



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 **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **JUDr. K. T.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2005, č. j. 29 Ca 246/2003 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2005, č. j. 29 Ca 246/2003 - 43, bylo zrušeno pro nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 24. 7. 2003, č. j. 2628/03/FŘ 140, jímž bylo zamítnuto odvolání JUDr. K. T. (dále jen „účastnice“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku ze dne 7. 4. 2003, č. j. 36317/03/283960/4162, kterým byla účastnici vyměřena daň z převodu nemovitostí v částce 1172 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že spor mezi účastníky se týká výkladu, zda za úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem ve smyslu ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 30. 4. 2000 (dále jen „zákon o daních“) je možno považovat přechod vlastnického práva k nemovitostem v původním vlastnictví stěžovatelky na společnost G. P., s. r. o. na základě smlouvy o zajištění závazku převodem vlastnického práva podle § 553 o. z. uzavřené dne 29. 9. 1999 mezi stěžovatelkou jako převodcem a uvedenou společností jako nabyvatelem. Podle názoru krajského soudu nelze

zajištění závazku převodem práva považovat za úplatný převod vlastnictví k nemovitostem podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních. I když zákonná úprava nerozlišuje, v čem spočívá úplatný převod vlastnictví, lze z dikce zákona dovodit, že rozhodující skutečností vymezující předmět daně z převodu nemovitostí je poskytnutí úplaty, za kterou lze považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem, sjednaná ke dni převodu vlastnického práva, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Z povahy právního institutu zajištění závazku převodu práva plyne, že ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva může dojít až při nesplnění závazku. Účelem zajišťovacího převodu je v první řadě jeho zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem. Teprve v případě, že není naplněna rozvazovací podmínka, může nastoupit uhrazovací funkce tohoto zajišťovacího institutu. V okamžiku převodu vlastnického práva k nemovitostem z titulu zajišťovacího převodu práva se nejedná o úplatný převod nemovitosti, jak má na mysli § 9 odst. 1 písm. a) cit. zákona, o němž by bylo možno uvažovat následně až po nenaplnění rozvazovací podmínky.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem a dále je nepřezkoumatelný z nedostatku důvodů rozhodnutí. Zajišťovací převod práva zakládá vzájemná práva a povinnosti mezi dlužníkem a věřitelem, a lze tudíž odvodit, že věřitel poskytuje dlužníkovi protiplnění, např. v tom, že mu poskytne půjčku. Splnění rozvazovací podmínky je podle stěžovatele pro daňové řízení irelevantní, protože podle § 133 odst. 2 o. z. převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Žádný zvláštní zákon nestanoví, že u zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitosti přechází vlastnictví na nabyvatele „jinak“ (jako např. u dražby). Dnem vzniku právních účinků vkladu dochází k převodu vlastnického práva a současně ke vzniku předmětu daně v souladu s § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních. Z této právní úpravy lze tak jednoznačně dovodit úmysl zákonodárce, že uvedená kogentní ustanovení zákonů platí stejně pro převod vlastnického práva k nemovitostem kupní smlouvou i pro převod vlastnického práva k nemovitostem smlouvou o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem. Z daňového hlediska bez pochyb tu neexistuje žádný rozdíl a tento úmysl zákonodárce je jednoznačně vyjádřen. Naopak není bez pochyb vzbuzující formou vyjádřeno, že u převodu vlastnického práva k nemovitostem zajišťovacím převodem, tento převod nepodléhá zdanění nebo je od daně z převodu nemovitostí osvobozen. S tímto tvrzením stěžovatele se krajský soud nevypořádal a jeho argumenty nevyvrátil. Z dikce zákona lze dovodit při posuzování, v čem spočívá úplatný převod vlastnictví, že rozhodující skutečností vymezující předmět daně z převodu nemovitostí je poskytnutí úplaty, za kterou lze považovat veškerá dohodnutá finanční plnění mezi smluvními stranami sjednaná ke dni převodu vlastnického práva, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích, to je i úplata - služba, poskytnutí půjčky. S poukazem na znění § 10 písm. d) zákona o daních ve znění s účinností od 1. 1. 2004, přičemž nedošlo v § 9 k žádnému doplnění předmětu daně o zajišťovací převody práva, lze také dovodit, že i před touto úpravou považoval zákonodárce tyto převody za úplatné. Nejedná se tak o novou úpravu zajišťovacích převodů vlastnického práva k nemovitostem, jenom o upřesnění a odstranění pochybností, které jsou právě předmětem tohoto sporu. Podle stěžovatele je nepochybné, že smlouva o zajištění závazku plní zajišťovací funkci s rozvazovací podmínkou. Tato skutečnost nic nemění na výše uvedených důsledcích. Pokud je k zajištění závazku použit tento způsob zajištění, je tento převod vlastnického práva předmětem zdanění. K převodu vlastnického práva k nemovitostem bezpochyby došlo, vznikl

předmět daně a rozvazovací podmínka nemá na vzniklou daňovou povinnost žádný vliv. Krajský soud se svým odůvodněním o tom, že zajišťovací převod vlastnického práva není v okamžiku vzniku předmětu daně úplatným převodem, dostává do rozporu s vlastním tvrzením když uvádí, že rozhodující skutečností vymezující předmět daně z převodu nemovitostí je poskytnutí úplaty, jimiž jsou i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích a v daném případě je tímto plněním poskytnutí služby ve formě půjčky. Při obecné aplikaci právního názoru soudu, že vkladem práva do katastru, pokud tento převod vlastnictví je založen na základě smluv o zajištění závazků převodem vlastnického práva k nemovitostem, nevzniká daňová povinnost, bylo umožněno uzavírání „kupních“ i jiných smluv o převodu vlastnictví k nemovitostem ve formě smluv o „zajištění“ závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem a zákon o daních by tak téměř ztratil opodstatnění. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem soudu, že až v případě nesplnění závazku dochází ke kompenzaci s hodnotou převedeného práva a úplatnému převodu vlastnického práva k nemovitostem. K převodu vlastnického práva podle § 133 odst. 2 o. z. v daném případě už došlo právními účinky vkladu do katastru nemovitostí. O „kompenzaci“ by mohlo jít např. u kupní smlouvy s odkládací podmínkou, kterou by však i katastrální úřad mohl akceptovat jako listinu způsobitou pro zápis práva v ní obsaženého. Z konstatování krajského soudu, že „protože byla splněna podmínka pro zpětný zápis vlastnického práva strany povinné do katastru nemovitostí ... obrátily se ... smluvní strany na Katastrální úřad v Blansku s tím, aby byl proveden zápis této skutečnosti ..., a aby jako vlastník byla znovu zapsaná žalobkyně“ také vyplývá, že i krajský soud akceptuje skutečnost, že už v minulosti došlo k převodu vlastnického práva a ne případně až v momentu „kompenzace“. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastnice ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v ní znovu uvádí právní názor, který však předkládá jako fakt a jako závazný právní názor všeobecně. Účastnice nepopřela, že zákon o daních neobsahuje ustanovení, že převod vlastnictví k nemovitostem, který plní zajišťovací funkci není předmětem daně, ale je taxativně vymezeno, co zákon shledává jako úplatný převod. Do novely zákona, která nabyla účinnosti 1. 1. 2004, nebyl tento institut taxativně uveden v § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních. Úmysl zákonodárce je jednoznačně vyjádřen až citovanou novelou. Jednoduše řečeno zajišťovací převod práva nebyl před touto novelou taxativně vymezen jako úplatný převod, a proto nebylo možno v takovém případě ukládat daňovému subjektu daňovou povinnost. Vzhledem k nemožnosti retroaktivity, nelze k tíži daňového subjektu vycházet z této novely před její účinností. Protože krajský soud odůvodnil své rozhodnutí v souladu se zákonem navrhla účastnice, aby kasační stížnost Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl.

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.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je otázka,

zda převod vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu podléhá zdanění daní z převodu nemovitostí.

Ratio legis institutu zajištění závazku převodem práva, o který byl v §§ 533 a 534 o. z. s účinností od 1. 1. 1992 rozšířen okruh zajišťovacích prostředků, spočívalo a spočívá v tom, aby dočasná ztráta převedeného práva stimulovala dlužníka ke splnění svého závazku, v důsledku čehož získá zpět své vlastnické právo a obnoví tak své dřívější právní postavení. Uzavřením smlouvy o zajišťovacím převodu práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem, jehož účelem je zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva tak dochází, byť podmíněčně, ke změně v osobě nositele práva, v daném případě v osobě vlastníka, a je-li závazek splněn, obnovuje se bez dalšího původní stav. Na straně věřitele není účelem zajišťovacího převodu nabytí dlužníkovy práva a na straně dlužníka jeho pozbytí.

Nesporným podle názoru Nejvyššího správního soudu je, že na základě smlouvy o zajišťovacím převodu dochází k převodu vlastnického práva. Z toho však bez dalšího nelze dovodit, že se jedná o převod podléhající dani z převodu nemovitostí.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle ustanovení § 9 odst. 1 až 3 zákona o daních úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním, úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

I když zákon nestanoví, co se rozumí úplatným převodem, rozhodujícím kritériem je nepochybně poskytnutí úplaty, za níž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Takovým protiplněním je podle stěžovatele v daném případě „úplata - služba, poskytnutí půjčky“. Nejvyšší správní soud však tento názor stěžovatele nesdílí. Smluvní strany si totiž na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 o. z. žádná protiplnění neposkytují. Převod nemovitosti na základě této smlouvy není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch. Tento převod vlastnického práva se od jiného převodu liší svou kauzou, neboť je takto zajišťován dluh po dobu než je věřiteli v plné výši uhrazen. Nemovitost je po dobu trvání dluhu „deponována“, aby mohla být v případě řádného splnění závazku vrácena dlužníkovi. Pouze při nesplnění závazku může dojít ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva. Právo převedené zajišťovacím převodem má povahu práva převedeného s rozvazovací podmínkou, i když to o. z. v žádném ustanovení výslovně nestanoví. V případě sjednání rozvazovací podmínky ve smlouvě o zajišťovacím převodu práva se jejím naplněním původní vlastník stává ze zákona opět vlastníkem předmětných nemovitostí. O této skutečnosti se provede zápis do katastru nemovitostí na základě souhlasného prohlášení ve smyslu § 36 odst. 5 písm. a) a odst. 6 vyhlášky č. 190/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Splní-li tedy dlužník svůj závazek a dluh věřiteli řádně uhradí, je zpětný převod na dlužníka proveden záznamem, a i když se jedná rovněž o změnu vlastnického práva, v tomto případě již nevznikají žádné pochybnosti o tom, že by s touto změnou měla být spojena daňová povinnost.

Pokud jde o další tvrzení stěžovatele, že dnem vzniku právních účinků vkladu dochází k převodu vlastnického práva a současně ke vzniku předmětu daně v souladu s § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních, by bylo je možno akceptovat pouze v případě, že by bylo nesporné, že se jedná o některý z převodů taxativně v citovaném ustanovení uvedený. Tak tomu však není. Ze znění citovaného ustanovení nelze, jak se o to snaží stěžovatel, dovodit úmysl zákonodárce, že uvedená kogentní ustanovení zákonů [§ 133 odst. o. z. a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních] platí stejně jak pro převod vlastnického práva k nemovitostem kupní smlouvou, tak i pro převod vlastnického práva k nemovitostem smlouvou o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem. Pokud zákonodárce takový úmysl měl, nic mu nebránilo v tom, aby ho v textu zákona vyjádřil, což neučinil. Úmysl zákonodárce zdanit převod vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy o zajištění práva však nebyl vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvedl, nikoliv z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil, jak již uvedl ve svém rozsudku Vrchní soud v Praze ze dne 24. 6. 1994 č. j. 6 A 59/93 - 43. Vzhledem k tomu, že v daném případě právní účinky vkladu nastaly dne 5. 10. 1999, není ani možné dovodit úmysl zákonodárce ani ze znění ustanovení § 10 písm. d) zákona o daních účinného od 1. 1. 2004, které bylo doplněno tak, že „základem daně z převodu nemovitosti je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva“, když důvodová zpráva k této změně pouze uvádí: „v případě převodů vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva mezi dlužníkem a věřitelem se z důvodu jednoznačnosti za základ daně z převodu nemovitostí navrhuje stanovení cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů)“.

V této souvislosti lze také poukázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle které na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje a jsou tedy povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (viz např. nálezy ze dne 4. 4. 2005 sp. zn. II. ÚS 669/02, ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV. ÚS 666/02, ze dne 11. 3. 2004 sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 19. 8. 2004).

Jako nedůvodný vyhodnotil Nejvyšší správní soud i druhý stížní bod, v němž stěžovatel namítal nesrozumitelnost napadeného rozsudku, protože podle jeho názoru není bez pochyb vzbuzující formou vyjádřeno, že převod vlastnického práva k nemovitostem zajišťovacím převodem nepodléhá zdanění nebo je od daně z převodu nemovitostí osvobozen, když se krajský soud s tímto tvrzením stěžovatele nevypořádal a jeho argumenty nevyvrátil. Krajský soud sice svůj právní názor vyjádřený v napadeném rozsudku odůvodnil poněkud stručně, ale jeho odůvodnění nelze důvodně vytýkat nesrozumitelnost, jak to činí stěžovatel.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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 účastníci žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu