



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové 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 10. 5. 2005, č. j. 29 Ca 31/2004 – 36,

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 10. 5. 2005, č. j. 29 Ca 31/2004 - 36, bylo zrušeno pro nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 9. 12. 2003, č. j. 6521/03/FŘ 140, jímž bylo zamítnuto odvolání JUDr. K. T. (dále jen „účastnice“) proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 2. 7. 2003, č. j. 62301/03/351960/1078, kterým byla účastnici vyměřena daň z převodu nemovitostí v částce 19 390 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. 2001, (dále jen „zákon o daních“) je možno považovat převod vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajištění závazku převodem vlastnického práva podle § 553 o. z. uzavřené dne 4. 8. 2000 mezi stěžovatelkou jako převodcem a E. T. jako nabyvatelkou. 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 převodem 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 až následně po nenaplnění rozvazovací podmínky.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, zda převod vlastnického práva k nemovitostem z titulu zajišťovacího převodu práva je předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních. Podle jeho názoru není sporu o tom, že zajišťovacím převodem práva vzniká samostatný závazkový právní vztah mezi dlužníkem a věřitelem. Pokud je předmětem tohoto vztahu převod vlastnického práva k nemovitostem, toto závazkové právo zakládá oprávnění nabyvatele tohoto práva vyžadovat na převodci „věc předat.“ Smlouva o zajišťovacím převodu vlastnického práva k nemovitostem je jejím uzavřením, oboustranným podpisem smluvních stran (při splnění dalších podmínek), platná a závazkově - právně účinná. Uzavřením smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva k nemovitostem však nedochází ještě k převodu vlastnického práva a nevzniká také předmět daně z převodu nemovitostí. K takové právní skutečnosti je nezbytný další úkon, a to „předání věci“, kterým u vlastnického práva k nemovitostem je návrh účastníků smlouvy nebo jimi zmocněného zástupce na vklad práva do katastru nemovitostí podle § 4 odst. 2 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů. Rozhodující součástí návrhu na vklad je platná a závazkově účinná listina obsahující předmět vkladu do katastru nemovitostí. Až rozhodnutím katastrálního úřadu o povolení vkladu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí nabývá smlouva o zajišťovacím převodu věcněprávní účinky a až tímto okamžikem přechází vlastnické právo podle § 133 odst. 2 o. z. na nabyvatele a současně vzniká podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních předmět daně z převodu nemovitostí, kdy poplatníkem je převodce, tedy dlužník, který převádí svou nemovitost do vlastnictví věřitele na zajištění splnění svého závazku. Tento převod je úplatný. Za úplatu 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. Rozvazovací podmínka nemá žádný vliv na okamžik převodu vlastnického práva a vznik předmětu daně. V době uzavření smlouvy je předpokládána, ale nejistou skutečností, tj. může, ale nemusí, nastat. V případě obecné aplikace právního názoru krajského soudu, že vkladem práva do katastru nemovitostí, pokud je tento převod vlastnictví založen smlouvami o zajištění závazků převodem vlastnického práva k nemovitostem, nevzniká daňová povinnost, by s největší pravděpodobností došlo k uzavírání kupních a jiných smluv o převodu vlastnictví k nemovitostem ve formě simulovaných smluv o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem a zákon o dani z převodu nemovitostí by byl bezpředmětný. Kontrola splnění závazků by byla naprosto mimo možnosti správy daně tyto případy dosledovat. Tento záměr zákonodárce jistě nesledoval. Stěžovatel se tedy neztotožňuje s právním názorem soudu, že až v případě nesplnění závazku dochází ke kompenzaci závazku s hodnotou

převedeného práva a k úplatnému převodu vlastnického práva k nemovitostem K převodu vlastnického práva podle platné právní úpravy dochází už vkladem do katastru nemovitostí. Pokud jde o názor soudu, že zákon o daních, ve znění platném pro projednávanou věc, neobsahoval ustanovení, na jehož základě by bylo možno dovodit, že předmětem daně z převodu nemovitostí je i předmětný přechod vlastnického práva, stěžovatel zdůraznil, že v novele tohoto zákona s účinností od 1. 1. 2004 zákonodárce jen příslušnou právní úpravu precizoval, kromě jiného ve stanovení základu daně v § 10 bod d) zákona o daních. Nedošlo přitom k žádné novelizaci ve sledované záležitosti v ustanovení zákona o předmětu daně. Je tedy nepochybné, že zákonodárce považoval dané převody za předmět daně z převodu nemovitostí, tj. za převody této dani podrobené, již před 1. 1. 2004. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastnice se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnila s názorem krajského soudu, že zákon o daních v rozhodné době, neobsahoval ustanovení, na jehož základě by bylo možné dovodit, že předmětem daně z převodu nemovitostí je i daný přechod vlastnického práva. Dále citovala svůj právní názor, který uvedla ve své replice ze dne 24. 1. 2005. Proto navrhla, 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 břemenu 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 poskytnutí určité služby. 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, i když se jedná rovněž o změnu vlastnického práva, a 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, bylo by je možno akceptovat pouze v případě, bylo-li by 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. 2 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, 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 8. 8. 2000, není 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 stanovit 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).

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu