ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **L., a. s.**, zastoupeného JUDr. Leopoldem Petřičem, advokátem se sídlem v Krnově, Hlavní náměstí 1a, 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 20. 10. 2004, č. j. 22 Ca 354/2003 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2004, č. j. 22 Ca 354/2003 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel se kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 20. 10. 2004, č. j. 22 Ca 354/2003 - 29, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9. 7. 2003, č. j. 633/140/2003, a č. j. 634/140/2003, které předtím usnesením ze dne 24. 9. 2004, č. j. 22 Ca 354/2003 - 21, spojil ke společnému projednání, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2002, a to platebnímu výměru č. j. 161109/02/384963/5780, jímž byla stěžovateli stanovena daň z převodu nemovitostí ve výši 287 005 Kč, a platebnímu výměru č. j. 161182/02/384963/5780, jímž byla stěžovateli stanovena daň z převodu nemovitostí ve výši 406 170 Kč.

Krajský soud dospěl ke shodnému závěru se žalovaným, že ke dni ocenění staveb, které byly předmětem převodů podle kupních smluv ze dne 27. 2. 2001, nebylo u těchto převedených staveb pronajato alespoň 80 % podlahových ploch jejich místností, a proto jejich ocenění nákladovým způsobem podle ustanovení § 3 vyhlášky č. 279/1997 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „vyhláška“), bylo důvodné.

Krajský soud dospěl ke shodnému závěru se žalovaným i v tom, že z hlediska ocenění, pro účely zjištění základu daně z převodu nemovitostí, je rozhodný den, kdy byl příslušnému katastrálnímu úřadu doručen návrh na vklad vlastnického práva podle převodní smlouvy. K tomuto okamžiku totiž podle ustanovení § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 65/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem (dále jen „katastrální zákon“), dochází k nabytí vlastnického práva kupujícím.

Krajský soud pak v intencích uvedeného shodně se žalovaným dovodil, že pro účely ocenění je nutné vycházet nejen z toho, že ocenění musí být prodávajícím provedeno ke dni, kdy byl příslušnému katastrálnímu úřadu doručen návrh na vklad vlastnického práva, ale že pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí je rozhodující právní režim převáděné stavby vzniklý dnem nabytí nemovitosti kupujícím a nikoli právní režim existující do okamžiku převodu, resp. do nabytí účinků vkladu práva do příslušného katastru nemovitostí. Krajský soud z uvedeného dospěl k závěru, s odkazem na civilistické doktrinální výklady občanského zákoníku, že k termínu ocenění, tj. dni 28. 2. 2001, již stěžovatel nebyl vlastníkem převáděných nemovitostí a kupující již nebyli nájemci, ale spoluvlastníky stěžovatelem převedených nemovitostí. V důsledku toho nebylo pronajato nejméně 80 % podlahových ploch předmětných nemovitostí, a proto k tomuto datu již nebyly splněny podmínky pro ocenění převáděných nemovitostí kombinací nákladového a výnosového způsobu ocenění.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel spatřuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení v tom, že krajský soud chybně aplikoval ustanovení § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“). Krajský soud nesprávně dovodil, že za rozhodný den pro vyměření daně z převodu nemovitostí a tedy i způsobu ocenění je nutné považovat den nabytí účinků vkladu převáděných nemovitostí jejich nabyvatelem podle kupní smlouvy, kdy v důsledku tohoto vkladu došlo ke splynutí nájemních vztahů. Tento nesprávný výklad krajského soudu pak podmínil jeho následný vadný závěr o tom, že k uvedenému dni (ke dni účinků vkladu) již nebylo pronajato nejméně 80 % podlahových ploch místností, a proto nebylo možné ocenit převáděný obytný dům kombinací nákladového a výnosového způsobu podle ustanovení § 21 a § 22 vyhlášky, jak se toho dovolával stěžovatel.

Stěžovatel má však za to, že podle zákona o dani z převodu nemovitostí je touto daní (dále jen „daň“) zatížena převáděná nemovitost, nikoli nemovitost nabývaná. Z tohoto důvodu je podle uvedeného zákona poplatníkem daně převodce nemovitosti a nabyvatel je pouhým ručitelem. Je-li totiž poplatníkem daně převodce nemovitosti, předmětem daně je úplatný

převod nemovitosti a daní je postižen dosažený finanční výnos, resp. dosažitelný finanční výnos, pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ještě ve vlastnictví poplatníka daně, tj. převodce. Na podporu uváděného poukázal i na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. ÚS 487/1 (zřejmě nález Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01). Stěžovatel se ztotožnil i se závěrem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 Afs 27/2003 - 55, z něhož dovodil, že v předmětné věci nemohlo dojít k zániku nájemních smluv splynutím, neboť v nájemním vztahu nebyly totožné subjekty. Na podporu svého právního názoru dále poukázal i na to, že předmětný dům byl zkolaudován jako obytný dům (§ 43 odst. 1 vyhlášky č. 85/1976 Sb., kterou se prováděl stavební zákon). Z uvedeného pak dovozoval, že pro účely ocenění kombinací nákladového a výnosového způsobu, kdy musí být pronajato nejméně 80 % podlahových ploch dané nemovitosti, není podstatné, zdali se nabyvatelé – původní nájemci stali spoluvlastníky či nikoli. Účelové určení nájemního domu tuto nemovitost předurčuje k užívání určitým způsobem, tj. užívání za účelem pronájmu. Jak žalovaný, tak i krajský soud měl proto vycházet z této platné kategorizace obytného domu, který je tak předurčen právě k ocenění kombinací nákladového a výnosového způsobu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud zamítl žalobu stěžovatele právem. Opětovně odkázal na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 14. 1. 2004, sp. zn. 28 Cdo 2521/2003, podle něhož v okamžiku nabytí spoluvlastnického práva k nemovitosti toto právo splynulo v jedno s užívacím právem z titulu dříve uzavřené nájemní smlouvy. Dle tohoto rozsudku Nejvyššího soudu totiž není rozhodné, zda původní nájemce nabyl výlučné vlastnictví nemovitosti. Žalovaný proto považoval kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2004, č. j. 22 Ca 354/2003 - 29, vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V předmětné věci stěžovatel brojil proti nesprávnému výkladu ustanovení § 10 písm. a) zákona o dani z převodu nemovitostí krajským soudem a v jeho intencích pak vůči nesprávné aplikaci ustanovení § 3 vyhlášky, protože správně měla být aplikována ustanovení § 21 a § 22 vyhlášky.

Spornou je v dané věci otázka, zda-li pro účely stanovení základu daně a daně z převodu nemovitostí, při ocenění převáděných nemovitostí, ke kterému v předmětném případě došlo ke dni 28. 2. 2001 (§ 133 odst. 2 občanského zákoníku v návaznosti

na ustanovení § 2 odst. 3 katastrálního zákona), má být určující statut nemovitostí převáděných nebo statut nemovitostí nabývaných.

Nejvyšší správní soud poznamenává, že problematika posouzení uvedené sporné otázky již v minulosti byla předmětem řízení jak před Ústavním soudem (nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01, ze dne 29. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 644/01 a ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01), tak i před Nejvyšším správním soudem (rozsudky ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004 - 59 a ze dne 3. 2. 2005, č. j. 1 Afs 98/2004 - 65).

Tak Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 644/01, vyslovil právní názor, že „ Je-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele. Ani argumentace využívající zpětných účinků vkladu do katastru nemovitostí (s odvoláním na § 133 odst. 2 občanského zákoníku a § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem) není případná. Je totiž nutno mít na zřeteli, že nájemní vztah kupujících existoval po celou dobu vkladového řízení, tj. ode dne podání návrhu na vklad až do dne provedení vkladu. Převodce je po tuto dobu stále vlastníkem, který nadále realizuje všechna práva i povinnosti spojené s vlastnickým právem, včetně daňových povinností (daň z nemovitosti)“.

Nejvyšší správní soud ve smyslu uvedené judikatury dospěl k závěru, že je třeba aplikovat zákon o dani z převodu nemovitostí v jeho celku, smyslu a účelu.

Podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o dani z převodu nemovitostí je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající), přičemž nabyvatel je v tomto případě pouze ručitelem.

Podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) téhož zákona je předmětem daně z převodu nemovitosti úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví. Dani z převodu nemovitostí je tak podroben převod, resp. přechod vlastnického práva k převáděným nemovitostem (hodnota převáděného vlastnického práva).

Podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona o dani z převodu nemovitostí je základem daně cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Ocenění nemovitostí je pak prováděno podle zvláštního předpisu, kterým byla v rozhodném období vyhláška č. 279/1997 Sb., ve znění vyhlášky č. 127/1999 Sb. Podle ustanovení § 21 odst. 1 této vyhlášky se kombinací nákladového a výnosového způsobu oceňují stavby, u nichž je ke dni ocenění pronajato nejméně 80 % jejich podlahových ploch. Ocenění provádí znalec ke dni právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru, tedy podle stavu, který platil v době, kdy jej vlastnil převodce. Uvedení časového označení

je nutné proto, aby nemovitost byla oceněna ve stavu aktuálním k tomuto dni, avšak u toho, kdo nemovitost převádí.

Je tak nesporné a v souladu s pravidly logického vyvozování, že pokud je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, předmětem daně je úplatný převod nemovitosti (vlastnického práva převodce) a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti (reálné hodnoty vlastnického práva převodce), pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně. Při ohodnocení převáděných nemovitostí tak musí být vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce (stěžovatele) v okamžiku zániku jeho vlastnictví, a nikoliv stav u nabyvatele. Při posuzování uvedené sporné otázky proto nelze akceptovat argumentaci krajského soudu, kterou přisvědčil žalovanému v tom, že pro účely ocenění je s odvoláním na ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku a § 2 odst. 3 katastrálního zákona určující statut nemovitostí nabývaných.

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné poukázat též na skutečnost, že vlastnické právo prodávajícího existovalo po celou dobu vkladového řízení, tj. ode dne podání návrhu na vklad až do dne provedení vkladu. Stěžovatel v tomto období stále realizoval všechna práva i povinnosti spojené s vlastnickým právem, včetně daňových povinností (daň z nemovitosti). Nadto je nutno poukázat i na skutečnost, že pokud by měl být rozhodným statut nemovitostí nabývaných až následně po nabytí vlastnického práva kupujícími, neměl by převodce žádný právní nástroj k tomu, aby pro účely ocenění zjistil rozhodné skutečnosti, když by od nabytí účinků vkladu vlastnického práva bylo zcela v dispozici nabyvatele (kupujícího) např. přenechat převáděnou nemovitost k užívání jinému.

Nejvyšší správní soud proto shledal naplnění důvodu vymezeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kdy krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona o dani z převodu nemovitostí a následného použití ustanovení § 3 vyhlášky, když pro účely ocenění převáděných nemovitostí měl být vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce v okamžiku zániku jeho vlastnictví a nikoli v okamžiku vzniku vlastnictví u nabyvatelů. Převáděné nemovitosti tak měly být oceněny kombinací nákladového a výnosového způsobu podle § 21 a § 22 vyhlášky, jak důvodně namítal stěžovatel.

Pokud stěžovatel okrajově poukazuje na povinnosti kupujících (spoluvlastníků) platit po nabytí vlastnického práva (ve formě podílového spoluvlastnictví) nájemné všem ostatním spoluvlastníkům a o vázanosti žalovaného platným kolaudačním rozhodnutím, pak Nejvyšší správní soud se tímto blíže nezabýval, a to nejen pro jejich zjevnou neopodstatněnost, ale a priori z důvodu, že se nejedná o skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci samé.

S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud zjistil naplnění důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, zrušil dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se zabýval žalobními námitkami stěžovatele směřujícími do zjištěného skutkového stavu věci a jeho právního hodnocení žalovaným. Bude tak nezbytné, aby tento soud řádně přezkoumal a posoudil žalobami

napadená rozhodnutí odvolacího správního orgánu z hlediska klíčové argumentace stěžovatele a při tom se přidržoval již uvedených principů vyplývajících z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Z odůvodnění nového rozhodnutí krajského soudu pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Musí z něj být i patrno (v případě nesouhlasu s argumenty stěžovatele nebo žalovaného), proč soud nepovažuje za důvodnou argumentaci toho kterého účastníka řízení a proč případně jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Ve svém novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech 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 29. června 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu