

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **R., a. s.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Hrouzkem, advokátem se sídlem v Brně, ul. Jana Uhra 13, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2005, č. j. 22 Ca 159/2003 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2005, č. j. 22 Ca 159/2003 - 54, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 1. 2003, č. j. 1869/140/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litovli ze dne 31. 10. 2001, č. j. 29976/01/380960/5146, kterým byla stěžovateli doměřena daň z převodu nemovitosti ve výši 1 325 000 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že má z obsahu správního spisu za prokázané, že žalobce uzavřel dne 26. 9. 2000 s kupujícím A. C. R., a. s., kupní smlouvu k jednotce č. 173/101 – ostatní nebytový prostor v objektu č. p. 173 včetně spoluvlastnického podílu ke společným částem objektu a pozemku p. č. 1927 v k. ú. L. Právní účinky vkladu nastaly dnem 4. 12. 2000. Stavba objektu - nákupního střediska na předmětném pozemku byla zkolaudována rozhodnutím Městského úřadu v Litovli ze dne 5. 9. 2000, které nabylo právní moci 7. 9. 2000. Nabyvatel nemovitosti A. C. R., a. s. ve vyjádření ze dne 8. 11. 2003 potvrdil, že provoz v supermarketu byl zahájen dne 20. 9. 2000. Krajský soud s poukazem na znění ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zák.

č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2000 (dále jen „zákon o dani z převodu“) uvedl, že podle jeho názoru lze seřadit zákonné podmínky týkající se předmětu daně, na něž se vztahuje osvobození od daně, tak, že se musí jednat o první úplatný převod stavby již pravomocně zkolaudované, nebo stavby dokončené a nezkolaudované, nebo stavby rozestavěné, ale již převoditelné, přičemž to musí být stavba nová a dosud neužívaná. Podle názoru krajského soudu se požadavek „neužívanosti“ stavby vztahuje na všechny tři varianty předmětu převodu. Tento výklad lze zdůvodnit nejen gramatickým způsobem, ale také logickou vazbou na zákon č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“), podle jehož ustanovení § 76 odst. 1 lze užívat pouze stavbu zkolaudovanou. Návazností tohoto ustanovení na § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu lze dospět k závěru, že zásadní praktický význam má podmínka „neužívanosti“ stavby především v případě, kdy předmětem převodu je stavba pravomocně zkolaudovaná, neboť tato by již fakticky užívána být mohla, avšak ne v případě, má-li být předmět daně od daně osvobozen. Na další dvě možnosti, tj. stavbu, která je dokončená a nezkolaudovaná, a stavbu, která je rozestavěná, ale již převoditelná, je samozřejmě nutno tuto podmínku vztáhnout také, ale taková situace je již sama o sobě méně pravděpodobná, neboť by představovala mj. porušení příslušných ustanovení stavebního zákona, pokud by se nejednalo o výjimku podle § 83 či § 84 stavebního zákona. Podmínka „neužívanosti“ stavby je podmínkou zužující k poměrně širokému pojmu nová stavba, neboť zákon o dani z převodu ani jiný právní předpis neupravuje kdy a po jak dlouhou dobu lze stavbu považovat za stavbu novou. Aplikace tohoto ustanovení by nutně přinášela v praxi problémy za předpokladu, že by podmínka nové stavby nebyla dále zúžena tak, že se současně musí jednat také o stavbu dosud neužívanou.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě soudu stěžovatel poukázal na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Za meritum žaloby označil snahu nalézacího soudu provést výklad ust. § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu. Podle stěžovatele trpí napadený rozsudek nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, protože jeho výklad neodpovídá úmyslu zákonodárce vtěleného do předmětného ustanovení. Slovní spojení „dosud“ je v tomto případě vykládáno značně extenzivně a stěžovatel tvrdí, že podmínka pro osvobození od daňové zátěže spočívající v užívání stavby se vztahuje pouze a jen na stavbu dokončenou – novou nebo stavbu rozestavěnou, a nikoliv na všechny tři typy staveb uvedené v zákoně, tedy i na novou stavbu na níž bylo vydáno kolaudační rozhodnutí. K tomuto závěru vede stěžovatele skutečnost, že pokud by byl pravdivý výklad provedený krajským soudem, je kontrapoduktivní, nelogické a protiřečící si slovní spojení „stavby zkolaudované a stavby užívané“. Vždyť právě kolaudace s odkazem na stavební zákon znamená, že předpokladem užívání je kolaudace. Proto se jeví podmínka pro zkolaudovanou stavbu tuto užívat, jako zbytečná. Stěžovatel se naopak domnívá, že zákonodárce chtěl osvobodit fyzické a právnické osoby od placení daně z převodu nemovitosti, jejichž předmět podnikání spočívá právě v provádění staveb za předpokladu, že se jedná o první převod nemovitosti v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, a tím měl na mysli spíše podpořit stavební firmy, v jejichž předmětu podnikání je provádění staveb než aby je naopak za takové jednání daňově sankcionoval. Proto bylo v zákoně zvoleno liberační ustanovení ohledně osvobození od daně u subjektů, které provádí výstavbu a následně nemovitost převádí. V § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu je jako jedna z podmínek pro osvobození stanoveno, že se tak děje v případě, jedná-li se o první vlastnický převod a stavba nebyla dosud užívána. Z takto formulované podmínky však není možné dovodit, že se vztahuje na stavby již sice stojící a u kterých na základě prohlášení vlastníka vznikly nové jednotky. V daném případě je potřeba vycházet jen a pouze ze znění zákona a nikoliv z toho, co snad zákonodárce uvést chtěl, ale v textu zákona nevyjádřil. Proto nelze aplikovat rozvazovací podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí,

a to podmínku vázanou na pojem „dosud neužívanou“ když tento se vztahuje na stavby pravomocně nezkolaudované. Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech. Dále se především domnívá, že souzenou věc je nutno chápat i v poněkud širším kontextu. Respektuje skutečnost, že z právního hlediska je do určité míry nutno rozlišovat stanovení daňové povinnosti ke dni přechodu vlastnického práva, a to ke dni podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí, přičemž ovšem samotná kupní smlouva byla uzavřena ke dni 26. 9. 2000, tak na druhou stranu nesouhlasí s tím, že v rámci provedeného výkladu § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nebyl od daně osvobozen. Klíčovou otázkou podle stěžovatele je, že odvolací správní orgán vůbec nepřihlédl ke slovnímu spojení „stavba nebyla dosud užívána“ a tuto podmínku vztáhl i na jednotku č. 173/101, ačkoliv zákon hovoří pouze o nové stavbě, na kterou bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí a nikoliv o stavbě, ve které byly prohlášením vlastníka vytvořeny a odděleny nové jednotky. Z tohoto důvodu stěžovatel namítal, že nebyl náležitě zjištěn skutkový stav, který má vliv na souzenou věc. V neposlední řadě stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti nebo v nedostatku důvodů rozhodnutí. Pokud má zákon zabránit možným daňovým únikům, musí používat takové formulace, které neumožňují v aplikační praxi rozdílné výklady. V § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu je jako jedna z podmínek pro osvobození stanoveno, že se tak děje v případě, jedná-li se o první vlastnický převod a stavba nebyla dosud užívána. Z takto formulované podmínky není možné dovodit, že od daně z převodu nemovitostí není osvobozeno nabytí vlastnictví k nové stavbě, která nebyla vůbec užívána, a nebo nebyla užívána dosud, pokud je užívání vázáno na podmínku dosud. Za potřebné považoval stěžovatel rovněž uvést, že pokud se má jednat o užívání věci, nejednalo se v daném případě o užívání ve smyslu § 123 o. z., když je nesporné, že nemovitost neužíval vlastník věci, ale budoucí kupující a když ani nebyla sjednána žádná úplata za toto údajné užívání budoucím kupujícím. Stěžovatel se proto domnívá, že nesprávným postupem byla porušena ust. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, když finanční ředitelství nečinilo potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňových povinností. Proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti se plně ztotožnilo se závěrem obsaženým v napadeném rozsudku. Setrvalo na svém dosavadním stanovisku k výkladu § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu, a proto kasační stížnost považuje za neoprávněnou a navrhlo její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v prvé řadě namítal nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, který nesprávně označuje jako soud nalézací, a to ve vztahu k výkladu ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu.

Podle citovaného ustanovení je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti

s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.

Bez jakýchkoliv pochybností lze souhlasit s názorem stěžovatele, že je potřeba vycházet jen a pouze ze znění zákona a nikoliv z toho, co snad zákonodárce uvést chtěl, ale v textu zákona nevyjádřil. V daném případě však zákonodárce v citovaném ustanovení svůj úmysl vyjádřil naprosto jednoznačně tak, že musí být pro osvobození od daně z převodu nemovitostí splněny tři podmínky. Musí se jednat o první úplatný převod nebo přechod, o novou stavbu, přičemž takovou stavbou může být buď stavba, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo dokončená stavba nebo rozestavěná stavba, a o stavbu, která nebyla dosud užívána. Není sebemenší důvod, resp. citované ustanovení pro to neposkytuje žádnou oporu, aby se slovní spojení „dosud“, jak tvrdí stěžovatel, vztahovalo pouze a jen na stavbu dokončenou – novou nebo stavbu rozestavěnou, a nikoliv na všechny tři typy staveb taxativně v zákoně uvedené. Nejvyšší správní soud neakceptuje názor stěžovatele, že v důsledku výkladu provedeného krajským soudem je kontrapoduktivní, nelogické a protiřečící si slovní spojení „stavby zkolaudované a stavby užívané“. Kolaudace je sice podle § 76 odst. 1 stavebního zákona zákonnou podmínkou pro užívání stavby, ale nikoliv povinností. Pokud má být od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví, musí se i v případě zkolaudované stavby jednat o stavbu dosud neužívanou a nelze podmínku neužívanosti u takové stavby označit za zbytečnou. Domněnku, kterou v této souvislosti vyslovil stěžovatel, „že zákonodárce chtěl osvobodit fyzické a právnické osoby od placení daně z převodu nemovitosti, jejichž předmět podnikání spočívá právě v provádění staveb, za předpokladu, že se jedná o první převod nemovitosti v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, a tím měl na mysli spíše podpořit stavební firmy, v jejichž předmětu podnikání je provádění staveb než aby je naopak za takovéto jednání daňově sankcionoval“, postrádá jakékoliv opodstatnění, protože výkladu krajského soudu vycházející ze znění ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nemá sankční charakter.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti sice namítal, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, ale neuvedl, v čem tento rozpor spočívá, a opět vyjadřuje v podstatě pouze nesouhlas s právním názorem krajského soudu týkajícím se výkladu § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu. Označuje-li v této souvislosti za klíčovou otázku to, že správní orgány nepřihlédly k tomu, že v daném případě se jednalo o převod jednotky (nebytového prostoru), která byla vytvořena prohlášením vlastníka a citované ustanovení hovoří o stavbě, která nebyla dosud užívána, považuje k tomu Nejvyšší správní soud za dostačující poukázat jednak na to, že předmětem převodu nebyla jen jednotka, ale i spoluvlastnický podíl na společných prostorách stavby a jednak, že při použití argumentace a maioru ad minus vztahuje-li se osvobození na stavbu, tím spíše je lze vztáhnout na jednotku v ní a spoluvlastnický podíl k ní.

V neposlední řadě stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti nebo v nedostatku důvodů, aniž by upřesnil, v čem toto spatřuje a v podstatě jen opakovaně polemizuje s právním názorem krajského soudu týkajícím se výkladu § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu. Protože pojem nepřezkoumatelnosti není v s. ř. s., a ani v o. s. ř., který by bylo možno použit podpůrně, blíže vymezen, je výklad tohoto pojmu věcí právní nauky. Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze rozlišit, co je výrok a co je odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou

formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. S ohledem na tuto výchozí úvahu nemohl Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v rozsahu tohoto stížního bodu přezkoumat pro jeho naprostou neurčitost.

Z důvodů výše uvedených neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu