



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců Mgr. et Bc. et. Ing. Radovana Havelce a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce **Ing. R. M.**, zast. JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství** v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2005, č. j. 31 Ca 264/2004 – 14,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2004, č. j. 4091/140/2004-DA-O-23-Du, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 15. 3. 2004, č. j. 67930/04/228960/5595, na jejichž základě mu byla vyměřena daň darovací ve výši 16 983 Kč, z titulu darovací smlouvy ze dne 26. 3. 2003, uzavřené mezi ním (jako dárce) a Mgr. D. M., Ph.D. (jako obdarovanou).

Krajský soud tuto žalobu shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí se vypořádal především se stěžejní námitkou, ve které stěžovatel vyjadřoval svůj nesouhlas s tím, že na základě předmětné darovací smlouvy byla

daň darovací vyměřena též jemu, a to z titulu převzetí dluhu váznoucího na převáděné nemovitosti, ke kterému se smluvně zavázala obdarovaná. Krajský soud uvedl, že v darovací smlouvě ze dne 26. 3. 2003 (resp. jejím doplňku ze dne 25. 7. 2003) a smlouvou o převzetí dluhu ze dne 1. 4. 2003 bylo dojednáno, že obdarovaná nejen přebírá do svého vlastnictví předmět převodu (nemovitost uvedenou v darovací smlouvě), ale též povinnost uhradit za stěžovatele dluh, který na této nemovitosti v době převodu vázl. V této části jde tedy mezi stěžovatelem a obdarovanou o převzetí dluhu ve smyslu § 531 odst. 1 občanského zákoníku. Správce daně, potažmo žalovaný, správně aplikovali ust. § 7 odst. 1 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), dle kterého se cena majetku, který je předmětem darovací daně, snižuje o prokázané dluhy a cenu jiných povinností vázících se k předmětu daně. V případě obdarované skutečně na převáděné nemovitosti dluh vázl a správce daně tak o tuto částku v jejím případě daňový základ snížil. Stěžovatel naopak v tomto rozsahu nabyt bez protiplnění majetkový prospěch; ten je předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Krajský soud přitom odmítl argumentaci stěžovatele, kterou namítal, že předmětným převodem utrpěl spíše majetkovou újmu (ztráta vlastnického práva k nemovitostem) a přesto je zdaňován. Uvedl, že bylo zcela na vůli stěžovatele, pro jaký právní úkon, se všemi jeho daňovými důsledky, se při převodu nemovitosti rozhodne. Konstatoval dále, že extenzivní výklad uplatňovaný stěžovatelem nelze přijmout taktéž z toho důvodu, že by mohlo v některých obdobných případech docházet až k úplné eliminaci daně darovací, jakkoliv z celkové koncepce této daně je zřejmé, že jejím základem je zásadně hodnota celého bezúplatně nabytého majetku. V případech, kdy je ze zákonných důvodů u nabyvatele odečtena část z této hodnoty, musí i ta být dále podrobena zdanění. Ve zbytku svého odůvodnění se krajský soud vypořádal též s namítanými formálními nedostatky prvostupňového rozhodnutí. Jelikož ani tuto argumentaci neuznal za důvodnou, žalobu jako bezdůvodnou zamítl.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil (posuzováno dle obsahu) kasační důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že krajský soud blíže nespecifikoval, na základě jakého zákonného ustanovení dospěl k závěru, dle kterého je základem daně darovací zásadně hodnota celého majetku. Poukázal přitom na skutečnost, že i přes tento závěr soud následně připustil možnost odečtu části této hodnoty. Dle názoru stěžovatele z žádného ustanovení daňového zákona též nevyplývá, že částky snižující základ daně (§ 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona) by měly být předmětem jakékoliv daně; tato interpretace zákona provedená krajským soudem představuje ukládání daně jinak, než na základě zákona, což je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Na shora uvedeném právním závěru soud setrval i přesto, že v odůvodnění rozsudku nepopřel stěžovatelem namítanou skutečnost, že předmětnou transakcí fakticky utrpěl majetkovou újmu. Dále je kasační stížností poukazováno na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Afs 28/2004 – 61, který řešil otázku vzniku jiného majetkového prospěchu v souvislosti s bezúplatným zřízením věcného břemene. Tento judikaturní odkaz zůstal nicméně bez bližší argumentace. Stěžovatel konečně namítl, že krajský soud se náležitě nevypořádal s jeho právní argumentací, přičemž odůvodnění jeho rozsudku je toliko povšechné a obecné.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že důvody kasační stížnosti odpovídají argumentům použitým již v řízení před krajským soudem. Jelikož ten o žalobě rozhodl v souladu se zákonem, navrhl žalovaný, aby stejným způsobem bylo naloženo i s podanou kasační stížností, tedy aby byla v plném rozsahu zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve tím, zda v kasační stížnosti nejsou uplatněny důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ač zde být uplatněny mohly. Vzhledem k tomu, že všechny kasační důvody ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. se alespoň rámcově kryjí s důvody uplatněnými stěžovatelem již v žalobě, neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost v žádném bodu za nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a připustil ji tak v plném rozsahu k meritornímu projednání.

Pokud jde o jednotlivé důvody kasační stížnosti, považuje Nejvyšší správní soud za nutné zabývat se nejprve namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, neboť byla-li by tato námitka důvodná, implikovalo by to bez dalšího nutnost jeho zrušení, a to bez možnosti zabývat se důvodností dalších stížních bodů. V projednávané věci nicméně této námitce přisvědčit nelze. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu zcela jednoznačně vyplývá z jakých skutkových podkladů soud vycházel, jakými úvahami byl při jejich hodnocení veden i jak je následně právně subsumoval. Právní hodnocení věci obsahuje odkazy na konkrétní ustanovení zákonů, které byly soudem aplikovány a odůvodnění celkově splňuje atributy přezkoumatelnosti, ve smyslu ust. § 157 odst. 2 občanského soudního řádu, za použití ust. § 64 s. ř. s. Důvody pro zrušení tohoto rozsudku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nejsou naplněny.

Na odůvodnění napadeného rozsudku lze ostatně v plném rozsahu odkázat i pokud jde o celkové právní hodnocení věci, neboť právní závěry v něm uvedené považuje Nejvyšší správní soud za zcela přiléhavé a souladné se zjištěným skutkovým stavem. Nad rámec těchto závěrů pouze Nejvyšší správní soud, s ohledem na argumentaci uvedenou v kasační stížnosti, dodává následující:

Závěry krajského soudu týkající se vymezení základu darovací daně plně odpovídají dikci ust. § 7 odst. 1 písm. a) daňového zákona, dle kterého je základem daně darovací cena majetku, který je předmětem této daně, snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně. Krajský soud na toto zákonné ustanovení v odůvodnění svého rozsudku explicitně odkazuje. Stěžovateli taktéž nelze přisvědčit v tom, že odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je rozporné, když na straně jedné konstatuje, že základem daně je hodnota celého majetku, na straně druhé však připouští možnost odečtu části jeho hodnoty. Krajský soud možnost tohoto odečtu totiž spojoval výlučně s případy uvedenými v ust. § 7 odst. 1 daňového zákona; nelze hovořit ani o logickém rozporu s předcházejícím závěrem, neboť krajský soud konstatoval, že daňovým základem je „zásadně“ hodnota celého majetku, z čeho nelze než dovodit, že jde o pravidlo, nikoliv však bezvýjimečné.

Pokud jde dále o tvrzení stěžovatele, že krajský soud fakticky potvrdil možnost uložení daně bez opory v zákoně, zde jde v zásadě o posouzení, zda zánik dluhu z titulu jeho převzetí jinou osobou (za podmínek vyplývajících z ust. § 531 odst. 1 občanského zákoníku) lze považovat za bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, tedy za naplnění pojmových znaků předmětu daně darovací ve smyslu § 6 odst. 1 daňového zákona. Mezi stěžovatelem a žalovaným přitom není sporu v tom, že dluh stěžovatele zanikl na základě

právního úkonu (není přitom podstatné, zda šlo o dodatek k darovací smlouvě či smlouvu o převzetí dluhu) a že se tak stalo bezúplatně. Sporné je, zda předmětem tohoto úkonu byl převod majetku. Vzhledem k tomu, že převáděn byl dluh, zbývá posoudit, zda převzetí tohoto dluhu jinou osobou představuje pro stávajícího dlužníka nabytí majetku ve formě „jiného majetkového prospěchu“, ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Posledně zmiňovaný pojem není v daňovém zákoně blíže definován. Při jeho interpretaci lze, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nejsnáze vycházet z dikce ust. § 454 občanského zákoníku, ve znění do 31. 12. 1991, který stanovil, že (neoprávněný) *majetkový prospěch má i ten, za nějž bylo plněno, co po právu měl plnit sám*. Je tedy evidentní, že „majetkovým prospěchem“ nemusí být nutně jen případ, kdy u určité osoby dojde ke zvýšení jejich majetkových aktiv, ale též případ, kdy odpadne její povinnost budoucího plnění, představovalo-li by toto plnění snížení hodnoty jejího majetku. Vycházel-li tedy krajský soud při právním hodnocení věci z této premisy, nelze jeho závěrům ničeho vytknout. Nad rámec uvedeného zbývá jen pro úplnost dodat, že stěžovatel se dopouští zcela zjevné dezinterpretace závěrů krajského soudu tvrdí-li, že ten, bez dalšího, považuje částky snižující základ daně uvedené v § 7 odst. 1 písm. a) až c) daňového zákona za předmět daně. V odůvodnění napadeného rozsudku nic takového uvedeno není.

Stěžovateli konečně nelze přisvědčit ani v jeho tvrzení, že předmětnými transakcemi žádný majetek nenabyl, přičemž smluvní převod nemovitosti již byl, ve vztahu k obdarované, daňové povinnosti podroben. I zde Nejvyšší správní soud odkazuje na zcela výstižné odůvodnění rozsudku krajského soudu, ve kterém je vysvětleno, že obdarovaná byla vyměřena daň darovací, snižená o hodnotu přebíraného dluhu. Komplementární část daně, která by byla obdarované vyměřena za situace, kdy by spolu s nabývanou nemovitostí nepřevzala též dluh na ní váznoucí, byla pak předepsána stěžovateli, neboť (jak již bylo výše uvedeno) pro něj představuje bezúplatně nabytý jiný majetkový prospěch. Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti výše uvedeného judikátu Nejvyššího správního soudu, nelze než konstatovat, že právní názor v něm vyslovený nikterak tento postup nezpochybnuje. V tomto judikátu (zabývajícím se možností posuzování bezúplatného zřízení věcného břemene jakožto jiného majetkového prospěchu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) daňového zákona) byla totiž vyslovena myšlenka, že cílem daňového řízení není opakovaně podrobit dani plnění vycházející ze stejné podstaty. Nejvyšší správní soud zde tedy jinými slovy vyjádřil princip zákazu dvojího zdanění; tento princip pak v projednávané věci z důvodů shora popsaných porušen nebyl.

Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud akceptuje způsob, jakým byla věc po skutkové i právní stránce posouzena krajským soudem a nezbylo mu proto, než v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s., kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

O nákladech tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmiňovaného 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. V dané věci by bylo lze přiznat právo na náhradu nákladů řízení procesně úspěšnému účastníkovi, kterým je žalovaný. Jelikož však nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje, vznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu