



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyň **a) A. P., b) ak. arch. J. T.**, zastoupených JUDr. Janem Touškem, advokátem se sídlem Praha 10, Služeb 3056/4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2003, č. j. FR-6916/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2005, č. j. 8 Ca 35/2004-40,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2005, č. j. 8 Ca 35/2004-40, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalobkyně (dále stěžovatelky) domáhaly zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku, kterým soud zamítl jejich žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Jím bylo zamítnuto odvolání žalobkyň proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 5. 5. 2003 – platebnímu výměru č. 1030000941 na daň z převodu nemovitostí ve výši 699 115 Kč.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (jeho § 9), podrobuje dani jednak každý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví a dále, dochází-li ke směně nemovitostí, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod a daň se vybere z převodu nemovitostí, z něhož je daň vyšší.

V daném případě stěžovatelky uzavřely (dne 8. 3. 1999) dohodu o zrušení podílového spoluvlastnictví. Celková hodnota majetku žalobkyň před jeho rozdělením byla

66 429 170 Kč. Jeho reálným rozdělením získala každá z nich majetek v totožné výši a to 33 214 585 Kč.

Soud dále uvedl, že je-li věc v podílovém spoluvlastnictví, pak každý ze spoluvlastníků je vlastníkem nikoliv celku, ale konkrétně určeného podílu, vyjadřujícího míru, jakou se jednotlivý spoluvlastník podílí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci. Dojde-li k převodu podílu, změni tím konkrétně určená část nemovitosti svého vlastníka, do jehož práv a povinností vstupuje jiná osoba, zatímco převodcova spoluvlastnická práva zanikají. Dochází tedy k převodu nemovitosti, byť i jen její části, ovšem konkrétně určené.

Posuzovanou dohodou (o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví) obou žalobkyň došlo k vzájemnému převodu podílů na nemovitostech, spoluvlastnice si navzájem podíly vyměnily. Z daňového hlediska je pak podstatné, zda se jednalo o převod věci úplatný či nikoliv. V daném případě bylo protiplněním za převáděný spoluvlastnický podíl na jedné nemovitosti, přijímaný spoluvlastnický podíl na jiné nemovitosti. Jednalo se tedy o úplatné převody podílů nemovitostí, které podléhají dani z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.

V kasační stížnosti stěžovatelky namítaly, že soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Žalobkyně trvají na tom, že bezúplatným vypořádáním jejich spoluvlastnických podílů nedošlo k žádnému navýšení jejich majetku, není tudíž dán žádný důvod k vyměření daně. Žalobkyně pouze vypořádaly své spoluvlastnické podíly, v žádném případě nedošlo ke měně či úplatnému převodu podílů na nemovitostech. Pro nesprávně posouzenou právní otázku soudem v předcházejícím řízení žalobkyně navrhuji, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se žalobkyně mýlí, pokud se domnívají, že vzájemný převod spoluvlastnických podílů nepodléhá dani. Vždyť tím, že převodce část svého podílu na nemovitosti převede na druhého, ten tuto část přijímá do svého výhradního vlastnictví a proto je takový převod převodem úplatným. Nemusí se přece vždy jednat o úhradu penězi, postačuje jiná forma plnění sjednaných mezi účastníky smlouvy, jež jsou ocenitelné penězi. Takovým plněním může být i poskytnutí věci nemovité či podílu na ní, popřípadě zřízení věcného břemene. Protože cílem daně z převodu nemovitosti (jeho § 9) je zdanit úplatné převody vlastnictví k nemovitostem, včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, tyto převody dani podléhaly.

Žalovaný upozornil na změnu právní úpravy v této oblasti, a to zákon č. 420/2003 Sb., podle něhož by již ke zdanění v takovém případě nedošlo. Účinky vkladu vlastnických práv žalobkyň do katastru nemovitostí nastaly však ke dni 8. 3. 1999, je nepochybné, že žalovaný nemohl postupovat podle nové právní úpravy. Z uvedených důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za bezpředmětnou.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se hlásí k myšlence, vyplývající mj. z článku 4 Ústavy, že je povinností každého orgánu veřejné moci interpretovat a aplikovat každý zákon z pohledu smyslu a účelu ústavně garantovaných základních práv a svobod. Z tohoto hlediska je nutno připomenout, že Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“) v článku 11

zaručuje každému právo vlastnit majetek; v pátém odstavci připouští stanovování daní a poplatků pouze na základě zákona. Obdobně článek 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (vyhlášena pod č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) stanovuje, že každá osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Toto ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.

Z obou citovaných ustanovení je tedy více než zřejmé, že ochrana majetkové sféry fyzických a právnických osob je pravidlem, zatímco stanovení daňové povinnosti je výjimkou, jež je připuštěna pouze za určitých podmínek. Tento závěr potvrzuje judikatura Evropského soudu pro lidská práva, jenž kupř. v rozhodnutí ze dne 13. 1. 2004 ve věci Orion Břeclav, s. r. o., proti České republice (č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7), konstatoval, že *„daňová povinnost ... je v zásadě považována za zásah do práva zaručeného prvním odstavcem čl. 1 Protokolu č. 1, neboť ochuzuje dotčenou osobu o část jejího majetku, tj. o částku, kterou tato musí zaplatit. Tento zásah je ospravedlnitelný na základě druhého odstavce zmíněného ustanovení, který výslovně zakotvuje výjimku vztahující se k placení daní a jiných poplatků (viz rozh. Komise WASA Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse a skupina asi 15 000 osob proti Švédsku, 1988, a Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii, 2003). Tato otázka se však zcela nevymyká kontrole Soudu, jehož úkolem je ověřit, zda byl čl. 1 Protokolu č. 1 správně aplikován.“* Je v prvé řadě nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod). Evropský soud pro lidská práva k tomu uvádí, že *„ve smyslu první věty prvního odstavce čl. 1 Protokolu č. 1 musí tedy Soud zkoumat, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu společenství a nutností chránit základní práva jedince (viz Dangeville, a. s., proti Francii, 2002). V důsledku toho může daňová či poplatková povinnost porušit záruku obsaženou v tomto ustanovení jen tehdy, ukládá-li dané osobě či subjektu přílišné břemeno, anebo zásadním způsobem zasahuje do její finanční situace (viz výše cit. Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii). Vnitrostátním orgánům však v první řadě přísluší, aby rozhodly o typu daní či poplatků, které je třeba vybírat. Rozhodnutí spadající do této oblasti totiž vyžadují zhodnocení politických, ekonomických a sociálních problémů, které Úmluva ponechává v kompetenci smluvních států. Tyto tedy disponují širokou mírou uvážení (viz rozh. Baláz proti Slovensku, 2003).“* (Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 1. 2004 ve věci Orion Břeclav, s. r. o., proti České republice, č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7).

Z jiného úhlu pohledu se k ústavním aspektům zdanění vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70 (č. 572/2005 Sb. NSS), podle něhož *„současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní postata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou*

legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu.“

Tato východiska – aplikována na poměry daně z převodu nemovitostí – ústí v pojetí, jež zdejší soud formuloval již v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55 (viz www.nssoud.cz): *daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti může být proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu. Jedině tento restriktivní výklad § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. lze považovat za konformní s ústavním a mezinárodněprávním principem proportionality.*

Obdobně lze tyto závěry použít i pro případy vypořádání podílového spoluvlastnictví, o něž se jedná v dané věci. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelky byly rovnodílnými podílovými spoluvlastnicemi několika nemovitostí v celkové hodnotě 66 429 170 Kč. Dne 8. 3. 1999 uzavřely dohodu o zrušení a vypořádání jejich podílového spoluvlastnictví tak, že každá z nich získala majetek ve stejné výši, činící 33 214 585 Kč. Žalovaný měl zato, že tímto způsobem zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví došlo k výměně nemovitostí ve smyslu § 9 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb.; městský soud jeho závěr potvrdil, mj. též na základě úvahy, podle níž *„dojde-li k převodu podílu, změní tím konkrétně určená část nemovitosti svého vlastníka...“*.

Tyto závěry nemohou obstát.

Obě rozhodnutí v první řadě vycházejí ze závěrů, jež jsou v extrémním rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Není pravdou, že stěžovatelky uzavřely dohodu o převodu spoluvlastnických podílů ve smyslu § 140 občanského zákoníku (mající povahu směny těchto podílů); právní úkon, který učinily, má povahu dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví ve smyslu § 141 občanského zákoníku. Mezi oběma úkony je podstatný rozdíl, který nelze přehlížet; už vůbec potom nelze zastávat názor, že „pro daňové účely“ nemají uvedené rozdíly význam, případně oba instituty účelově zaměňovat. Takový názor je zcela pomýlený, neboť správná soukromoprávní kvalifikace určitého právního jednání je nutným předpokladem správného stanovení daňové povinnosti; pochybí-li finanční orgány v této otázce, promítne se toto pochybení i do výsledku celého daňového řízení.

Rozdíly mezi oběma instituty tento soud vyzdvihl již v rozsudku ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003-45 (č. 481/2005 Sb. NSS): *„Ustanovení § 141 odst. 1 občanského zákoníku upravuje možnost spoluvlastníků dohodnout se o zrušení spoluvlastnictví a o vzájemném vypořádání. Postupují-li spoluvlastníci podle tohoto ustanovení, nelze jejich dohodu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, považovat za právní úkon, jímž formálně právně zastřeli jiný právní úkon, v tomto případě např. převod spoluvlastnického podílu podle § 140 občanského zákoníku nebo směnnou smlouvu podle § 611 občanského zákoníku.“*

Důsledné rozlišování zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví na straně jedné a převodu spoluvlastnických podílů na straně druhé vychází ze samotné podstaty soukromoprávní regulace. Jednou ze stěžejních zásad soukromého práva je zásada autonomie vůle. Na základě ní je ponecháno svobodnému rozhodování účastníků mj. také to, zda učiní

určitý úkon či nikoliv, o jaký typ právního úkonu půjde, a jaký bude jeho obsah. V souzeném případě bylo tedy věcí svobodného rozhodnutí stěžovatelek, zda uzavřou dohodu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, nebo zda přistoupí ke směně spoluvlastnických podílů. Stěžovatelky si zvolily prvou alternativu. Tuto jejich volbu je nutno respektovat, a není možné jim interpretaci vnucovat vůli jinou, kterou ve skutečnosti vůbec neměly; ostatně povinnost interpretovat smlouvu v souladu se společným úmyslem stran představuje základní výkladové pravidlo, společné všem státům kontinentální Evropy [srov. čl. 5:101 Principů evropského smluvního práva (*Principles of European Contract Law*); viz kupř. http://frontpage.cbs.dk/law/commission_on_european_contract_law/pecl_full_text.htm#pecl1]. Povinnost respektovat autonomní vůli účastníků soukromoprávních vztahů má svá ústavní východiska. Jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I ÚS 167/04, „*autonomie vůle a svobodného individuálního jednání je na úrovni ústavní garantována čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod... Ve své druhé dimenzi pak působí čl. 2 odst. 3 Listiny jako subjektivní právo jednotlivce na to, aby veřejná moc respektovala autonomní projevy jeho osobnosti, včetně projevů volních, které mají odraz v jeho konkrétním jednání, pokud takové jednání není zákonem výslovně zakázáno. Ustanovení čl. 2 odst. 3 Listiny ve své druhé dimenzi, v níž působí jako základní právo jednotlivce, je pak třeba aplikovat bezprostředně a přímo. V této dimenzi se nejedná o pouhé prozařování jednoduchým právem, nýbrž o subjektivní právo, které působí bezprostředně vůči státní moci. Orgány státní moci jsou proto povinny při aplikaci jednoduchého práva současně normy tohoto práva, v nichž se odráží čl. 2 odst. 3 Listiny a čl. 2 odst. 4 Ústavy jako objektivní ústavní princip, interpretovat rovněž tak, aby nezasáhly do subjektivního práva jednotlivce na autonomii vůle, jež garantuje také čl. 2 odst. 3 Listiny ve své druhé dimenzi.*“

K této otázce lze tedy uzavřít, že pokud finanční orgány a městský soud vycházely ze závěru, že stěžovatelky uzavřely dohodu o převodu spoluvlastnických podílů mající povahu směnné smlouvy, jde o názor nesprávný. Společná vůle stěžovatelek se naopak zcela zřetelně nesla k uzavření dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.

Rozdíly mezi převodem spoluvlastnického podílu a zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví jsou významné nejenom v soukromoprávní rovině, ale – jak již bylo řečeno – projevují se též na úrovni zákona č. 357/1992 Sb. Zatímco případy zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví podléhají dani podle § 9 odst. 1 písm. a) citovaného zákona, případy, kdy bude uzavřena smlouva o převodu spoluvlastnických podílů na nemovitostech, mající povahu smlouvy směnné, se zdaňují podle § 9 odst. 3 téhož zákona. Obě ustanovení nelze vzájemně směřovat, neboť jejich předmětem je odlišné soukromoprávní jednání smluvních stran.

Pokud tedy v souzené věci finanční orgány aplikovaly § 9 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., jde o nesprávný právní názor. Daň z převodu nemovitostí v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví lze vyměřit toliko podle § 9 odst. 1 písm. a) citovaného zákona, a to za dále stanovených podmínek, vycházejících ze shora učiněného závěru, že povinnost platit daň představuje zásah do ústavně a mezinárodně chráněného práva pokojně užívat majetek, přičemž předpokladem přípustnosti tohoto zásahu je, aby k němu došlo na základě zákona, ukládaná daň byla legitimní a aby respektovala princip proporcionality, tj. aby byla ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby.

Věc může být předmětem vlastnického práva několika osob; v takovém případě plurality subjektů majících vlastnická práva k jednomu předmětu hovoříme o spoluvlastnictví.

Spoluvlastnictví může mít, v závislosti na tom, zda je vyjádřen podíl či nikoliv, povahu spoluvlastnictví podílového nebo bezpodílového. Podílové spoluvlastnictví se dále člení především na reálné a ideální, a to podle toho, jakým způsobem je vyjádřen spoluvlastnický podíl, tj. zda je jím vymezena určitá reálná část na nedělitelné společné věci, nebo zda pouze vyjadřuje míru účasti na právech a povinnostech. Občanský zákoník upravuje v § 137 až § 142 podílové spoluvlastnictví ideální, a nikoliv reálné; tento závěr bez jakýchkoliv pochyb vyplývá z § 137 odst. 1, podle něhož podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci. To tedy znamená, že každý spoluvlastník je spoluvlastníkem celé nerozdělené věci, a nikoliv její konkrétně vymezené části. Jestliže stěžovatelky byly rovnodílnými podílovými spoluvlastnicemi ohledně několika nemovitostí, byla předmětem spoluvlastnictví každé z nich vždy každá nemovitost jako celek, a nikoliv kupř. reálně vymezená polovina každé nemovitosti. V této souvislosti je namístě na okraj celého problému poznamenat, že představa městského soudu, podle níž „*dojde-li k převodu podílu, změní tím konkrétně určená část nemovitosti svého vlastníka...*“, je zjevně nesprávná, neboť nahlíží na podílové spoluvlastnictví jako na spoluvlastnictví reálné, a nikoliv ideální. Předmětem spoluvlastnického práva každé spoluvlastnice však byla – jak již bylo řečeno – každá nemovitost jako celek; spoluvlastnický podíl vyjadřoval pouze právní postavení každé z nich ohledně těchto nemovitostí.

V dané věci uzavřely stěžovatelky dohodu o zrušení a vypořádání jejich podílového spoluvlastnictví ohledně všech společných nemovitostí tak, že po vypořádání náleželo každé z nich výlučné vlastnické právo k určitým nemovitostem, přičemž hodnota těchto nemovitostí odpovídala hodnotě jejich spoluvlastnických podílů za trvání spoluvlastnického vztahu. Právní úkon, který stěžovatelky učinily, neměl povahu převodu spoluvlastnických podílů: nejprve došlo ke zrušení spoluvlastnického vztahu; druhým a nezbytným krokem bylo jeho vypořádání, tj. úprava poměrů bývalých spoluvlastnic ohledně společných věcí, jež byly předmětem jejich spoluvlastnictví. V souzené věci mělo vypořádání tu podobu, že některé nemovitosti připadly do výlučného vlastnictví stěžovatelky jedné, jiné nemovitosti zase do výlučného vlastnictví stěžovatelky druhé. Je nutno zdůraznit dvě důležité okolnosti: za prvé, již za trvání spoluvlastnictví byla předmětem spoluvlastnického práva každé stěžovatelky kterákoliv nemovitost jako celek, a nelze proto tvrdit, že by stěžovatelky vypořádáním nabyly něčeho, co jim předtím vlastnický nepatřilo; za druhé, hodnoty nemovitostí, které každá ze spoluvlastnic měla po vypořádání, byly totožné s hodnotou jejich spoluvlastnických podílů.

Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že daňová povinnost není legitimní, a ani ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a právem na pokojné užívání majetku, a konečně že ukládá nepřiměřené břemeno, pokud má být stanovena v situaci, kdy nedošlo k žádnému převodu nemovitostí, ba ani převodu spoluvlastnických podílů na nich, ale kdy se toliko každá ze spoluvlastnic stala výlučnou vlastníkem nemovitosti, která jako celek již předtím byla předmětem jejího spoluvlastnického práva, přičemž nedošlo ani k jakýmkoliv změnám majetkových poměrů nejen v tom směru, že by vypořádáním spoluvlastnictví některá z bývalých spoluvlastnic nabyla něčeho, co předtím neměla, ale též v tom smyslu, že žádná z nich nezískala do své majetkové sféry více než za trvání spoluvlastnictví. Zákon o dani z převodu nemovitostí, ať již v rozhodném znění, nebo ve znění po novele provedené zákonem č. 420/2003 Sb., takový závěr přitom nevylučuje. Na úrovni zákona je možno dospět jak k závěru, který vede ke zdanění, tak i k závěru, který jej odmítá. Vzhledem k tomu, že je povinností každého orgánu veřejné moci interpretovat právní předpisy pohledem ústavně garantovaných základních práv a svobod, je nutno prvou interpretační alternativu

jako ústavně nekonformní vyloučit, a přiklonit se naopak k variantě uvedené na druhém místě. Nenabývají-li bývalí spoluvlastníci nejen něco jiného, ale ani více než za trvání spoluvlastnictví, není zde nic, co by mohlo podléhat dani.

Tento závěr lze podepřít i dalšími argumenty.

Zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví může mít různou podobu; dochází-li k němu dohodou spoluvlastníků, nejsou s ohledem na dispozitivnost § 141 občanského zákoníku spoluvlastníci vázáni způsobem vypořádání uvedenými v § 142 téhož zákona, ale mohou zvolit i varianty jiné. Jedním z tradičních způsobů, předpokládaných samotným § 142 občanského zákoníku hned na prvním místě, je reálné rozdělení věci. Právě srovnání tohoto způsobu vypořádání s tím, který zvolily stěžovatelky, vede k závěru o neudržitelnosti právního názoru zaujatého finančními orgány a městským soudem: pokud by se spoluvlastníci dohodli na reálném rozdělení každého předmětu spoluvlastnictví (za předpokladu, že by jejich rozdělení bylo dobře možné) tak, že by hodnota části věci, která každému z nich připadla, byla stejná, jako hodnota spoluvlastnického podílu, nepodléhalo by takové zrušení a vypořádání ani dani darovací, ani dani z převodu nemovitostí. Stejně tak pokud by předmětem spoluvlastnictví byla jediná věc a spoluvlastníci by se dohodli na zrušení spoluvlastnictví a jejím reálném rozdělení, a to opět tak, že by hodnota části věci, která připadla každému z nich, odpovídala hodnotě jejich spoluvlastnického podílu, nebylo by ani zde možno dospět k závěru, že lze vyměřit darovací daň nebo daň z převodu nemovitostí. Rozdíl ve způsobu vypořádání, který zvolily stěžovatelky, oproti oběma uvedeným příkladům je toliko v tom, že nedošlo k reálnému rozdělení nemovitostí; podstatné a shodné pro všechny tyto situace je naopak fakt, že ani v jednom z těchto případů nenabývá bývalý spoluvlastník nejen něco, co by mu předtím nepatřilo (to ostatně vyplývá z povahy spoluvlastnictví a jeho vypořádání), ale především nenabývá ani více, než měl za trvání spoluvlastnictví. Za této situace by bylo absurdní trvat na závěru, že první dva případy se nezdaňují, zatímco v souzené věci je nutno vyměřit daň z převodu nemovitostí.

Dále je nutno připomenout, že pojem věci v právním slova smyslu je právně technickou kategorií, která má za úkol umožnit a usnadnit soukromoprávní styk a která se ani zcela neshoduje s pojmem věci v obecném významu. Má-li tato kategorie soukromoprávnímu styku sloužit a usnadňovat jej, potom veškeré interpretační přístupy, jež vedou k nepřijatelným důsledkům ztěžujícím tento styk, jsou zcela v rozporu s funkcí pojmu věci v právním slova smyslu. Takovým výkladem je i interpretace, která zakládá rozdílné důsledky pouze na základě toho, zda předmětem zrušení a vypořádání mezi týmiž spoluvlastníky byla jedna nemovitost nebo nemovitostí několik: jestliže dojde k reálnému rozdělení jedné nemovitosti tak, že hodnota části, která připadne každému spoluvlastníku, bude stejná jako hodnota jeho spoluvlastnického podílu, nevznikne daňová povinnost, zatímco v situaci, kdy k reálnému rozdělení sice nedojde, ale každému z bývalých spoluvlastníků připadne do výlučného vlastnictví některá z nemovitostí tak, že hodnota nemovitostí připadlých každému spoluvlastníku bude stejná jako hodnota jeho spoluvlastnického podílu, daň naopak vyměřena bude. Takový závěr vede k nepřiměřenému zdůrazňování kategorie věci v právním smyslu, a k absurdním důsledkům, jsoucím v rozporu se shora uvedenými ústavními a mezinárodně právními pravidly. Konec konců je zřejmé, že tohoto faktu si byl vědom i zákonodárce, který novelou provedenou zákonem č. 420/2003 Sb. stanovil v § 9 odst. 1 písm. a) nejen že „*při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním*“, ale též pravidlo, podle něhož „*podílem spoluvlastníka se*

přítom pro účely daně z převodu nemovitostí rozumí souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání“. S ohledem na zmíněná ústavní východiska nelze tuto úpravu chápat jako nastolení nového právního stavu; jde pouze o explicitní vyjádření pravidel platných i před touto novelou, byť nebyly v předpise výslovně formulovány (a to bez ohledu na fakt, jaké subjektivní představy zákonodárce o novele měl; srov. tezi Gustava Radbrucha, podle níž „*vůle zákonodárce není metodou výkladu, nýbrž cílem výkladu a výsledkem výkladu, výrazem pro apriorní nezbytnost systémově-nerozporného výkladu celého právního řádu. Je proto možné konstatovat jako vůli zákonodárce to, co nikdy jako vědomá vůle autora zákona nebylo přítomno. Interpret může rozumět zákonu lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce, zákon může být moudřejší než jeho autor – on právě musí být moudřejší než jeho autor.*“ (Této zásady se dovolává i Ústavní soud, kupř. v nálezu ze dne 16. 1. 2003, sp. zn. III. ÚS 671/02).

Na okraj nové úpravy § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. se podotýká, že nová formulace je opět negativně poznamenána směřováním zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví s převodem spoluvlastnického podílu. Jde však o terminologický nedostatek, jenž lze překlenout interpretací.

Na základě těchto úvah lze dospět k závěru, že pokud spoluvlastníci zruší a vypořádají spoluvlastnictví k několika nemovitostem tak, že každý z nich bude nadále výlučným vlastníkem některé z těchto nemovitostí, přičemž hodnota nemovitostí každého z nich bude odpovídat hodnotě spoluvlastnických podílů, nepodléhá takové zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví dani z převodu nemovitostí [a to ani podle § 9 odst. 1 písm. a) a ani podle § 9 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., jak bylo řečeno výše].

Vzhledem k tomu, že rozsudek městského soudu spočívá na nesprávném právním názoru [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud jej zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, v němž bude tento soud vázán právním názorem zdejšího soudu.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 9. listopadu 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu