



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **B. Ř.**, zast. JUDr. Jaroslavem Švejkovským, advokátem se sídlem v Plzni, Kamenická 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 7. 2005, č. j. 30 Ca 239/2002 - 54,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 7. 2005, č. j. 30 Ca 239/2002 - 54, **se** v části výroku, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2004, č. j. 7153/04/140, a výroku o náhradě nákladů řízení, **z r u š u j e** a v tomto rozsahu **se** věc **v r a c í** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 7. 2005, č. j. 30 Ca 239/2002 - 54, která směřovala do části výroku, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2002, č. j. 5092/140/120, **se z a m í t á**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále také jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížností napadla pravomocný rozsudek krajského soudu, kterým byly zamítnuty její žaloby proti dvěma pravomocným rozhodnutím žalovaného, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla stěžovatelce vyměřena daň z převodu nemovitostí – správním rozhodnutím uvedeným ve výroku I. tohoto rozsudku byla stěžovatelce vyměřena daň jako právní nástupkyni po zemřelém L. Ř., správním rozhodnutím uvedeným ve výroku II. tohoto rozsudku byla stěžovatelce vyměřena daň jako oprávněné z věcného břemene.

Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu v celém rozsahu a domáhala se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. V kasační stížnosti vymezila důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasila s právním názorem krajského soudu, který řešil ocenění hodnoty práva odpovídajícího věcnému břemeni, pro nějž je rozhodující okamžik vzniku tohoto práva a užitek, který oprávněný z něj získal. S tímto právním názorem je však v rozporu skutečnost, že L. Ř. v průběhu daňového řízení zemřel a o nějakém užitku se tak v jeho případě nedá uvažovat. V době, kdy byla tato daň podle pomůcek vyměřena (dne 29. 1. 2004) již správce daně věděl, že věcné břemeno zřízené ve prospěch L. Ř. zaniklo smrtí podle ust. § 151p odst. 4 občanského zákoníku, a to ke dni 27. 8. 1998. V souladu s ust. § 18 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), tak měla být daňová povinnost stanovena pouze za dobu od 16. 7. 1998 (právní účinky vkladu práva do katastru) do 27. 8. 1998 (den smrti). Na podporu své argumentace stěžovatelka poukázala na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 139/2002.

Dále stěžovatelka poukázala na skutečnost, že podle článku IV. darovací smlouvy a smlouvy o věcném břemeni ze dne 16. 7. 1998 byl oprávněný z věcného břemene povinen hradit veškeré náklady spojené s opravami a údržbou darovaných nemovitostí a podílet se na nákladech spojených s jejich užíváním. Pokud by oprávněný byl pouze nájemcem nemovitostí, tak by tyto náklady byly předepisovány pouze vlastníku nemovitosti. Od ročního užitku je tak třeba odečíst roční náklady vynaložené na opravy a údržbu daných nemovitostí. Takovou částku však nelze stanovit, neboť se každý rok mění, a proto mělo být při ocenění postupováno podle ust. § 18 odst. 5 zákona o oceňování majetku.

Žalovaný s podanou kasační stížností nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Základním znakem daně z převodu nemovitostí je skutečnost, že tato daň nemá zdaňovací období a pro vznik předmětu daně je tak rozhodný výlučně stav, který je zde v okamžiku vzniku práva, bez ohledu na případné změny užitku z tohoto práva v budoucnosti nejisté. Okamžikem vzniku práva v tomto případě byl den, ke kterému vznikly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí.

Krajský soud v Plzni napadeným rozsudkem obě žaloby zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 7. 2005, č. j. 30 Ca 239/2002 - 54). V odůvodnění mj. uvedl, že úmyslem zákonodárce v případě ocenění majetku pro účely vyměření této daně bylo zjištění ceny, která co nejvíce odpovídá reálné tržní hodnotě. V tomto případě bylo možné provést ocenění podle ust. § 18 odst. 1, 4 zákona o ocenění majetku, protože ocenění práva z věcného břemene je nutné vázat k okamžiku vzniku tohoto práva. Daň z převodu nemovitostí nemá žádné zdaňovací období a proto je rozhodný výlučně stav, který je zde v době vzniku daňové povinnosti. Cena tohoto práva může být do budoucna vyšší či nižší, to však na ocenění práva z hlediska vyměření této daně nemá vliv. Zákon o oceňování majetku primárně předpokládá, že takové právo ocenitelné je, a je nutné vycházet z toho, jaký užitek z jeho zřízení oprávněný získal. Další faktory, jako jiné závazkové vztahy, které současně se vznikem tohoto práva na sebe oprávnění vzali, nelze zohledňovat, neboť jsou do budoucna nejisté a neocenitelné. Takové právní vztahy mají samostatný právní osud, který do budoucna s právem věcného břemene nesouvisí. Dále krajský soud v odůvodnění uvedl, že neshledal důvodnou námitku omezeného užívání práva věcného břemene zemřelého L. Ř.. Při stanovení základu daně je nutné vždy vycházet ze stavu, který je v okamžiku vzniku tohoto práva. Ke dni, kdy právo z věcného břemene vzniklo, svědčilo L. Ř. doživotně. Jakékoliv další skutečnosti, které nastaly po dni,

kdy právo věcného břemene vzniklo, jsou pak irelevantní. Otázka výše vyměřené daně je pak řešitelná užitím institutu prominutí daně z důvodu tvrdosti zákona nebo prominutí daně podle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“).

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti, posoudil celou věc následovně.

V prvním stížním bodě stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem krajského soudu v tom, že není možné zohlednit smrt L. Ř., přestože v době vyměření této daně již správce daně věděl, že došlo k zániku tohoto věcného břemene (ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Tento stížní bod považuje Nejvyšší správní soud za důvodný.

Podle ust. § 16 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů a ve znění účinném v době rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o trojdani“), je-li předmětem daně nabytí práva odpovídajícího věcnému břemeni nebo opětujícího se plnění zřízeného jinak než věcným břemenem, je základem daně jeho cena zjištěná podle zvláštního předpisu.

Zákon o trojdani pak přímo v tomto ustanovení odkazuje na příslušná ustanovení zákona o oceňování majetku, který ve svém ust. § 18 odst. 1 stanoví, že právo odpovídající věcnému břemeni se oceňuje výnosovým způsobem na základě ročního užitku ve výši obvyklé ceny. Podle odst. 4 cit. ust. patří-li právo určité osobě na dobu jejího života, oceňuje se desetinásobkem ročního užitku. Podle odst. 5 cit. ust. nelze-li cenu zjistit podle předchozích odstavců, oceňuje se právo jednotně částkou 10 000 Kč.

S krajským soudem i žalovaným lze bezpochyby souhlasit v tom směru, že daň z převodu nemovitostí nemá žádné zdaňovací období a proto je nutné při stanovení základu daně (ust. § 10 zákona o trojdani) vycházet z právně významné skutečnosti, která má za následek vznik příslušné daňové povinnosti. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však v dané věci nelze pominout skutečnost, že L. Ř. v průběhu daňového řízení zemřel, jeho právo věcného břemene tak zaniklo, a tato skutečnost byla správci daně známa.

Jak bylo shora uvedeno, Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že pokud dojde v budoucnu ke skutečnostem, které mají vliv na cenu věcného břemene, jsou takové skutečnosti pro již vyměřenou daň z převodu nemovitostí nerozhodné, s výjimkou stanovenou zákonem (srov. např. ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani). Tato daň již byla jednou vyměřena a následné skutečnosti, které mohou mít vliv na základ této daně a které se projeví po tomto vyměření, již nemohou základ daně nijak ovlivnit, neboť základ daně se stanoví s ohledem na cenu v době, kdy dojde k právním účinkům vkladu práva do katastru nemovitostí (srov. ust. § 10 zákona o trojdani). Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pak nutné ocenit k tomuto okamžiku právo věcného břemene, ačkoliv zákon o trojdani tuto skutečnost v ust. § 10 písm. c) výslovně neuvádí.

Nicméně, pokud dojde v mezidobí mezi okamžikem, od něhož se odvíjí základ daně, a jejím vyměřením, k takové právní skutečnosti, která má zcela zásadní vliv na základ daně, musí správce daně k takové skutečnosti přihlídnout (Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tato úvaha se týká pouze skutečností, které vzniknou do okamžiku, než je příslušná daň správcem daně vyměřena). V takovém případě musí správce daně takovou skutečnost zohlednit při stanovení základu daně a daně. Konstrukce daně z převodu nemovitostí,

kteřá je splatná až po vyměřovacím řízení a vydaném platebním výměru správce daně (ust. § 18 odst. 1 zákona o trojdani), tak předpokládá, že správce daně může k takové skutečnosti přihlédnout (srov. ust. § 46 odst. 1 zákona o správě daní). Pokud zákon o trojdani zohledňuje právní úkon daňového subjektu, který nastal až po skutečnosti, která je zásadní pro určení základu daně (odstoupení od smlouvy nebo vrácení daru podle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani), tím spíše by měl správce daně sám přihlédnout k právní skutečnosti, která nastala bez ohledu na vůli daňového subjektu a která zásadním způsobem základ daně ovlivnila (zde zánik věcného břemene následkem úmrtí oprávněného).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže stát v tomto případě zdaňovat užitek vyplývající z věcného břemene, pokud ví, že v době vyměření daně už takový užitek pominul, resp. takové zdanění není přímo vyloučeno, ale stát musí k takové skutečnosti přihlédnout při stanovení výše takto vyměřené daně.

S ohledem na shora uvedené musí v takovém případě správce daně takovou právní skutečnost zohlednit při stanovení základu daně. Ačkoliv tedy Nejvyšší správní soud plně souhlasí s tím, že daň z převodu nemovitostí nemá žádné zdaňovací období a při stanovení základu daně tak správce daně postupuje podle kritérií stanovených v ust. § 10 zákona o trojdani (a nemůže tak zohledňovat případné budoucí, prozatím nejisté, skutečnosti, které by měly na základ daně vliv), nelze však toto ustanovení vykládat natolik rozšiřujícím způsobem, jako se stalo v dané věci a vůbec nepřihlédnout k zániku práva vyplývajícího z věcného břemene.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je bezúplatné zřízení věcného břemene při nabytí nemovitosti darováním (ust. § 9 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani). Při ocenění tohoto práva je nutné s ohledem na příslušná ustanovení zákona o oceňování majetku v případě práva patřícího určité osobě po dobu jejího života vycházet z ust. § 18 odst. 4 zákona o oceňování majetku (tedy ocenit toto právo desetinásobkem ročního užitku). V případě, kdy je patrné, že tento užitek již pominul (zde proto, že právo věcného břemene zaniklo úmrtím oprávněné osoby), nemůže stát tuto skutečnost pominout a pro potřeby zdanění (tedy ocenění práva) vycházet z toho, jako by zde předpoklad takového užitku byl. Takový postup podle názoru Nejvyššího správního soudu ve svém důsledku zdaňuje užitek, o kterém stát ví, že nenastane, a tedy dani podrobuje neexistující užitek. Takový výklad není v právním státě udržitelný.

Lze tak shrnout, že stát nemůže zdaňovat užitek, o kterém v době vyměření daně ví, že již neexistuje, neboť oprávněný z osobního věcného břemene zřízeného po dobu života zemřel a věcné břemeno tak zaniklo. Taková aplikaci zákona o trojdani možná není, neboť takovou aplikaci stát účelově vybírá daň bez ohledu na faktickou situaci za něco, co již zaniklo.

Proto podle názoru Nejvyššího správního soudu v takovém případě musí správce daně při vyměření daně takovou skutečnost zohlednit a základ daně jí přizpůsobit (tedy jinými slovy řečeno při ocenění tohoto práva nevycházet z ust. § 18 odst. 4 zákona o ocenění v tom smyslu, že vezme za základ desetileté užívání práva, ale základ daně stanoví pouze za období, kdy oprávněný z věcného břemene užitek z tohoto práva skutečně požíval). Nejvyšší správní soud opětovně uvádí, že takovou skutečnost je však možné zohlednit pouze do doby, než je příslušná daň vyměřena, a nikoliv později. Z tohoto důvodu tedy Nejvyšší správní soud této části kasační stížnosti vyhověl jako důvodné.

Jako nedůvodnou však považuje Nejvyšší správní soud tu část kasační stížnosti, v níž stěžovatelka napadala právní závěr krajského soudu v tom smyslu, že při ocenění práva odpovídajícího věcnému břemeni mělo být použito ust. § 18 odst. 5 zákona o oceňování majetku, neboť podle smlouvy se oprávněný zavázal v této smlouvě hradit náklady spojené s opravami a údržbou nemovitostí. Při tomto hodnocení se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který je v odůvodnění napadeného rozsudku velmi kvalitně odůvodněn.

Jak je uvedeno již v předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku, pro účely ocenění práva nelze vycházet z nejistých budoucích skutečností, ale ocenění tohoto práva je nutné provést ke dni, kdy dojde ke vkladu práva do katastru nemovitostí (ust. § 10 zákona o trojdani). Jak uvedl krajský soud, v takovém případě by toto právo tak bylo vždy neocenitelné, a ust. § 18 odst. 1 až 4 zákona o oceňování majetku by pozbyla smyslu. Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje i s právním názorem krajského soudu, že jiné závazkové vztahy, které současně se vznikem práva věcného břemene na sebe oprávnění vzali, nelze zohledňovat, neboť takové vztahy mají svůj vlastní právní osud, který do budoucna s právem věcného břemene nesouvisí.

Lze tak pouze doplnit, že takové vztahy jsou pro vznik příslušné daňové povinnosti nerozhodné, neboť zákon o trojdani takové právní vztahy nijak nezohledňuje ani je nezdaňuje. Předmětem daně je tak pouze bezúplatné zřízení věcného břemene při nabytí nemovitosti darováním (ust. § 9 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani), a právní vztahy jiné, byť sjednané ve smlouvě o zřízení věcného břemene, tak nemohou mít na takové zdanění vliv. Takový vliv nemohou mít ani na ocenění práva, neboť takové ocenění je nutné vztáhnout pouze pro účely a v souvislosti s vyměřením daně z převodu nemovitostí.

Ze všech těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ve výroku, v němž byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného týkajícího se daňové povinnosti po zemřelém L. Ř., zrušil a věc mu v této části vrátil k dalšímu řízení (v tomto směru pak musel Nejvyšší správní soud zrušit i celý výrok o náhradě nákladů řízení), a v ostatním kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je pak krajský soud právním názorem Nejvyššího správního soudu týkajícím se zrušujícího výroku vázán (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.), přičemž v tomto novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (ust. § 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 4. října 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu