

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **J. L.,** zastoupené Mgr. Martinem Boučkem, advokátem se sídlem Malé nám. 14/15, 500 03 Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 108/2004 - 19,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 108/2004 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojila žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2004, č. j. 6995/140/2003-PN-O-119/Bi. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2003, č. j. 203639/03/228960/7138, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 45 730 Kč ze základu daně ve výši 914 600 Kč ve věci převodu nemovitostí vedené u místně příslušného katastrálního úřadu pod č. j. V - 1368/2003.

Ve své kasační stížnosti odkázala stěžovatelka na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

V první řadě rozsudku krajského soudu vytkla nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, a sice toho, zda žalobou stěžovatelky napadené rozhodnutí žalovaného je či není přezkoumatelné. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně akceptoval kusé vývody žalovaného v odůvodnění jeho správního rozhodnutí, které v zásadě neměly vazbu ke stěžovatelkou v její žalobě vytýkaným námitkám vůči tomuto správnímu rozhodnutí. Stěžovatelka podle svého přesvědčení v v odvolání podaném proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové zjevně a nepochybně vymezila okruh důvodů, pro které namítala jeho nezákonnost. Zejména namítala, že z jazykového i logického výkladu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) nepochybně vyplývá *numerus clausus* právních skutečností zakládajících vznik daňové povinnosti podle § 9 tohoto zákona, přičemž v jejím případě ke vzniku povinnosti platit daň z převodu nemovitostí nemohlo dojít, neboť institut zajištění hlavního závazku zajišťovacím převodem práva (o který v jejím případě šlo) se vymyká tomuto *numeru causu*, takže nemůže být dani z převodu nemovitostí podroben. Uvedenou námitkou se žalovaný v odůvodnění svého správního rozhodnutí – jinak poměrně obsáhlém – vůbec nezabýval. Stěžovatelka dodala, že před krajským soudem na podporu svého tvrzení o nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí žalovaného snesla dostatek argumentů, včetně odkazu na Doporučení Výboru ministrů Rady Evropy z 11. 3. 1980, které sice není právně závazné, ovšem samo o sobě pouze rozvíjí (právně závazné) ustanovení článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění protokolů č. 3, 5 a 8 (vyhlášena pod č. 209/1992 Sb.), jakož i odkazu na judikát Vrchního soudu v Praze ve věci sp. zn. 6 A 48/92. Podle stěžovatelky je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné proto, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí zcela pominul její argumentaci v odvolání proti platebnímu výměru, jelikož se vyjadřoval k otázkám zcela odlišným od odvolacích důvodů a jelikož z vývodů žalovaného naprosto není seznatelné, proč žalovaný považoval námitky stěžovatelky za liché, mylné či vyvrácené a skutečnosti jí předestírané za nerozhodné, nesprávné či jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené.

Stěžovatelka rozsudku krajského soudu dále vytkla nesprávnost posouzení právní otázky týkající se významu novelizace zákona o trojdani provedená zákonem č. 420/2003 Sb., jež nabyla účinnosti 1. 1. 2004, konkrétně § 10 písm. d) tohoto zákona. Stěžovatelka má za to, že je-li předmět daně vymezen jako úplatný převod vlastnického práva, může být jeho úplatnost vyjádřena jen a pouze stanovením ceny předmětu vlastnického práva jako základu daně. Pro institut zajišťovacího převodu práva tato cena podle stěžovatelky zákonem před 1. 1. 2004 stanovena nebyla a nebyl tak stanoven ani základ daně. Proto nebylo možno do 1. 1. 2004 podřadit institut zajišťovacího převodu práva pod úplatné převody vlastnického práva k nemovitosti a zdanit takový převod daní z převodu nemovitostí. Podle stěžovatelky zákonodárce novelizací § 10 písm. d) zákona o trojdani, provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., ohledně statusu zajišťovacího převodu práva pro účely daně z převodu nemovitostí zakotvil jiný právní stav, než jaký platil do účinnosti tohoto zákona, a nikoli – jak mínil krajský soud – pouze jednoznačně a nesporně popsal právní stav již předtím platný.

Stěžovatelka rozsudku krajského soudu konečně vytkla nepřezkoumatelnost, neboť podle jejího názoru krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí nevysvětlil, proč shledal správní rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným, a namísto toho provedl právní rozbor smlouvy o zajišťovacím převodu práva, ač otázka právních následků tohoto právního úkonu nebyla vůbec těžištěm žalobních bodů stěžovatelky. Takto pojaté odůvodnění proto podle stěžovatelky postrádalo dostatek důvodů.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na důvody uvedené v odůvodnění jeho správního rozhodnutí napadeného žalobou stěžovatelky.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Důvodem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je jednak námitka nesprávného posouzení, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné či je naopak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Důvodem podle téhož ustanovení je dále námitka nesprávného posouzení otázky, zda novelizací § 10 písm. d) zákona o trojdani, provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., zákonodárce ohledně statusu zajišťovacího převodu práva pro účely daně z převodu nemovitostí zakotvil jiný právní stav, než jaký platil do účinnosti tohoto zákona, nebo zda toliko jednoznačně a nesporně popsal právní stav již předtím platný, aniž by tento původní právní stav měnil. Uvedenou námitku nelze podřadit pod ustanovení 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť námitkou krajským soudem nerozpoznané a nereflektované nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu by pod toto ustanovení bylo lze podřadit pouze tehdy, pokud by bylo tvrzeno nesprávné posouzení otázky nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost.

Důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů ve vztahu k posouzení otázky přezkoumatelnosti či naopak nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.

Rozsahem a důvody podané kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů ve vztahu k posouzení otázky přezkoumatelnosti či naopak nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, dosud nezveřejněn) jedním principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedená stálá judikatura Ústavního soudu měla – ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí, pro něž platí zásadně stejné principy – svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze, např. v jeho rozhodnutí ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92 (zveřejněno v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994 a ve Správním právu č. 2/1994, str. 90) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 - 93). Této judikatuře je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu pod bodem III. b) této žaloby napadla rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost z důvodu, že žalovaný ve svém správním rozhodnutí toliko konstatuje, že i zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitostí, aniž by však bylo jakkoli zřejmé, jak žalovaný k takovému tvrzení dospěl. Tuto právní argumentaci stěžovatelky nutno z hlediska obsahu její žaloby považovat za klíčovou, neboť nepochybně byla jádrem jejích žalobních bodů, jež byly ve své podstatě založeny především na námitce nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí žalovaného a teprve ve druhé rovině (podpůrně) na polemice s právními závěry, k nimž žalovaný v tomto rozhodnutí dospěl. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v prvním odstavci na čtvrté straně odůvodnění svého rozhodnutí tak, že uvedl, že rozhodnutí žalovaného shledává přezkoumatelným, přestože učiněné právní hodnocení institutu zajišťovacího převodu práva z hlediska jeho daňového dopadu je velmi strohé. Dále již krajský soud pokračoval nikoli odůvodněním závěru, proč rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, nýbrž svojí vlastní právní argumentací, podporující tezi, že zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti dani z převodu nemovitostí podléhá (jejím jádrem byl argument, že zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti je převodem s rozvazovací podmínkou uhrazení půjčky, přičemž převod je úplatný, jelikož úplatou je v okamžiku převodu finanční částka poskytnutá jako půjčka).

Odůvodnění rozhodnutí krajského soudu proto nutno v té jeho části, v níž se zabývá námitkou nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí žalovaného, považovat za nepřezkoumatelné. Soud při vypořádávání se s touto z hlediska obsahu žaloby klíčovou právní argumentací účastníka totiž pouze konstatoval, že rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným shledává, přestože žalovaným učiněné právní hodnocení institutu zajišťovacího převodu práva z hlediska jeho daňového dopadu je velmi strohé. Krajský soud neuvedl, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech) se stěžovatelka mýlí, pokud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné považuje, třebaže stěžovatelka konkrétní argumenty pro nepřezkoumatelnost ve své žalobě uvedla.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost žalobce byla důvodná,

když neboť rozhodnutí krajského soudu bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Samotnou hmotněprávní podstatou věci, tedy ani dalšími dvěma stížními námitkami stěžovatelky, opírajícími se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo lze přistoupit pouze poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby řádně posoudil stěžovatelkou napadené správní rozhodnutí žalovaného z hlediska její klíčové právní argumentace, tj. z hlediska námitky nepřezkoumatelnosti tohoto správního rozhodnutí. Obecně lze v této souvislosti poznamenat (jak ostatně již shora naznačeno) toliko to, že při hodnocení přezkoumatelnosti správního rozhodnutí není zásadně důvodu aplikovat jiné principy, než jaké jsou použitelné při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí soudu, neboť i zde je nutno v první řadě vyjít z ústavních kautel zakotvených zejména v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Ústavy.

Pokud krajský soud dospěje k závěru, že rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné, zruší je podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V opačném případě se krajský soud bude muset zabývat hmotněprávní podstatou věci, tj. posouzením otázky, zda zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti spadal podle právní úpravy účinné přede dnem 1. 1. 2004 (tj. před účinností zákona č. 420/2003 Sb.) mezi zdanitelné majetkoprávní úkony, jak je vymezily § 9 a § 10 zákona o trojdani v tehdejším znění. Krajský soud přitom neopomene dbát některých základních principů daňového práva (a veřejného práva obecně), které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména principu legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujte vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce). Právní posouzení, které krajský soud provede, se bude muset vzhledem ke komplexnosti posuzované právní otázky zabývat i místem institutu zajišťovacího převodu práva v systému soukromého práva a jeho obsahem a účinky, zejména pak možnostmi uspokojení věřitele z převedeného předmětu vlastnického práva v případě, že zajištěný závazek není řádně a včas uhrazen – zda se toto uspokojení realizuje formou ponechání si vlastnického práva věřitelem (a souvislostmi takové alternativy ve vztahu k přípustnosti či nepřípustnosti propadné zástavy), anebo zda je nutno se uspokojit toliko prodejem převedené nemovitosti (podobně jako v případě zástavního práva). Zodpovězení této otázky bude klíčové pro závěr, zda se u institutu zajišťovacího převodu nemovitosti jedná o „plnohodnotný“ převod vlastnictví, anebo zda jde o jistou obdobu zástavního práva, která nabyvateli neumožňuje neomezené právní i faktické panství nad převedenou nemovitostí; z toho, k jakému závěru zde krajský soud dospěje, pak bude plynout i závěr, zda uvedený institut, byl-li před 1. 1. 2004 použit na nemovitost, jako „plnohodnotný“ převod vlastnictví dani z převodu nemovitostí podléhal, anebo (jako pouhý zajišťovací instrument nemající charakter „plnohodnotného“ převodu

vlastnického práva) této dani nepodléhal (viz k tomu např. judikaturu německého Říšského finančního dvora z roku 1926). Krajskému soudu nezbyde než se vzhledem ke kusosti úpravy institutu zajišťovacího převodu práva v občanském zákoníku i v daňových zákonech (zákoně o trojdani, zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a tehdejším zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) zabývat postavením institutu zajišťovacího převodu vlastnického práva i hlediska komparatistického (zejména ve srovnání s úpravou německou a rakouskou a s předválečnou úpravou československou, zvláště pak na území původně uherském – k tomu viz zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 1931, Boh. F 5701 4301/31).

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu