

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **L. Č., s. p.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 3. 2005, č. j. 29 Ca 353/2003 - 55,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 3. 2005, č. j. 29 Ca 353/2003 – 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 9. 2003, č. j. 5326/03/FŘ/140, kterým byl k odvolání L. Č., s.p. (dále též „daňový subjekt“), změněn platební výměr Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách (dále též „správce daně“) ze dne 7. 7. 2003, č. j. 25602/03/306960/4675, na daň z převodu nemovitostí. Krajský soud své rozhodnutí zdůvodnil tak, že protože se daňový subjekt stal na základě dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví bezúplatně výlučným vlastníkem pozemků, jejichž hodnota byla nižší než na původním celku, je při vyměření daně třeba postupovat podle ust. § 6 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), s tím, že odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 45, vydaný ve skutkově stejné věci. Proto rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť ten při vyměření daně postupoval dle ust. § 9 odst. 3 daňového zákona.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel stížní důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve podrobně zrekapituloval dosavadní průběh sporu, když provedl i výklad pojmů věc, spoluvlastnictví a rozdělení podílového spoluvlastnictví. Uvedl, že předmětem daně darovací podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona je právní skutečnost, kdy spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky nabyl bezúplatně více než činila hodnota jeho podílu; nabytí nad tuto hodnotu je pak posuzováno z daňového hlediska jako darování. Reálné rozdělení věci však musí být možné. Předmětem daně z převodu nemovitostí dle ust. § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví vždy, když nedojde k rozdělení společné věci, ale jeden ze spoluvlastníků se stane výlučným vlastníkem společné věci a ostatním spoluvlastníkům bude poskytnuta náhrada. V souzené věci došlo k nabytí pozemků jako věci celé, když jako náhrada za ztrátu podílu na společné věci získal spoluvlastník podíl druhého spoluvlastníka na jiném pozemku v podílovém spoluvlastnictví, čímž došlo k naplnění ust. § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona. Proto správce daně posoudil tyto vzájemné převody jako jeden převod a daň z převodu nemovitostí vyměřil z převodu, z něhož byla daň vyšší. Správce daně neposuzoval předmětnou dohodu o zrušení podílového spoluvlastnictví jako směnnou smlouvu, nýbrž aplikoval ust. § 9 odst. 3 zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí jako speciální ustanovení pro případ stanovení předmětu daně při nepeněžitém úplatném vypořádání podílového spoluvlastnictví, když toto ustanovení je speciálním ve vztahu k ust. § 9 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Správce daně v předmětné věci nemohl aplikovat ust. § 6 odst. 4 cit. zákona, protože zde nedošlo k reálnému rozdělení společných věcí (v souzené věci by tomu tak mohlo být pouze v případě rozdělení pozemku na dvě či více samostatných částí na základě geometrického plánu). Krajský soud ve svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že předmětem spoluvlastnictví byl soubor pozemků, ačkoliv dle stávajícího výkladu může být předmětem vlastnického práva pouze věc. Dle stěžovatele tak nedošlo k vypořádání jednoho spoluvlastnictví k jedné společné věci, ale šlo o vypořádání mnoha podílových spoluvlastnictví podle počtu pozemků specifikovaných v dohodě. Dle názoru stěžovatele by případná aplikace ust. § 6 odst. 4 daňového zákona na souzenou věc byla v rozporu s kogentní úpravou předmětu daně darovací. V daňovém zákonu ve znění platném do 31. 12. 2003 byl v předmětu daně darovací výslovně upraven pouze jeden případ konkrétního způsobu vypořádání podílového spoluvlastnictví, a to formou reálného rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky. Ostatní způsoby vypořádání podílového spoluvlastnictví byly předmětem daně z převodu nemovitostí. Změna ve stanovení předmětu daně byla učiněna až novelou zák. č. 420/2003 Sb., účinnou od 1. 1. 2004, kterou však vzhledem k absenci výslovné kogentní úpravy v daňovém zákoně není možné na případy vypořádání spoluvlastnictví před 1. 1. 2004 aplikovat. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření zdůraznil, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhl její zamítnutí.

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

Podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona nabývá-li spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu, považuje se nabytí nad tuto hodnotu za darování.

Dle ust. § 9 odst. 1 daňového zákona předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví a bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním.

V souzené věci je zásadní otázka dopadů uzavření dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví z daňového hlediska. Touto dohodou ze dne 28. 5. 2001 se daňový subjekt společně s p. J. dohodly na zrušení podílového spoluvlastnictví u těch nemovitostí, které jsou v dohodě přesně vymezeny. Vkladem této smlouvy do katastru nemovitostí (vklad práv byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu ze dne 10. 12. 2001, přičemž právní účinky vkladu vznikly dne 26. 9. 2001) tedy přestalo k těmto nemovitostem existovat spoluvlastnictví, když nadále byla vlastníkem nemovitostí pouze jedna smluvní strana. Pro věc je vhodné zdůraznit, že se vždy jednalo o nemovitosti ve spoluvlastnictví obou smluvních stran, tedy že byl reálně převáděn vždy pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celý pozemek. Hodnota rozdělovaného spoluvlastnictví byla dle smlouvy 3 469 160 Kč, když cena ideální poloviny (tj. hodnota spoluvlastnictví) činila 1 561 703 Kč. Vzhledem k okolnosti, že se po rozdělení spoluvlastnictví stal daňový subjekt výhradním vlastníkem nemovitostí v hodnotě 1 398 472 Kč a p. J. v hodnotě 1 724 933 Kč, zavázala se proto, že daňovému subjektu uhradí k dorovnání finanční rozdíl ve výši 163 291 Kč.

Na základě výše uvedeného lze tedy dospět k závěru, že v souzené věci se jednalo o zrušení podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, kdy p. J. nabyla rozdělením spoluvlastnictví více než činil její původní podíl a daňový subjekt dle dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví převedl nemovitosti v celkové hodnotě 163 291 Kč. Tato částka tedy měla být základem daně, a to daně z převodu nemovitostí, neboť jedna ze smluvních stran se stala po rozdělení a zrušení spoluvlastnictví vlastníkem nemovitostí větší hodnoty než činil její původní spoluvlastnický podíl, a to za náhradu, tedy úplatně. Proto v tomto případě není možné uvažovat o aplikaci daně darovací na souzený případ. Výše uvedené plně koresponduje např. s rozhodnutím Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. 10 Ca 483/1996, a ze dne 29. 1. 1997, sp. zn. 10 Ca 521/1996. Jestliže soud ve svém rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 52, jednalo se o nepatřičný odkaz na skutkově odlišnou věc, neboť v tomto případě se smluvní strana, která získala rozdělením spoluvlastnictví méně než činil její spoluvlastnický podíl, vzdala všech nároků vůči druhé straně; jednalo se tedy o bezplatné vyrovnání, proto na něj byla aplikována daň darovací.

Z výše uvedeného je tedy nutné dovodit, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, neboť krajský soud se ve svém rozhodnutí prakticky vůbec nevypořádal se žalobními body, nýbrž pouze ocitoval z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které odkázal, toto však na danou věc nedopadá, neboť bylo rozhodováno ve skutkově jiné věci.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že však nelze souhlasit ani s veškerými závěry, které ve své kasační stížnosti činí stěžovatel a které se vztahují k posouzení předmětu zdanění. Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že před přijetím zákona č. 420/2003 Sb., který novelizoval zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, existoval k jeho ustanovení vztahujícímu se k podílovému spoluvlastnictví, resp. k jeho zrušování a vypořádávání, nejednotný výklad,

když především Finanční ředitelství v Brně zastávalo názor, že v případě úplatného zrušení spoluvlastnictví k vícero věcem jednou smlouvou se jedná o směnu, a tudíž vybíralo daň z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší. Avšak jiný názor, který zastávalo např. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, takovýto převod za směnu nepovažoval, a proto i skutečnosti rozhodné pro vyměření daně byly chápány rozdílně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i před novelou cit. zákona bylo tento zákon možno vykládat pouze v intencích druhého z názorů. Podstatnou je skutečnost, jakým způsobem byl vlastní akt zrušení spoluvlastnictví dohodou uskutečněn. V případě, že bylo současně zrušeno spoluvlastnictví k více věcem, když součástí dohody byla i finanční kompenzace, nemohlo se právě pro existenci této kompenzace nikdy jednat o směnu, protože podstatou směny je směna věci za věc bez existence jakéhokoliv finančního ujednání, tedy bez ceny. Kdyby součástí směnné smlouvy byla i dohoda o ceně, jednalo by se o smlouvu kupní. Na souzenou věc tedy není možné aplikovat ust. § 9 odst. 3 daňového zákona, a to ani v té části týkající se určení, ze které nemovitosti se bude vybírat daň. V této souvislosti je vhodné ještě zdůraznit, že v předmětné věci byl převáděn pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celá nemovitost. Proto předmětem daně nemůže být celá nemovitost, případně nemovitosti, protože nový vlastník byl vždy spoluvlastníkem určité části této nemovitosti již před vlastním převodem spoluvlastnického podílu. Podpůrně lze dodat, že se správnost tohoto výkladu odrazila právě v legislativní změně přijaté zákonem č. 420/2003 Sb.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 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