



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **Mgr. H. K.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 265/2005 – 41,

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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 8. 2005, č. j. 4057/140/2005-PN-O-75-Du, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Holicích (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 7. 2004, č. j. 14144/04/249970/5420, a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Žalobou napadeným rozhodnutím stěžovatel změnil výše specifikované rozhodnutí správce daně tak, že platebním výměrem zvýšil základ daně z převodu nemovitostí z 520 000 Kč na 561 200 Kč, a daňovou povinnost Mgr. H. K. (dále jen „daňový subjekt“) tak zvýšil z částky 26 000 Kč na částku 28 060 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že ačkoli na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva dochází nesporně k převodu vlastnického práva, nelze z toho bez dalšího dovodit, že se jedná o převod podléhající dani z převodu nemovitostí. Na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „občanský zákoník“), si smluvní strany neposkytují žádná protiplnění, převod nemovitostí na základě takovéto smlouvy není

vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele, a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch. Ratio legis zajištění závazku převodem práva 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. Názor 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 č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003 (dále jen „daňový zákon“), by bylo možno akceptovat pouze v případě, že by bylo nesporné, že se jedná o některý z převodů taxativně uvedených v citovaném ustanovení daňového zákona, jež je ustanovením kogentním. Úmysl zákonodárce zdanit převod vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy o zajištění práva není podle názoru soudu možné dovodit ani ze znění ustanovení § 10 písm. d) daňového zákona účinného od 1. 1. 2004, které bylo doplněno tak, že *„základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti i na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva“*. Krajský soud proto podle § 78 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), zrušil jak přezkoumávané rozhodnutí stěžovatele, tak i prvostupňové rozhodnutí správce daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesouhlasí se závěrem, že v případě převodu vlastnického práva na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nelze dovodit, že se jedná o převod podléhající dani z převodu nemovitostí a trvá také na svém přesvědčení, že *„protiplněním“* je v daném případě *„úplata – služba, poskytnutí půjčky“* se zárukou rychlosti, anonymity (tj. bez zápisu do bankovního registru a bez potvrzení zaměstnavatele o výši platu i bez zajištění příp. ručení), minimálního administrativního a finančního zatížení, a s možností reálného splnění zamýšleného záměru. Bez určitého zajištění věřitele by totiž dlužník půjčku nezískal. Stěžovatel se domnívá, že rozhodující skutečností pro vznik předmětu převodní daně je poskytnutí úplaty, za niž se považují veškerá protiplnění, jež nemusí být nutně vyjádřena v penězích, a to bez rozlišení toho, zda jde o převody podmíněné a dočasné, či nikoli. Předmětem této daně je úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Na základě institutu zajišťovacího převodu vlastnického práva ve smyslu § 553 občanského zákoníku nabývá toto právo věřitel a stane se tak, byť podmíněně, vlastníkem nemovitosti. Přestože hlavním účelem zajišťovacího převodu práva je v první řadě jeho zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou, jde o plnohodnotný převod vlastnictví, a to buď do doby, než dojde ke splnění zajištěného závazku, nebo v případě jeho nesplnění natrvalo, což bylo v článku V. předmětné smlouvy výslovně mezi účastníky ujednáno. Nahlédnutím do katastru nemovitostí bylo zjištěno, že vlastnické právo k předmětným nemovitostem svědčí i nadále nabyvateli, tj. věřiteli. Z toho lze dovodit, že zřejmě nebyla splněna rozvazovací podmínka a nastoupila uhrazovací funkce zajišťovacího institutu. Tento institut však poskytuje věřiteli vyšší stupeň jistoty již při vzniku závazku a svým charakterem se tak blíží zástavnímu právu. Pokud by podle smlouvy uzavřené dle § 553 občanského zákoníku mělo k převodu vlastnického práva z dlužníka na věřitele dojít až poté, co se dlužník ocitne v prodlení, nejde již o institut uvedený v tomto ustanovení, ale takové ujednání by podle svého obsahu mohlo být ujednáním o propadné zástavě, což je dle § 39 občanského zákoníku neplatné.

Stěžovatel dále odkazuje na srovnání s předválečnou právní úpravou a právní úpravou německou, podle níž je zajišťovací převod práva v podstatě jen zhoršené zastavení, a v daňovém právu by se mělo se zajišťovacím převodem majetku nakládat také jako se zastavením. Stěžovatel dále uvádí, že zatímco v německé praxi se zajišťovací převod práva k nemovitostem neprosadil, dnešnímu českému právu je podle jeho názoru blízká prvorepubliková judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že pro poplatkovou povinnost z převodu nemovitého majetku nebylo ani zapotřebí, aby byl převod uskutečněn, nýbrž stačilo nabytí titulu k němu (odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 1931, Boh. F 5701 4301/31). Poplatku tak podléhal každý převod tuzemského nemovitého majetku, tzn. převod z titulu zajišťovacího nabytí vlastnictví stejně jako převod z titulu kupní smlouvy.

V předmětné věci je nepochybné, že vlastnické právo bylo převedeno, nemovitost se stala vlastnictvím věřitele, a to nikoliv bez protihodnoty. Za tuto protihodnotu bylo možno podle názoru stěžovatele v okamžiku převodu bezesporu považovat poskytnutí půjčky. Dle § 9 odst. 1 daňového zákona se za předmět daně v rozhodné době považoval (a i nadále považuje) každý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Nemohly proto vzniknout pochybnosti o tom, že zajišťovací převod práva dani z převodu nemovitosti podléhá. Ke dni převodu vlastnického práva nelze předjímat, zda nastane rozvazovací podmínka předpokládaná smlouvou o zajišťovacím převodu práva a zda vlastnictví k nemovitostem bude vráceno zpět či nikoli. Systematika daně z převodu nemovitosti ani neumožňuje vyčkat s vyměřením daně až do chvíle, kdy dojde k nesplnění rozvazovací podmínky a bude postaveno na jisto, že vlastnictví nemovitosti nebude vráceno, neboť podmínka může být sjednána i na dobu delší, než činí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Novelizací § 10 písm. d) daňového zákona účinného od 1. 1. 2004 bylo dle mínění stěžovatele nově vyjádřeno, co je základem daně. Novou právní úpravu je třeba interpretovat tak, že toliko zpřesňuje stanovení základu daně. Zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti podléhal dani z převodu nemovitostí i před účinností zákona č. 420/2003 Sb., jenž novelizoval daňový zákon z roku 1992.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze soudního a správního spisu kasační soud ověřil, že na základě smlouvy ze dne 15. 8. 2003 uzavřené mezi daňovým subjektem a P. M. byl s účinností ke dni 3. 9. 2003 do katastru nemovitostí vedeného Katastrálním úřadem v Pardubicích uskutečněn vklad vlastnického práva k ideálnímu podílu na nemovitosti v katastrálním území H. v Č., za účelem zajištění závazku (půjčky) ve výši 520 000 Kč, který měl být ze strany daňového subjektu splacen do 30. 9. 2005. K předmětné nemovitosti bylo ve prospěch 3. osoby zřízeno v roce 1984 věcné břemeno spočívající jednak v doživotním právu užívat vymezenou část

nemovitosti k bydlení, a dále v osobním závazku poskytovat péči této třetí osobě (výčet úkonů osobní povahy je přesně specifikován ve smlouvě o prodeji nemovitosti z roku 1984, jež je založena ve spise). Dle závěrů daňových orgánů zajišťovací převod vlastnického práva k nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitostí, kdy v daňovém řízení se oba orgány zabývaly především výší této daňové povinnosti, dle závěru daňového subjektu v posuzovaném případě povinnost přiznávat a platit daň z převodu nemovitostí nevznikla, neboť k žádnému úplatnému převodu spoluvlastnického podílu na předmětných nemovitostech, jehož obsahem by byl trvalý převod vlastnického práva, nedošlo.

Dle názoru stěžovatele zajištění závazku převodem práva k nemovitosti naplňuje definiční znaky ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona, podle něhož „*předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem...*“. Na podporu svého právního názoru uvádí, že zákonodárce v zájmu jednoznačnosti upravil § 10 odst. 1 písm. d) novelou č. 420/2003 Sb. účinnou od 1. 1. 2004 doplněním jeho původního znění týkajícího se základu daně z převodu nemovitostí (cit.: „*cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákon o oceňování majetku) platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci*“) o dovětek „*nebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva*“.

Nejvyšší správní soud již shora nastíněnou problematiku řešil v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 – 75, (dostupný na www.nssoud.cz), a dospěl k závěru, že jestliže je citované ustanovení ustanovením kogentním a v taxativním výčtu převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitosti podléhajících dani není zajišťovací převod práva k nemovitosti výslovně uveden, pak není možno dovozovat úmysl zákonodárce takovýto převod zdanit. Soud v citovaném rozhodnutí současně uvedl, že nesdílí názor, že v poskytnutí půjčky převodci práva lze spatřovat úplatu. I když zákon neupřesňuje, co se rozumí úplatným převodem, je třeba považovat za úplatu veškerá finanční plnění sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti s tím, že tato plnění nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 občanského zákoníku si však smluvní strany žádná plnění neposkytují a převod nemovitosti tak není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele.

K výše uvedenému navíc kasační soud na tomto místě uvádí, že půjčka nemůže být považována za úplatu zejména proto, že podstatou smlouvy o půjčce je přenechání věci určené podle druhu (zejména peněz) dlužníkovi ze strany věřitele, přičemž dlužník se zavazuje po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu věřiteli vrátit. Z definice půjčky tedy plyne, že ji nelze chápat jako úplatné plnění za jiný hodnotový ekvivalent, v tomto případě nemovitost. U zajišťovacího převodu nemovitosti se předpokládá, že půjčka bude vrácena, tedy jinými slovy nemovitostí zajištěný závazek bude splněn, a nemovitost bude zpět převedena do vlastnictví dlužníka (buď bude naplněna rozvazovací podmínka sjednaná ve smlouvě, nebo bude uskutečněn zpětný převod nemovitosti). Teprve v případě nesplnění závazku by došlo k tomu, že nemovitost by zůstala již bez dalšího ve vlastnictví věřitele, a teprve v tomto časovém okamžiku by bylo možno považovat původní půjčku za jistou formu úplaty. Pouze však „*ex-post*“, nikoli „*ex-ante*“.

Dalším argumentem, který kasační soud považuje v této věci za zásadní, je účel institutu zajištění. Zajišťovací převod vlastnického práva se totiž od klasického převodu vlastnického práva liší právě a především svou kauzou. Jeho účelem je co možná nejsilnější zajištění závazku, nejde však o „*dokonaný*“ převod, ale z podstaty věci pouze o převod dočasný. Velmi důležitou roli zde hraje časové hledisko, neboť až do momentu, kdy závazek

není splněn, zůstává tento převod pouhým zajišťovacím prostředkem. Teprve v momentě případné kompenzace s nesplněným závazkem dlužníka dochází k definitivnímu převodu vlastnického práva a teprve tehdy se tento převod může stát předmětem zdanění. Argument stěžovatele, že závazek může být sjednán na dobu delší, než činí objektivní lhůta pro vyměření předmětné daně, nelze přijmout, neboť by to znamenalo de facto preventivní zdanění převodu vlastnického práva, o němž není postaveno na jisto, zda vůbec bude daňové povinnosti někdy podléhat. Pokud by platilo, že dani má podléhat každý převod bez ohledu na svůj charakter a účel, jak to tvrdí stěžovatel, pak byl nutně musel být zdaněn i zpětný převod na dlužníka - tj. původního vlastníka nemovitosti - v případě splnění závazku (o němž se však již v katastru učiní pouze záznam), čímž by teoretická úvaha stěžovatele byla v praxi dovedena ad absurdum.

Stěžovatel poukazoval ve svých námitkách mimo jiné i na podobnost institutů zajišťovacího převodu práva a zástavního práva. Tato teoretická polemika je pro posouzení věci relevantní pouze z toho úhlu pohledu, nakolik může případná podobnost obou institutů podpořit konečný právní závěr o zdanitelnosti, resp. nezdanitelnosti převodu vlastnického práva k nemovitosti směřujícího k zajištění závazku. Stěžovateli lze dát za pravdu pouze v tom, že úvahy o blízkosti těchto institutů se v právní teorii objevují relativně často, a to zcela legitimně, neboť ačkoli jde o dva právně různé způsoby zajištění závazku, jejich účel je prakticky shodný. V obecné rovině lze konstatovat, že tímto účelem je především zlepšení ekonomicko-právního postavení věřitele a zároveň silnější motivace dlužníka k řádnému a včasnému splnění jeho závazku. Základní odlišnost těchto právních institutů spočívá v tom, že zástavní právo je typově věcným právem k věci cizí, ať už se jedná o zástavu movitou či nemovitou, a de facto znamená omezení dispozice vlastníka s předmětem jeho vlastnického práva. Původní vlastník však stále zůstává vlastníkem zastavené věci. Naproti tomu podstatou zajišťovacího převodu je převod práva majetkové hodnoty z dlužníka na věřitele (*fiduciární cese*), tzn. že nastává změna v subjektu závazkového vztahu. Na místo původního vlastníka věci (dlužníka) tak nastupuje věřitel jakožto nový vlastník, který je však také omezen v dispozici s předmětem vlastnictví vzhledem k tomu, že účelem transakce není trvalý převod práva, ale jen převod dočasný, který má pouze více motivovat dlužníka ke splnění jeho závazku. Oba instituty se tak skutečně velmi podobají, podobnosti obou institutů z hlediska právního však podle názoru Nejvyššího správního soudu svědčí spíše pro závěr, ke kterému dospěl krajský soud, než pro teorii stěžovatele. Na zmíněné instituty lze nahlížet v podstatě analogicky z hlediska jejich účelu. Faktickou odlišnost je pak možno vidět především v tom, který z obou subjektů právního vztahu na sebe bere větší riziko, že zajištěný závazek nebude splněn, a nastanou tak negativní důsledky zajištění (tzn. v případě zástavy dojde k jejímu zpeněžení a uspokojení věřitele v rozsahu pohledávky, a v případě zajišťovacího převodu práva dojde k tomu, že původní vlastník v postavení dlužníka natrvalo ztratí nárok na zpětný převod vlastnictví). Jestliže u zástavního práva k nemovitosti je jakékoli zdanění pojmově vyloučeno, pak toto zdanění není logické ani u převodu vlastnického práva k nemovitosti směřujícího k zajištění závazku, neboť účel obou institutů je v podstatě identický.

Ve světle toho, co bylo shora řečeno, lze shrnout, že dlužník se u zajišťovacího převodu práva k nemovitosti i bez ohledu na zde diskutované případné daňové aspekty tohoto převodu dostává dobrovolně do velmi nevýhodného postavení vzhledem k věřiteli, jehož postavení je v daném případě mnohem silnější, než v případě zřízení zástavního práva. Jak správně uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, ujednání o tzv. „*propadné zástavě*“ by bylo podle § 39 občanského zákoníku neplatné, neboť by svým obsahem nebo účelem

odporovalo zákonu (tj. zde účelu zástavní smlouvy). Smluvní svoboda se totiž vztahuje pouze na úpravu závazkových právních vztahů a nezahrnuje změny věcných práv včetně zástavního práva (ta platí *erga omnes*, nikoli pouze *inter partes*). Jakákoli úmluva, která by již v okamžiku svého vzniku ohrožovala vlastnictví zástavce, by proto byla v rozporu s účelem zástavního práva, a tím i se zákonem. Věřiteli tak zastavená nemovitost nikdy nemůže zcela „propadnout“, a dlužníkovi tak nehrozí přímé nebezpečí, že by o tuto hodnotu mohl z titulu zástavního práva přijít. Zastavená nemovitost může být sice v případě nesplnění závazku zpeněžena způsobem zajišťujícím co nejvyšší výtěžek, aby pohledávka věřitele mohla být uspokojena pokud možno v plné výši, avšak zastavená nemovitost zpravidla kryje pohledávku nižší, než je hodnota nemovitosti. Proto by „propadnutí nemovitosti“ bylo pro věřitele výhodou. Ze stručného srovnání obou institutů je také patrné, že ochrana dlužníka je u zástavního práva k nemovitosti mnohem výraznější, než u zajišťovacího převodu práva k nemovitosti, kde z podstaty věci skutečná hodnota nemovitosti a zajištěného závazku nehraje vůbec žádnou roli. Pokud by volbou tohoto typu zajištění závazku (zajišťovacího převodu vlastnického práva) kromě výše uvedeného rizika na sebe dlužník vědomě bral i daňovou povinnost vůči státu, která by na něj dopadla automaticky již ve chvíli, kdy se převodem nemovitosti pouze zajišťuje závazek, o němž se předpokládá, že má být v budoucnosti splněn, pak by využití takového zajišťovacího institutu bylo pro dlužníka do té míry nevýhodné, že by prakticky potlačovalo jeho smysl. Závěrem této části je nutno také zdůraznit, že nelze souhlasit se stěžovatelem ani v tom, že pokud by k převodu mělo dojít až poté, co se dlužník ocitne v prodlení (kasační soud zastává názor, že teprve tehdy k dochází k převodu, který je předmětem zdanění), pak nejde o institut uvedený v § 553 občanského zákoníku, ale o nepřípustnou propadnou zástavu. Vzhledem k tomu, že jde o instituty v mnoha ohledech odlišné (viz shora), není možno je přes jejich podobnost jakkoli zaměňovat. Zajišťovací převod práva se tudíž nikdy nemůže stát ujednáním o propadné zástavě ani při posouzení podle obsahu ujednání, jak to v kasační stížnosti uvádí stěžovatel. Taktéž je třeba odmítnout argumentaci stěžovatele novelou daňového zákona, resp. jeho ustanovením § 10 písm. d). Ten se totiž týká stanovení základu daně a nijak nereflektuje časový okamžik převodu, pouze upřesňuje, že tímto základem daně může být v určitých případech i cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Stane se jím však u tohoto typu převodu až ve chvíli, kdy závazek není splněn, nikoli v okamžiku účinnosti vkladu práva do katastru nemovitostí.

Co se týče odkazu stěžovatele na prvorepublikovou českou a současnou německou právní úpravu, je nutno vzít v úvahu, že vzhledem k tomu, že pozitivní právní úprava se vyvíjí v čase, tak se i názory judikatury a jurisprudence na některé právní instituty, a to zejména mají-li nejednoznačnou nebo v jistém smyslu hraniční povahu, také mění, a to nejen ve vazbě na konkrétní znění jednotlivých právních předpisů platných v určitém časovém období, ale v kontextu systému pozitivního práva jako celku, a i s ohledem na potřeby právní praxe. Proto pouhé tvrzení, že dnešnímu právnímu řádu je blízká prvorepubliková judikatura Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek ze dne 19. 3. 1931, Boh. F 5701 4301/31), z níž dle stěžovatele plyne, že „poplatku podléhal každý převod tuzemského nemovitého majetku, a že i převod z titulu zajišťovacího nabytí vlastnictví podléhal stejnému poplatku jako převod z titulu kupní smlouvy“, nelze bez dalšího přijmout. Institut zajištění závazku byl do občanského zákoníku přenesen ze zákona č. 101/1963 Sb., zákoníku mezinárodního obchodu, v souvislosti s jeho zrušením a s přijetím zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“), a s „velkou novelou“ občanského zákoníku provedenou zákonem č. 509/1991 Sb. Proto aktuální ustanovení § 553 občanského zákoníku zcela odpovídá ustanovení § 207 zákoníku mezinárodního obchodu, s tím rozdílem,

že v zákoníku mezinárodního obchodu ustanovení § 2 odst. 3 vylučovalo z použití tohoto zajišťovacího prostředku nemovitosti, jinými slovy, převod vlastnického práva k nemovitosti za účelem zajištění závazku za účinnosti zákoníku mezinárodního obchodu nebyl možný. Toto ustanovení však do občanského zákoníku přeneseno nebylo, což znamená, že teprve s účinností od 1. 1. 1992 bylo zajištění závazku umožněno i převodem vlastnického práva k nemovitosti. V obchodním zákoníku současně tento typ zajištění závazku upraven nebyl, a není, až pozdějšími novelami byly zajišťovací prostředky v obchodním právu rozhojňeny, mj. o zajišťovací převod finančního nástroje (§ 323f obchodního zákoníku) nebo zajišťovací převod peněžních prostředků (§ 323h obchodního zákoníku). Proto se i v obchodních vztazích v souladu s § 1 odst. 2 obchodního zákoníku pro řešení otázek spojených se zajišťovacím převodem práva, které obchodním zákoníkem nebyly (a nejsou) upraveny, použilo (a použije) občanského zákoníku. Je zřejmé, že v daném případě aktuální právní úprava zajištění závazků vznikala bez bližšího vztahu k právní úpravě prvorepublikové a tvrzení stěžovatele, že dnešnímu právnímu řádu je blízká právě judikatura z této doby, je proto s ohledem na výše popsanou genezi dotčených právních institutů nepřipadné.

Již jen na okraj Nejvyšší správní soud na tomto místě poznamenává, že k argumentům stěžovatele vycházejícím ze srovnání českého práva s cizí právní úpravou a praxí lze přihlížet pouze podpůrně, ačkoli komparativní pohled na jakoukoli posuzovanou problematiku je třeba v obecné rovině téměř vždy hodnotit jako přínosný. Stěžovatel však v daném případě pouze konstatuje, že v německé praxi se zajišťovací převod práva neprosadil, což jako pouhé tvrzení samo o sobě žádným způsobem nepotvrzuje (a zároveň ani nepopírá) jeho právní názory.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že stěžovatel, jakož i správce daně, vycházel z nesprávného posouzení právní otázky, a proto krajský soud nepochybil, když zcela v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. rozhodnutí obou správních orgánů pro nezákonnost zrušil.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovateli, který ve věci neměl úspěch, nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení, a Mgr. H. K. jako druhé účastníci řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 4. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu