

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **I., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Svejkovským, advokátem se sídlem Kamenická 1, 301 12 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 25. 4. 2003, č. j. 288/140/2003, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 3. 2005, č. j. 22 Ca 252/2003-38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 3. 2005, č. j. 22 Ca 252/2003-38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Platebním výměrem ze dne 20. 9. 2002, vydaným pod č. j. 69199/02/370962/3517, vyměřil Finanční úřad v Havířově žalobkyni daň z převodu nemovitostí ve výši 5 616 395 Kč.

Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 25. 4. 2003. Uvedl zde a v následném řízení před soudem upřesnil, že žalobkyně jako prodávající uzavřela dne 7. 9. 2000 kupní smlouvu se společností I. g., s. r. o., jejímž předmětem byla rozestavěná stavba. Právní účinky vkladu vlastnického práva pro kupujícího vznikly dne 25. 9. 2000. Žalobkyně poté podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí a správce daně jí daň vyměřil platebním výměrem ze dne 2. 4. 2001. Dne 8. 11. 2001 žalobkyně správci daně doložila, že odstoupila od kupní smlouvy pro nezaplacení kupní ceny, a požádala o prominutí daně (této žádosti správce daně vyhověl

rozhodnutím ze dne 22. 1. 2002). Dne 21. 12. 2001 uzavřela žalobkyně další kupní smlouvu týkající se téže nemovitosti se společností D. C. L. H. T., s. r. o.; právní účinky vkladu vznikly dnem 31. 12. 2001. Žalobkyně nato podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterém uplatnila osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Správce daně jí však osvobození nepřiznal, neboť tento převod již nebyl podle něj prvním úplatným převodem podle citovaného ustanovení: tím byl již převod na společnost I. g., s. r. o. Není důležité, že od prvé kupní smlouvy žalobkyně odstoupila: zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), totiž v § 9 odst. 2 stanoví, že úplatný převod vlastnictví k nemovitostem je předmětem daně i v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tím od počátku ruší.

Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Ostravě zamítl. V průběhu řízení nebylo zpochybněno, že předmětem činnosti žalobkyně je mj. provádění staveb a že stavba, jejíž převod byl podroben dani, byla rozestavěnou novou stavbou užívanou v rámci zkušebního provozu; soud se však stejně jako správní orgány neztotožnil se žalobkyní v tom, že tento převod byl prvním úplatným převodem, který měl být od daně osvobozen podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění ke dni převodu. Pro předmět daně je určující forma právního úkonu, jímž dochází k převodu či přechodu vlastnického práva. Předmět daně vznikl již tím, že kupní smlouva byla sjednána; to, zda z ní bylo plněno, je z hlediska § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. irelevantní. Odstoupení od smlouvy způsobuje zánik právních účinků změny vlastnictví, nikoli ovšem zánik předmětu daně, jak o tom svědčí i výslovná úprava obsažená v § 9 odst. 2 zákona; byla-li i přes odstoupení od smlouvy daň zaplacena, lze se nápravy domáhat pomocí institutu prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jak to ostatně žalobkyně úspěšně učinila. Pojem „úplatný převod“ je společný jak pro § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., tak pro jeho § 20 odst. 7; pokud pak odstoupení od smlouvy nemá vliv na předmět daně, nemůže se promítnout ani do podmínek osvobození od daně, které jsou s předmětem daně neodmyslitelně spjaty.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem. Žalobkyně souhlasí s tím, že i v případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se ruší od počátku, podléhá tento úplatný převod dani z převodu nemovitostí; toto pravidlo se však uplatní vždy pouze v souvislosti s jednotlivým konkrétním převodem nemovitosti, a nelze je použít v případě zcela jiném. V případě převodu na společnost I. g., s. r. o., se tak uplatní § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., ale zároveň se uplatní i § 20 odst. 7 tohoto zákona. Převod téže nemovitosti na společnost D. C. L. H. T., s. r. o., je nutno posuzovat jako jednotlivý konkrétní převod nemovitosti, po němž k odstoupení od smlouvy nedošlo; nelze tak uplatnit § 9 odst. 2 a užije se pouze § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. Oba úplatné převody téže nemovitosti je nutno posuzovat jako dva jednotlivé a spolu nesouvisející převody.

Při výkladu ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. je pak třeba přihlédnout k úpravě odstoupení od smlouvy v § 48 odst. 2 občanského zákoníku. Odstoupením zaniká právní titul, na jehož základě nabyl kupující vlastnické právo k nemovitosti, a obnovuje se tak předchozí vztah; vlastnické právo nabyvatele zaniká přímo ze zákona (k tomu žalobkyně odkázala na stanovisko Nejvyššího soudu Cpjn 38/98 ze dne 28. 6. 2000). Na převod dotčené stavby na společnost I. g., s. r. o., je tak třeba hledět, jako by se nikdy

neuskutečnil; převod na společnost D. C. L. H. T., s. r. o., je proto prvním úplatným převodem.

Konečně žalobkyně dodala, že v důsledku zaplacení daně se stát, resp. finanční úřad, bezdůvodně obohatil v její prospěch: bezdůvodným obohacením je totiž i majetkový prospěch získaný plněním z právního důvodu, který odpadl. Tak je tomu i v tomto případě: právní důvod převodu nemovitosti na společnost I. g., s. r. o., byl totiž od počátku zrušen a na převod se hledí tak, jako by k němu nikdy nedošlo. Pro všechny uvedené důvody by měl být rozsudek krajského soudu zrušen a věc by mu měla být vrácena k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobkyně v zásadě nepopírá výklad ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., jak jej provedl krajský soud, a i Nejvyšší správní soud tomuto výkladu přisvědčuje. I úplatný převod vlastnictví k nemovitosti, po němž následuje odstoupení od smlouvy a její zrušení od samého počátku, je předmětem daně. Taková zákonná úprava je nutná: v okamžiku vzniku daňové povinnosti, podání daňového přiznání a vyměření daně totiž nebývá zřejmé, že jedna ze stran od smlouvy v budoucnu odstoupí, a že tak odpadne právní skutečnost, která dala vzniknout daňové povinnosti. Ustanovení § 9 odst. 2 tak poskytuje zákonný podklad pro vyměření daně a dispozici státu se zaplacenou částkou i poté, co odpadl právní důvod vyměření daně a na úkon podléhající zdanění se hledí, jako by se nikdy neuskutečnil. Tento stav věcí, ačkoli je v souladu s právem, však pozbývá mimoprávního zdůvodnění a stává se nerovnovážným: daň totiž byla zaplacena a stát s ní nakládá přesto, že převodci nejen že nevznikl ze zdaňovaného převodu žádný majetkový prospěch, ale že již vůbec neexistuje ani právní titul, který založil daňovou povinnost. Povinnost k placení daně jistě není podmíněna předchozím vznikem majetkového prospěchu u poplatníka: vždyť pojmovým znakem daně jakožto povinné platby ve prospěch státu je právě to, že stát za platbu nenabízí žádné přímé protiplnění. Jedním z ekonomických motivů pro zdaňování úplatných převodů nemovitostí je však i to, že se takovým úkonem dostává převodci jednorázově leckdy značné finanční částky. Této příznivé ekonomické okolnosti pak stát využívá k vyměření daně právě v okamžiku, kdy převodce nabytými prostředky zpravidla ještě disponuje (nebo záhy disponovat bude); daň z převodu nemovitostí tak fakticky bývá jakousi srážkou z kupní ceny (zaplacené nebo očekávané) ve prospěch státu.

Předmět daně z převodu nemovitostí je tedy v § 9 zákona č. 357/1992 Sb., a speciálně v jeho odst. 2, vymezen poměrně široce; spolu s povinností podat daňové přiznání bezprostředně po účinnosti převodu to neumožňuje převodci vyčkávat, zda převod skutečně dojde svého ekonomického naplnění a zda jeho účinky nebudou zvráceny. Zdanění postihující paušálně všechny úplatné převody – bez ohledu na to, zda převodce nebude nucen odstoupit od smlouvy proto, že nabyvatel nedostál své smluvní povinnosti – by však bylo příliš tvrdé. Proto je vymezení předmětu daně v § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. doplněno o institut prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona. V něm se projevuje snaha zákonodárce o to, uvést do souladu stav právní se stavem faktickým – tedy umožnit převodci, aby opětovně nabyl částku zaplacenou státu, pokud právní vztah zakládající předmět daně později zanikne bez jeho viny, aniž z něj bylo plněno. Ostatně tato snaha o spravedlivý poměr mezi ekonomickými následky zdaňovaného převodu na straně jedné a daňovým zatížením na straně druhé je patrná i z vývoje ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. Před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. nebyl na prominutí daně ze strany finančního ředitelství nárok; k odstoupení od smlouvy navíc muselo dojít ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník musel v této lhůtě

o prominutí daně požádat. S účinností od 15. 8. 1998 již je na prominutí daně při odstoupení od smlouvy právní nárok; ten si převodce zachovává tehdy, pokud odstoupí od smlouvy a požádá o prominutí daně do dvou let. Novelizace provedená zákonem č. 420/2003 Sb. (s účinností k 1. 1. 2004) přináší další zmírnění: odstoupit je nutno ve lhůtě dvou let, avšak žádat o prominutí daně lze bez časového omezení. V konečném důsledku si tedy stát ponechává daň jen z těch převodů, které přivodily změnu ve vlastnických vztazích alespoň po dobu dvou let.

I přes shodu s krajským soudem ohledně obecného vymezení předmětu daně však žalobkyně zpochybňuje způsob, jakým krajský soud vyložil pojem „první úplatný převod“; zdůrazňuje přitom, že na převod na společnost I. g., s. r. o., je třeba hledět, jako by se nikdy neuskutečnil. Argumentace bezdůvodným obohacením a účinky odstoupení od smlouvy podle občanského zákoníku zde není zcela přiléhavá; přesto se však žalobkyně nemýlí v podstatě věci, tedy v tom, že osvobození od daně se těší až ten převod nemovitosti, který splnil svůj ekonomický účel a jehož účinky později neodpadly. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že zákonodárce nevymezil obsah samotného pojmu „úplatný převod“ užitého v § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. nijak odlišně od jeho základní charakteristiky v § 9 odst. 2; tento pojem však není možné vykládat izolovaně, nýbrž je zapotřebí přihlížet k záměrům zákonodárce vtěleným do obou ustanovení a k dalším právním možnostem zmírnění daňové zátěže, které jsou s těmito ustanoveními spjaty.

Při výkladu pojmu „první úplatný převod“ a posuzování podmínek osvobození od daně, které jsou s takovým převodem spojeny, je třeba aplikovat stejné kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění jako v případě právě popsaného institutu prominutí daně. Smyslem ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb [a bytů podle písm. b)], a podněcovat tak trh s nemovitostmi. Na rozdíl od prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jehož smyslem je umožnit převodci znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud účinky převodu nebyly trvalé, však toto ustanovení neporovnává trvání účinků převodu na straně jedné a zaplacenou daň na straně druhé, resp. zpětně neposuzuje spravedlivost zdanění. První úplatný převod se naopak osvobozuje i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacena kupní cena, jejíž část by bylo možno odčerpat coby daň z převodu nemovitostí, stát se této možnosti zříká: důležitější než příjem plynoucí z takových převodů je pro něj totiž zájem na oživení ekonomiky v oblasti stavebnictví a realit. Účelem osvobození od daně je zprostit investora (případně zprostředkovatele), který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže, a umožnit mu tak, aby mohl co nejvíce prostředků získaných prodejem nemovitosti opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi.

Pokud tedy převodce při převodu nedosáhne svého cíle a je nucen odstoupit od smlouvy pro nezaplacení kupní ceny kupujícím, nekonzumuje se tím ekonomické zvýhodnění spočívající v osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.; v opačném případě by totiž nebyl naplněn účel, který zákonodárce tímto ustanovením sledoval. Formálně vzato zůstává takový převod převodem prvním, tedy předcházejícím v čase převodům dalším; převod takto první v obecném slova smyslu však není vždy totožný s prvním převodem osvobozeným od daně podle citovaného ustanovení. Převodem naplňujícím podmínky a smysl tohoto ustanovení je jen takový převod, jímž převodce dosáhl svého ekonomického cíle a jehož účinky později nezanikly z důvodů mimo jeho vůli. Takový výklad podmínek osvobození od daně zajišťuje ekonomickou

rovnováhu zrovna tak, jako ji na jiném místě zákona utváří kombinace široce vymezeného předmětu daně podle § 9 odst. 2 a institutu nárokového prominutí daně podle § 25 odst. 3.

Uvádí-li tedy krajský soud, že právní skutečnost odstoupení od smlouvy, která nemá vliv na předmět daně, se tím spíše nemůže projevit ani v podmínkách osvobození od daně, pomíjí tím vztah právě zmíněných ustanovení k sobě navzájem i jejich dopad na výklad podmínek osvobození od daně. Daňová spravedlnost v obou případech (tedy jak ve vztahu k předmětu daně, tak ve vztahu k daňovému osvobození) sleduje stejný cíl – totiž zbavit poplatníky daňového zatížení tam, kde předmět daně později odpadl. Zatímco však ustanovení § 9 odst. 2 má svůj výslovný zmírňující protějšek v § 25 odst. 3, ustanovení § 20 odst. 7 takový protějšek postrádá, a je proto třeba jej dovodit výkladem. Není tedy důležité, že odstoupení od smlouvy skutečně nezpůsobuje zánik předmětu daně; zlepšuje ovšem právní postavení poplatníka (a zmírňuje jeho ekonomický neúspěch) tím, že ani nadále existující předmět daně u něj již nezakládá právní důvod pro zdanění, pokud se toho poplatník dovolá pomocí ustanovení § 25 odst. 3. Stejný princip se uplatní i při výkladu pojmu „první úplatný převod“ podle § 20 odst. 7: aniž by bylo nutno popírat, že nemovitost byla již jednou (neúspěšně) převedena, projeví se odstoupení od smlouvy tak, že se k takovému převodu pro účely osvobození od daně nepřihlíží. Jinak řečeno, tímto převodem nepřichází poplatník o možnost uplatnit osvobození při dalším převodu, který již dojde svého ekonomického naplnění.

Ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. a jeho vývoj svědčí o významu, který zákonodárce připisuje ekonomické rovnováze ve vztahu mezi daňovým subjektem a státem, a o tom, že i následný ekonomický neúspěch poplatníka v podobě odstoupení od smlouvy dopadá na daňové vztahy již vzniklé a zavazuje stát k vrácení daně již zaplacené. Právě provedený výklad ustanovení § 20 odst. 7 respektuje stejnou logiku: neponechává-li si totiž stát daň z právního úkonu, který později odpadl, nemůže takový úkon ani zbavit poplatníka možnosti uplatnit osvobození od daně při dalším převodu, jehož účinky přetrvají.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. března 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu