



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Dalily Marečkové ve věci žalobkyně **Ing. R. U.**, zastoupené Mgr. Pavlem Jiříčkem, advokátem se sídlem Studentská 174, 290 01 Poděbrady, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 4. 2012, č. j. 1340/12-1400-201897,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 4. 2012, č. j. 1340/12-1400-201897, a platební výměr Finančního úřadu Praha-západ ze dne 29. 8. 2011, č. j. 364677/11/060962201895, se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen žalobkyni zaplatit ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 7.800,- Kč k rukám jejího právního zástupce Mgr. Pavla Jiříčka.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze dne 17. 6. 2012, a postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne

16. 4. 2012, č. j. 1340/12-1400-201897 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu Praha-západ (dále jen „finanční úřad“) ze dne 29. 8. 2011, č. j. 364677/11/060962201895, a jímž byl tento platební výměr potvrzen. Platebním výměrem finanční úřad žalobkyni vyměřil darovací daň ve výši 100.454,- Kč. Předmětem darovací daně bylo darování rodinného domu původně vlastněného prarodiči žalobkyně, jež bylo spojeno se zřízením věcných břemen doživotního užívání domu ve prospěch prarodičů žalobkyně za úplatu ve výši 1,- Kč ročně. Jádrem sporu je otázka, zda cenu zmíněných věcných břemen doživotního užívání lze zohlednit při stanovení základu darovací daně či nikoliv.

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze.

Žalobkyně uvedla, že hodnota jí bezúplatně nabytého majetku činila podle přiloženého znaleckého posudku 222.750,- Kč. Tato hodnota byla stanovena tak, že od hodnoty nabytých nemovitostí byla odečtena hodnota zřízených věcných břemen. Žalovanému pak žalobkyně vytýká nesprávné právní posouzení věci a též nesprávné zjištění skutkového stavu v důsledku nesprávného zhodnocení provedených důkazů, jestliže smluvní ujednání o úplatném zřízení věcného břemene za symbolickou cenu 1,- Kč ročně posoudily i přes zjištění učiněná ze „svědecké výpovědi“ prarodičů žalobkyně jen čistě formálně a na základě gramatického výkladu jako dohodu o zřízení úplatného věcného břemene, jež nelze od základu daně odečíst. Žalobkyně naopak poukazuje na písemnou výpověď svých prarodičů o tom, že žádné platby mezi účastníky smlouvy neprobíhaly a neprobíhají a ani nikdy nebylo řešeno, že by mělo být něco placeno. Navíc, i kdyby nebylo skutečnou vůlí účastníků smlouvy sjednat věcné břemeno bezúplatně, sjednané plnění je ve zjevném nepoměru k hodnotě věcného břemene a mělo být správcem daně posouzeno podle jeho skutečného obsahu a nikoliv podle stavu formálně právního (tj. správce daně měl vyzvat k podání daňového přiznání prarodiče žalobkyně, což však neučinil).

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 186/2006 Sb. (dále jen „zákon o trojdani“) zejména ve svých ustanoveních § 7 odst. 1 písm. a) a § 6 odst. 1 vychází podle žalobkyně z toho, že zřízení věcného břemene v souvislosti s darováním nemovitostí, ke kterým se vztahuje věcné břemeno, je předmětem daně z převodu nemovitosti pokud bylo zřízeno bezúplatně, přičemž ovšem obdarovaný má možnost hodnotu tohoto „zatížení“ získané nemovitosti zohlednit při danění daní daní darovací. Naopak pokud by se jednalo o případ úplatného zřízení věcného břemene, tj. situace, kdy „zatížení“ nemovitosti je obdarovanému kompenzováno adekvátní finanční sumou, tj. dárce si zřizované věcné břemeno plně zaplatí, musel by obdarovaný zaplatit darovací daň z celé hodnoty daru. Zákonodárce byl tedy podle žalobkyně veden při stanovování způsobu danění v dané situaci pouze skutečností, zda se obdarovanému dostalo plné reálné finanční kompenzace „zatížení“ nemovitosti či nikoliv. Žalobkyni přitom nelze nijak vytýkat skutečnost, že prarodiče žalobkyně oprávnění ze zřízeného věcného břemene přiznání k dani z převodu nemovitostí nepodali. Nesplnění povinnosti někým jiným než poplatníkem nemůže mít vliv na hodnocení obsahu právního úkonu.

Žalobkyně též poukázala shodně jako v předchozím daňovém řízení na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. 10 Ca 139/2002,

publikovaný v systému ASPI pod i.č. JUD26096CZ, jenž řeší principiálně totožný případ. Podle tohoto judikátu je pro daňové řízení podstatné skutečné chování, jednání účastníků ohledně předmětu daňového řízení, nikoliv takové, které je pouze formálně sjednáno, ale nenaplněno. S ohledem na uvedené žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný se bránil tím, že darovací smlouva výslovně uvádí, že věcné břemeno se zřizuje jako úplatné a tutéž skutečnost potvrzuje jak výpis z katastru nemovitostí, v němž se uvádí, že nemovitost je zatížena úplatně zřízeným věcným břemenem, tak i znalecký posudek, jenž také uvádí, že věcné břemeno je zřízeno pro plátce za úplatu. Věcná břemena, která vznikla na základě písemné smlouvy podléhají při své úplatnosti zásadě smluvní volnosti. Obsah právního úkonu je zaznamenán v daném případě písemně, určitost projevu vůle je dána obsahem listiny, tj. darovací smlouvy, věcné břemeno bylo zapsáno i vkladem do katastru nemovitostí. S ohledem na to posoudil žalovaný věcné břemeno jako úplatné. Zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích se týkal odlišné situace (věcné břemeno, jež nemohlo být využíváno a jež do tří měsíců od svého vzniku dohodou stran bylo zrušeno) a jeho závěry tak nelze aplikovat na případ žalobkyně.

Úplatné věcné břemeno přitom nepodléhá dani darovací ani dani z převodu nemovitostí, a proto nebyl důvod k zahájení řízení o vyměření darovací daně ani daně z převodu nemovitostí. Příjem fyzické osoby z úplatně zřízeného věcného břemene je však zdanitelným příjmem podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Úplatné zřízení věcného břemene podle žalovaného nelze považovat za cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani a které mohou snižovat cenu bezúplatně nabytého majetku. Podle žalovaného tak základem daně byla cena darované nemovitosti nesnížená o hodnotu věcných břemen, tj. částka 7.630.200,- Kč.

Žalovaný též poukázal na skutečnost, že pokud by přisvědčil názoru žalobkyně o bezúplatnosti věcného břemene, bylo by již právo vyměřit daň z převodu nemovitostí prarodičům žalobkyně prekludováno. Tvzení žalobkyně o tom, že nebylo rozhodováno na základě skutečného obsahu právního úkonu, ale na základě zastřeného stavu, stavu pouze formálně právního, považuje žalovaný za účelové, a to s jediným cílem, snížit cenu majetku, která je předmětem daně darovací. Navrhl proto žalobu zamítnout.

Účastníci řízení souhlasili s tím, aby soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání (v případě žalobkyně na základě domněnky zakotvené v § 51 odst. 1 věť druhé s. ř. s., žalovaný souhlasil výslovně). Soud proto jednání nenařizoval.

Ze správního spisu soud zjistil, že 4. 6. 2007 žalobkyně podala u Finančního úřadu Praha-západ přiznání k dani darovací, v němž celkovou hodnotu bezúplatně nabytého majetku vyčíslila částkou 222.750,- Kč. K přiznání přiložila úředně ověřenou kopii darovací smlouvy ze dne 19. 3. 2007, jejímž předmětem bylo darování rodinného domu (bez pozemků) prarodiči žalobkyně žalobkyni. V čl. III odst. 1 a 2 žalobkyně jako obdarovaná zřídila oběma dárčům věcné břemeno bydlení a užívání celého darovaného domu s tím, že dárce se zavázali po tu dobu hradit náklady na údržbu a opravy darované nemovitosti a cenu energií a služeb spojených s užíváním domu. Podle čl. III. odst. 3 darovací smlouvy: „Věcné břemeno je zřízeno jako úplatné, a to za 1 Kč ročně.“ V čl. IV odst. 3 se navíc žalobkyně dárčům zavázala pro případ nemohoucnosti v nemoci nebo ve stáří zajistit bezplatnou a doživotní obsluhu záležející v úklidu rodinného domu, vyprání, vyspravení a vyžehlení prádla, přípravě úplné domácí stravy ze zásob dárců přiměřené jejich věku a zdravotnímu stavu a za nemoci v přivolání lékařské pomoci a v poskytnutí domácího ošetření. Podle připojené doložky katastrálního úřadu právní účinky vkladu vznikly ke dni 20. 3. 2007.

K přiznání byl dále připojen znalecký posudek, který rodinný dům ocenil na částku 7.630.050,61 Kč. Od této částky pak znalec odečetl 2x částku 3.703.650,- Kč odpovídající obvyklé ceně věcného břemene bydlení a výlučného užívání celého rodinného domu pro každého z dárců, již odvodil v příloze posudku z obvyklého nájemného v dané lokalitě sníženého o náklady na opravy a údržbu nemovitosti, a po zaokrouhlení tak dospěl k výsledné částce 222.750,- Kč, již posléze žalobkyně uplatnila v podaném daňovém přiznání. Sjednanou úplatu za věcné břemeno znalec v posudku zmínil, avšak částku 1,- Kč ročně do výpočtu hodnoty věcného břemene nijak nezahrnul. V ocenění se nijak neprojevila skutečnost, že pozemky patří jinému majiteli.

Dne 26. 8. 2011 byla žalobkyni finančním úřadem doručena výzva k předložení daňového přiznání a posléze dne 15. 12. 2010 i výzva k odstranění pochybností, v níž finanční úřad uvedl, že při stanovení základu daně darovací, t.j. ceny zjištěné nemovitosti, se od ceny bezúplatně nabytého majetku hodnota úplatně zřízeného věcného břemene neodečítá, neboť takto zřízené věcné břemeno nelze považovat za cenu jiných povinností vázících se k přemetu daně ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, protože není kompenzací za darování nemovitostí. Kompenzací za zřízení věcného břemene je zde úplata.

Na to dne 28. 12. 2010 žalobkyně reagovala tím, že z okolností je zřejmé, že se jedná o smluvní vztahy mezi osobami blízkými, kdy sjednaná úplata ve výši 1,-Kč se rovná darování, kdy by bylo lze řešit danou situaci i dle ustanovení občanského zákoníku o právních úkonech atd. Namítla též prekluzi práva vyměřit daň.

Poté, co jí finanční úřad v odpovědi ze dne 20. 5. 2011 vysvětlil, že k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo (dle soudu správně, proto se zřejmě tato námitka již dále neobjevuje), již žalobkyně nereagovala, načež byl vydán shora zmiňovaný platební výměr na daň darovací, který vycházel z daňového základu ve výši 7.630.200,- Kč.

Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala a uvedla, že úplata uvedená v darovací smlouvě je v tak nepoměrné výši k hodnotě věcného břemene, že je zřejmé že lze dané zřízení věcného břemene hodnotit jako zřízené bezúplatně, neboť je evidentní, že bylo zřizováno v souvislosti s darováním nemovitostí, tedy jako kompenzace za darování nemovitostí. Touto kompenzací jistě nebyla ona 1,- Kč za rok. Navíc tato částka hrazena není a do smluv se toto ustanovení dostalo tak, že byl použit vzor vypracovaný advokátem pro jiný případ s tím, že vůle účastníků byla vždy taková, že věcné břemeno, resp. užívání nemovitostí bude ze strany obdarované poskytnuto bezúplatně. Poněvadž je třeba právní úkon vždy posuzovat podle vůle účastníků, v daném případě správce daně pochybil, když tento posoudil jako věcné břemeno zřízené úplatně.

Žalovaný ve věci nechal zpracovat kontrolní znalecký posudek, z něž vyplynulo, že darovaný dům je třeba ocenit částkou 7.626.750,- Kč. Po odečtení hodnoty věcného břemene pak částka činí 5.538.150,- Kč. Kontrolní znalecký posudek vytknul žalobkyni předloženému znaleckému posudku, že od hodnoty nemovitosti odpočítával hodnotu věcného břemene zvlášť za každého z dárců, ačkoliv jde fakticky o jedno společné věcné břemeno, a že při určení hodnoty věcného břemene od obvyklého nájemného v rozporu s metodikou odčítal i náklady na opravy a údržbu nemovitosti. Dále pak vytknul, že nebyla zjištěná hodnota věcného břemene snížena o polovinu s ohledem na skutečnost, že oprávnění z věcného břemene (a ostatně ani obdarovaná) nemají zajištěn přístup do domu, neboť pozemky jsou ve vlastnictví třetí osoby (byť jde o osobu v příbuzenském vztahu). Hodnota věcného břemene tak byla stanovena pouze na 2.088.600,- Kč. Na rozdíl od snížení hodnoty věcného břemene o 50 % však kontrolní posudek nesnížil stejným způsobem hodnotu darovaného domu, byť také nemá zajištěn přístup přes přilehlé pozemky.

Prarodiče žalobkyně, jejichž výslech byl navrhován, s ohledem na svůj pokročilý věk odpověděli na dotaz finančního úřadu písemně, přičemž uvedli, že jejich záměrem bylo darovat vnučce dům s tím, že chtěli jednak mít zajištěnu možnost v domě v klidu dožít a mít případně zajištěnu pomoc pro případ nemohoucnosti a jednak se zbavit nutnosti vynakládat nemalé finanční prostředky na údržbu domu. Proto se obrátili na právníka, který celou věc zařizoval, tj. připravil veškerou smluvní dokumentaci a přes něj byla zajištěna i znalkyně. Ustanovení ohledně úplatnosti bylo do smlouvy dodáno právníkem, oni ho neřešili. Jejich dohodou nebylo nic, co by se týkalo jakéhokoliv placení. Žádné platby mezi nimi a vnučkou na základě zmiňované darovací smlouvy neprobíhaly ani neprobíhají, ani se nikdy to, že by mělo být něco placeno, neřešilo.

Následně bylo vydáno napadené rozhodnutí, v němž bylo uvedeno, že vzhledem ke skutečnosti, že je v darovací smlouvě uvedeno, že věcné břemeno bylo zřízeno za úplatu ve výši 1,- Kč ročně, nelze od bezúplatně nabyté nemovitosti odečíst úplatně zřízené věcné břemeno. Po právní stránce bylo argumentováno shodně jako ve výzvě k odstranění pochybností. Dále bylo zdůrazněno, že v souvislosti s tvrzeným bezúplatným zřízením věcných břemen nebylo ani podáno daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, ani nebyla daň z převodu nemovitostí uhrazena.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Pro věc je podstatné, že předmětem darovací daně je podle § 6 odst. 1 zákona o trojdani bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem se přitom rozumí podle písm. a) nemovitosti a movitý majetek a podle písm. b) i jiný majetkový prospěch.

Základem darovací daně je podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani cena majetku, který je předmětem této daně, snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně. Odstavec 2 téhož ustanovení stanoví, že cenou podle odstavce 1 je cena zjištěná podle zvláštního předpisu ke dni nabytí majetku.

Odkaz pod čarou směřuje k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování“). Tento zákon v § 18 odst. 1, 2 a 4 stanoví, že právo odpovídající věcnému břemenu se oceňuje výnosovým způsobem na základě ročního užítku ve výši obvyklé ceny. Toto ocenění se neuplatní tehdy, jestliže lze zjistit roční užitek ze smlouvy, z výsledků řízení o dědictví nebo z rozhodnutí příslušného orgánu, pokud při vzniku věcného břemene byl roční užitek z tohoto břemene uveden a není-li o více než jednu třetinu nižší než cena obvyklá. Patří-li právo určité osobě na dobu jejího života, oceňuje se desetinásobkem ročního užítku.

Podle § 2 odst. 2 zákona o oceňování se obvyklou cenou pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.

Podle § 48 vyhlášky č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění vyhlášky č. 617/2006 Sb. (dále jen „oceňovací vyhláška“) se při oceňování nemovitostí výsledná zjištěná cena, sníží o ceny věcných břemen váznoucích na

nemovitostech zjištěné podle § 18 zákona o oceňování. Podrobnější právní úpravu zjišťování cen věcných břemen oceňovací vyhláška neobsahuje. To samé platí i pro současně platnou vyhlášku č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů, která v § 45 nově navíc stanoví, že zjištěná cena nemovitosti se sníží o cenu věcného břemena na ní váznoucího zjištěnou podle § 18 zákona o oceňování, nejvýše však o 80 % zjištěné ceny nemovitosti.

Na rozdíl od argumentace žalovaného, již přejala i žalobkyně, soud neshledává žádný zákonný podklad pro nesnížení základu daně o cenu úplatného věcného břemene, jež na něm vázne. Z pohledu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdaní není rozhodující, zda povinnost vázící se k předmětu daně je úplatná či nikoliv. To platí i pro věcné břemeno, které představuje jeden z běžných typů povinnosti vázící se k předmětu daně. I věcné břemeno, za něž je oprávněná osoba povinna něco obdarovanému hradit, je povinností vázící se k předmětu daně a její cena snižuje základ daně darovací. Zákon o trojdaní v ustanovení § 7 odst. 1 výslovně potvrzuje právní úpravu obsaženou v zákoně o oceňování a v oceňovacích vyhláškách, podle níž se cena převáděné nemovitosti stanoví jako cena nezatížené nemovitosti snížená o cenu k ní se vázících věcných břemen. Proto, i kdyby zákon o trojdaní výslovně nestanovil, že základem daně je cena nemovitosti snížená o cenu jiných povinností na ní váznoucích, bylo by s ohledem na ocenění nemovitosti prováděné podle oceňovacího zákona nutné v ceně nemovitosti a tedy i v základu daně darovací projevit snížení této ceny o věcné břemeno zatěžující darovanou nemovitost. Takový výsledek přitom odpovídá smyslu daně darovací, jímž je zdanění bezplatně převáděného majetku konkrétní daňovou sazbou, přičemž tento majetek má být oceněn jeho obvyklou cenou. Cena domu zatíženého věcným břemenem doživotního užívání je na běžném trhu nepochybně výrazně nižší než cena domu, jež takovým břemenem zatížen není.

Byť to nelze přímo z oceňovacích předpisů vyčíst a přesná kvantifikace tohoto efektu v rámci snahy o stanovení obvyklé ceny je na odborném posouzení znalce, je zjevné, že na obvyklou cenu nemovitosti musí mít vliv i to, zda s vlastnictvím oceňované nemovitosti je spojeno i nějaké právo na plnění. Jestliže tedy bylo věcné břemeno zřízeno jako úplatné a tato úplata náleží vlastníkovu oceňované nemovitosti (nikoliv jen konkrétní osobě, jež je v určitém okamžiku shodou okolností vlastníkem nemovitosti), lze předpokládat, že o hodnotu takového budoucího plnění se obvyklá cena darované nemovitosti zvýší. Proto, odpovídá-li dohodnutá úplata ceně věcného břemene, jež nemovitost zatěžuje, je tím efekt zatížení nemovitosti věcným břemenem vynulován a cena takové nemovitosti bude odpovídat ceně nemovitosti nezatížené, neboť její zatížení je kterémukoliv jejímu vlastníkovu vykompenzováno právem na úplatu. Naopak, je-li úplata spojená s užíváním věcného břemene jen symbolická, popř. je-li třeba ujednání o úplatě za užívání věcného břemene považovat za absolutně neplatné, je zřejmé, že obvyklá cena nemovitosti (a základ daně) bude existenci věcného břemene zohledňovat zcela, neboť věcné břemeno není ničím kompenzováno. Je-li úplata pouze částečnou kompenzací, projeví se zatížení nemovitosti věcným břemenem snížením základu daně o cenu věcného břemene sníženou o hodnotu smluvené úplaty. S ohledem na úpravu v § 18 odst. 2 oceňovacího zákona je ovšem nutno jakoukoliv dohodu o úplatě dosahující alespoň 2/3 obvyklé ceny věcného břemene považovat za úplnou kompenzaci věcného břemene a tedy bez vlivu na cenu nemovitosti, jež by jinak byla zjištěna, pokud by nemovitost věcným břemenem zatížena nebyla.

V tomto případě je z darovací smlouvy zřejmé, že úplata za věcné břemeno měla činit 1,- Kč ročně. Z toho plyne, že znalec byl povinen (a žalobkyně oprávněna) při určení ceny nemovitosti představující základ daně darovací odečíst od znalecky stanovené obvyklé ceny nezatíženého domu odečíst obvyklou cenu věcného břemene (vychází-li se čistě z textu

darovací smlouvy, § 7 odst. 2 zákona o trojdani a § 18 odst. 4 zákona o oceňování) sníženou o 10,- Kč. Částka 10,- Kč pak představuje příjem žalobkyně, jenž je třeba zahrnout do základu daně z příjmu fyzických osob podle § 10 zákona o daních z příjmů, jak správně poznamenal žalovaný.

Jestliže však finanční úřad darovací daň vyměřil pouze z ceny darovaného domu (navíc z ceny deklarované v posudku žalobkyně, ačkoliv kontrolní posudek dospěl k ceně o 3.300,- Kč nižší) a odmítl jakkoliv zohlednit cenu povinností vázících se k předmětu daně (tj. cenu zřízeného věcného břemene sníženou o úplatu s ním spojenou), porušil tím ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani.

Byť by se s ohledem na zásadu *de minimis non curat praetor* (maličkostmi se soudce nezabývá) již soud nemusel zabývat otázkou, zda vůlí účastníků darovací smlouvy bylo hradit částku 1,- Kč ročně za zřízené věcné břemeno či nikoliv, neboť jde s ohledem na shora učiněný výklad o položku pro základ daně zcela zanedbatelnou, soud tak s ohledem na to, že je jádrem sporu mezi účastníky, dále činí alespoň v základních obrysech.

Soudu je znám žalobkyní zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. 10 Ca 139/2002, podle nějž, jestliže správce daně učiní závěr, že pro věc není rozhodný skutečný, ale formálně právní stav, vychází tak z vadného hodnocení důkazů a je v příkrém rozporu se základními zásadami daňového řízení. Tento rozsudek také uzavřel, že zásadu, podle níž se v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu bez ohledu na to, je-li zastřen stavem formálně právním, musí správce daně respektovat nejen tehdy, je-li ve prospěch daňových příjmů, ale i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu.

Pro posouzení dohody o úplatě za užívání věcného břemene ve výši 1,- Kč ročně je však třeba přihlídnout i k jiným, pro věc výstižnějším závěrům učiněným v soudní praxi. Jde jednak o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS, jež po podrobném rozboru jednotlivých případů nesouladu vůle účastníků a navenek projevených úkonů uzavřelo, že o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.

Dalším inspirativním rozhodnutím je pak rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48, publikované pod č. 869/2006 Sb. NSS, který konstatoval, že o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil. „Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha 1995, str. 184 - 185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“

Je třeba si uvědomit, že zákonodárce nastavil daňovou právní úpravu tak, že zatímco bezúplatné zřízení věcného břemene k nemovitosti zdanění podléhá [v roce 2007 bylo předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani a

v současnosti je předmětem daně darovací podle § 6 odst. 1 písm. b) nebo podle § 6 odst. 1 poslední věty zákona o trojdani, ve znění zákona č. 261/2007 Sb.), jeho úplatné zřízení, ať již samostatné nebo učiněné v souvislosti s převodem nemovitosti, zdanění nepodléhá. V takovém případě se zdaňuje pouze vyplácená úplata daní z příjmu v rámci zbytkové kategorie tzv. jiných příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Pokud tedy advokát sepisující darovací smlouvu a smlouvu o zřízení věcného břemene do smlouvy zakomponoval ustanovení o symbolické úplatnosti zřizovaného věcného břemene, aniž by bylo lze nalézt reálné důvody pro takto nízkou platbu, je zjevné, že tak bylo činěno právě za účelem obejít zdanění zřizovaného věcného břemene daní (tehdy) z převodu nemovitostí. Pokud toto ustanovení účastníci smlouvy akceptovali (souhlasili s ním), nelze k takovému smluvnímu ustanovení přihlížet, neboť je neplatné podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), jako právní úkon, jehož účelem je obejít zákonem stanovenou povinnost odvést daň z bezúplatně zřízeného věcného břemene.

Dárci, v jejichž prospěch bylo věcné břemeno zřízeno, byli tedy povinni jako poplatníci podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o trojdani z jeho ceny odvést daň z převodu nemovitostí. Jak ovšem správce daně správně podotkl, s ohledem na běh času (nebyly-li v mezidobí vůči dárčům učiněny správce daně žádné úkony přerušující běh prekluzivní lhůty) jim již nelze splnění této povinnosti dodatečně uložit. To však nemůže mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně, neboť té daňovou povinnost spojenou se zřízením (bezúplatného) věcného břemene ani ručení za splnění takové povinnosti zákonodárce neuložil.

Pokud žalobkyně argumentuje tím, že dárce ve svém svědeckém prohlášení uvedli, že jejich vůle ke zřízení věcného břemene za úplatu vůbec nesměřovala, je třeba poukázat na § 35 odst. 2 občanského zákoníku, podle nějž právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Písemně učiněný úkon v podobě darovací smlouvy a smlouvy o zřízení věcného břemene neumožňuje k tvrzené vůli účastníků přihlídnout, neboť jazykový projev v ní učiněný tvrzení o bezúplatnosti zřízení vylučuje. To však nic nemění na skutečnosti, že příslušné ustanovení je třeba považovat za neplatné podle § 39 občanského zákoníku.

Ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jež odpovídá ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, by se v takovém případě uplatnit nemohlo, neboť dárce shodně uvádějí (zhodnotí-li správce daně jejich svědecké prohlášení jako pravdivé), že si vůbec nebyli vědomi dohody o úplatnosti. Pro nedostatek vůle k simulaci tudíž nelze právní úkon považovat za simulovaný (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS).

Správce daně tedy (nemá-li pochyb o tom, že dohoda o úplatě za zřízené věcné břemeno byla učiněna s cílem obejít zdanění bezúplatně zřizovaných věcných břemen) je povinen respektovat cenu nemovitosti zohledňující cenu věcného břemenu v plné výši. V opačném případě bude cena nemovitosti tvořící základ daně darovací o 10,- Kč vyšší (tj. o hodnotu poskytované úplaty).

Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona o daních z příjmů, podle nějž v případě, že se mezi osobami blízkými liší sjednané ceny od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl, není pro účely zákona o trojdani a daně darovací použitelné, neboť úprava cen mezi spojenými osobami přichází do úvahy pouze při stanovení daňového

základu daně z příjmů. Nelze tedy pro účely daně darovací automaticky dovozovat, že věcné břemeno poskytnuté mezi osobami spojenými bylo plně kompenzováno úplatou.

Jak se tak ukazuje, mnohem významnější dopady na výši daně darovací může mít spíše otázka, zda je třeba cenu nemovitosti snižovat na polovinu, jak by mohl naznačovat postup kontrolního posudku v případě ocenění věcných břemen, nebo otázka dvojnásobku či jednonásobku odečtení ceny věcného břemene od ceny nemovitosti. K tomu se již soud ovšem vyjadřovat nemůže, neboť hodnocení souladu znaleckých posudků s ustanoveními oceňovacích předpisů a hodnocení logické soudržnosti a přesvědčivosti jejich závěrů nebylo s ohledem na uplatněné žalobní body otevřeno soudnímu přezkumu.

Pro úplnost se sluší též podotknout, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně nedostala v rámci daňového řízení možnost se vyjádřit k písemnému sdělení dárců, jež odvolací orgán akceptoval namísto jejich svědecké výpovědi. Byť se soud nedomnívá, že tato skutečnost ovlivnila výsledek řízení, je třeba Finančnímu ředitelství v Praze vytknout i tuto vadu řízení.

S ohledem na učiněné závěry je zjevné, že neobstojí nejen napadené rozhodnutí, ale ani jemu předcházející platební výměr vydaný správním orgánem prvního stupně. Proto soud přistoupil podle § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. ke zrušení rozhodnutí vydaných v obou stupních daňového řízení pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 7.800,- Kč. Tuto částku tvoří dva úkony právní služby po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby – § 7 bod 5., § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb.], dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky a soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 9. dubna 2013

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Vlasáková