



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **M. D.**, zast. Bc. Vítězslavem Javůrkem, daňovým poradcem se sídlem Hradec Králové, Čechova 1100, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.6.2011, č.j. 3227/11-1400-602175, t a k t o :

I. Žaloba 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 :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 26.11.2010, č.j. 266846/10/228960601228, na daň z převodu nemovitostí ve výši 66.450,- Kč.

V úvodu jeho odůvodnění konstatoval, že na dokončení odvolacího řízení zahájeného dle § 21 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“) uplatnil zákon č. 280/2009, daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“), jak mu ukládá jeho ust. § 264 odst. 1.

K věci pak uvedl, že dne 24.5.2007 vydal Okresní soud v Hradci Králové pod č.j. 10 Co 200/2005-181 rozsudek, kterým zrušil podílové spoluvlastnictví paní E. Š. a žalobkyně k nemovitostem v tomto rozhodnutí vyjmenovaným a předal je do vlastnictví E. Š., které zároveň uložil zaplatit žalobkyni náhradu vypořádacího podílu ve výši 2.215.000,- Kč. Rozsudek nabyl právní moci dne 18.2.2008. Rozhodnutí se stalo podkladem pro zápis do katastru nemovitostí pod č.j. Z 3815/2008 Katastrálním úřadem pro Královéhradecký kraj se sídlem v Hradci Králové, katastrální pracoviště Hradec Králové. Následně správce daně z předmětného zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k příslušným nemovitostem soudem vyměřil žalobkyni z úřední povinnosti daň z převodu nemovitostí v částce 66.450,- Kč, neboť ani na výzvu správce daně nepodala daňové přiznání.

Žalovaný dále citoval ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v platném znění (dále jen „daňový zákon“), které určuje předmět daně z převodu nemovitostí, § 8 odst. 1 určující kdo je poplatníkem této daně, § 10 odst. 1 písm. f) určující základ daně a konečně ust. § 21 odst. 2 písm. d) citovaného zákona, které určuje kdo a v jaké lhůtě je povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí.

S odkazem na ust. § 2 odst. 6 zákona o správě daní žalovaný zdůvodnil postup správce daně při zahájení daňového řízení a následně při vyměření daně. K uplatněným odvolacím námitkám uvedl, že dle jeho názoru dnem nabytí právní moci shora označeného rozhodnutí Okresního soudu v Hradci Králové žalobkyně pozbyla své spoluvlastnické právo k předmětnému nemovitému majetku a tím zároveň nastala skutečnost, s níž zákon spojuje vznik daňové právního vztahu a předmětu daně z převodu nemovitostí. Vznikla jí tak daňová povinnost, které odpovídalo právo správce daně činit odpovídající zákonná opatření k jejímu splnění, není-li splněna řádně a včas. Zaujal názor, že ust. § 8 odst. 1 písm. a) daňového zákona určuje poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, z tohoto vymezení ale nevyplývá na základě jaké právní skutečnosti došlo ke změně vlastnictví k nemovitosti. K té může dojít jak převodem tak i přechodem. Pojem převodce je nutně širší než pojem prodávající. Zahrnuje tak toho, kdo vlastnictví k nemovitostem pozbyl převodem na základě smluvního vztahu (projevem vůle dosavadního vlastníka), tak i toho, jehož vlastnictví přešlo na jiného rozhodnutím státního orgánu. V názvu užitý pojem „převod“ zahrnuje oba způsoby změny vlastnictví k nemovitosti, tedy jak převod tak i přechod. Nabyvatel nemovitosti je poplatníkem pouze v případech taxativně daných ust. § 9 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Úmyslem zákonodárce bylo v tomto ustanovení vymezit situace, kdy není poplatníkem převodce, ale nabyvatel, protože stát má na vybrání majetkové daně zájem, ale převodce by nebyl sto daň uhradit většinou proto, že výtěžek převodu vlastnictví připadne (celý nebo z valné část) jiné osobě než původnímu vlastníku nemovitosti. Taxativně daný výčet (na rozdíl od výčtu demonstrativního) nelze rozšířit, a to ani správní úvahou správce daně na téma podobnosti (obdoby, resp. analogie) toho kterého případu s případy vyjmenovanými v příslušné normě. Žalovaný zdůraznil, že v posuzovaném případě nedošlo k přechodu spoluvlastnického podílu žádným z taxativně vyjmenovaných

případu v § 8 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Proto je poplatníkem daně z převodu nemovitostí žalobkyně.

Žalovaný také odmítl výsledek jazykového rozboru ust. § 8 daňového zákona, neboť by znamenal popření skutečnosti, že taxativní výčet může být měněn jen zákonodárcem, nebo připustit, že nejen při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví zapomněl určit poplatníka daně z převodu nemovitosti.

Dále žalovaný připustil chybné poučení, které bylo uvedeno ve vzoru 13 „Pokynů k vyplnění přiznání k dani z převodu nemovitostí“, které bylo v aktualizovaném vzoru č. 16 opraveno.

Ve včas podané žalobě žalobkyně označila rozhodnutí žalovaného za nezákonné, domáhala se jeho zrušení i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Potvrdila skutkové okolnosti případu jak je popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Ohledně dalších důležitých okolností odkázala na obsah svého odvolání do platebního výměru správce daně. Za zásadní pak označila námitku zdůrazňující, že v daňovém zákoně neexistuje obecné pravidlo o tom, že poplatníkem je převodce a daňový zákon přímo nedefinuje, kdo je poplatníkem daně v případě zrušení spoluvlastnictví soudem. Z logiky věci i z textu pokynu pro vyplnění daňového přiznání dle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že nabyvatel je poplatníkem tam, kde byl převodce svého vlastnického práva zbaven.

Dle žalobkyně je předmětem sporu určení osoby poplatníka daně z převodu nemovitostí. I přes opačný názor žalovaného je přesvědčena, že pro posuzovaný případ daňový zákon poplatníka nedefinoval. Poukázala na skutečnost, že žalovaný sám pochybuje o kvalitě zákonné normy jakkoli tvrdí, že mu nepřísluší její kvalitu posuzovat. V takovém případě by ovšem neměl být zákon vykládán v neprospěch žalobkyně. Odkázala na své odvolání ze dne 20.12.2010 s tím, že v něm tento svůj závěr odůvodnila.

Při srovnání žaloby a odvolání ze dne 20.12.2010 lze konstatovat, že nad rámec žalobních námitek a jejich zdůvodnění žalobkyně v odvolání dále uvedla, že správce daně v posuzovaném případě nejprve označil za poplatníka nabyvatele. Dále zpochybňovala oprávněnost použití ust. § 9 odst. 4 daňového zákona, který definuje předmět daně, k určení osoby poplatníka, jak to učinil správce daně. Dle žalobkyně tuto osobu definuje ust. § 8 citovaného zákona, i když ne zrovna šťastně. Výklad správce daně, že v případech vyjmenovaných v § 8 odst. 1 písm. b) daňového zákona je to nabyvatel a v ostatních případech převodce dle § 8 odst. 1 písm. a) označila za logický i jazykový nesmysl. Žalobkyně argumentovala i výkladem použití závorek v českém jazyce, a uzavřela, že zákonodárce v § 8 odst. 1 písm. a) závorky užil tak, aby uvedl varianty obecného výrazu „převodce“, přičemž lze konstatovat, že výčet variant v závorce je výčtem taxativním, neboť výklad příkladový by obsahoval výrazy „např., atd., pod.“. Citované ustanovení lze použít jen na takové případy, kdy poplatníkem je prodávající na základě kupní smlouvy. Pokud by zákonodárce měl na mysli, že obecně platí, že poplatníkem daně je převodce, pak

by jistě toto pravidlo takto zapsal. Pokud je ovšem tento text (§ 8 odst. 1) uveden odrážkami a) až c) jsou všechny svým významem postaveny na stejnou úroveň a nelze tvrdit, že text pod odrážkou a) je významnější nebo obecnější než ty ostatní. Závěr, že daňový zákon v jejím případě nestanoví, kdo je poplatníkem daně dovozuje z jeho ust. § 8 odst. 1 písm. b), které postihuje kromě jiného případy, kdy převodce je svého vlastnického práva zbaven nedobrovolně. Pokud správce daně argumentoval tím, že žalobkyně obdržela náhradu a tudíž na její případ nelze pohlížet dle § 8 odst. 1 písm. b) daňového zákona, pak jeho argumentace není namístě, neboť v případě dražby obdrží převodce také náhradu. Žalobkyně opět zdůraznila, že svého vlastnického práva byla zbavena nedobrovolně a jako logické se nabízí užití citovaného ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) daňového zákona, které popisuje právě takové případy a nikoliv písm. a) které je určeno pouze pro převody kupní smlouvou.

Žalovaný podal k žalobě písemné vyjádření v němž uvedl, že námitky, které žalobkyně uvedla v žalobě, byly kvalifikovaně vyvráceny argumenty uvedenými v napadeném rozhodnutí, na něž se odvolal. Pokládal za potřebné toliko poznamenat, že nemá pochybnosti o tom, kdo je v přezkoumávaném případě poplatníkem, a v tomto ohledu považuje, „kvalitu zákonné normy“, již se při určování tohoto subjektu daňově právního vztahu řídil, za plně dostačující. Navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání před soudem se zástupce žalobkyně odvolal na žalobní námitky uvedené v podané žalobě. Dodal, že pokud se v žalobě odkazoval na text odvolání do rozhodnutí správce daně, žádá, aby v částech, které uvádějí důvody a okolnosti v žalobě nevzpomenuté, byly námitky převzaty jako žalobní. Opět zdůraznil, že se v posuzovaném případě jedná pouze o vyřešení otázky určení osoby poplatníka daně z převodu nemovitostí. Potvrdil, že skutkové okolnosti tohoto případu jsou mezi účastníky nesporné. V souvislosti s předmětem sporu účastníků odkázal na výklad, který zaujala žalobkyně k § 8 odst. 1 písm. a) a b) daňového zákona.

Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i vyjádření žalovaného k podané žalobě. K přednesu zástupce žalobkyně pak uvedla, že podle názoru žalovaného žalobkyně nesprávně spojuje vznik daňové povinnosti podle ust. § 8 odst. 1 písm. a) daňového zákona pouze se smluvním dojednáním o převodu vlastnictví, na rozdíl od žalovaného, který je názoru, že pod citované ustanovení je nutno zahrnout nejen smluvní převod, ale i přechod vlastnictví na základě rozhodnutí státních orgánů, v daném případě soudu. K výkladu citovaného ustanovení je třeba vycházet i ze znění § 9 odst. 1 daňového zákona.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). O věci usoudil následovně.

Účastníci nespoujají skutková zjištění učiněná správcem daně a shora popsaná. Předmětem sporu mezi nimi je určení osoby poplatníka daně z převodu nemovitostí v případě, že na základě rozhodnutí soudu bylo zrušeno podílového

spoluvlastnictví k nemovitostem a nemovitosti byly přikázány do vlastnictví jednoho ze spoluvlastníku s povinností vyplatit náhradu vypořádacího podílu.

Podle § 8 odst. 1 daňového zákona je poplatníkem daně z převodu nemovitostí

- a) převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem,
- b) nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu^{2b}), vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací,
- c) převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí; převodce i nabyvatel jsou v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně.

Podle jeho odst. 2 jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, je každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly jsou stejné. V případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu.

V ustanovení § 9 daňového zákona je definován předmět daně. Tím je dle odst. 1 úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Podílem spoluvlastníka se přitom pro účely daně z převodu nemovitostí rozumí souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání.

Ustanovení § 10 odst. 1 písm. f) citovaného zákona stanoví, že základem daně je v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem, náhrada určená soudem nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem.

Z členění zákona jako celku je, zjednodušeně řečeno, zřejmé, že podrobuje dani jakékoliv majetkové zvýhodnění jež nastane obdarováním, podrobuje dani rovněž převod či přechod vlastnického práva k nemovitostem či zřízeným majetkovým břemenům a podrobuje dani rovněž nabytí majetku děděním.

Rozlišujícím znakem daně z převodu nemovitostí je na rozdíl od ostatních transferových daní (daně dědické a daně darovací) to, že předmětem této daně je úplatná forma převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem.

Mezi účastníky je nesporné, že u zmíněných nemovitostí došlo na základě rozhodnutí soudu ke změně vlastnictví k podílu žalobkyně tak, že podíl původně patřící žalobkyni přešel na druhou spoluvlastnici, tedy na nabyvatelku. Dojde-li k převodu či přechodu vlastnictví k nemovitosti mezi původním vlastníkem a novým vlastníkem - nabyvatelem, tedy ke změně vlastníka nemovitostí, pak daňový zákon podrobuje takovou „změnu“ dani. Jedná-li se o převod nebo přechod úplatný, pak

takový převod nebo přechod vlastnictví podrobuje dani převodní (§ 9), k jejíž úhradě je povinen převodce.

Žalobkyně svoji argumentaci, že není poplatníkem daně z převodu nemovitostí, opřela o znění ust. § 8 odst. 1 písm. a) a b) daňového zákona. Zaměřila se na výklad pojmu převodce (prodávající), a poukazovala na skutečnost, že v posuzovaném případě byla vlastnického práva zbavena rozhodnutím soudu, došlo tedy k přechodu jejího vlastnického práva na druhou z podílových spoluvlastnic, které bylo zároveň uloženo žalobkyni uhradit příslušnou částku za její spoluvlastnický podíl, kterého byla zbavena. Žalobkyně připodobnila svoje postavení případům vyjmenovaným pod písm. b) citovaného ust. § 8 odst. 1.

S tímto výkladem žalobkyně se krajský soud neztotožnil. Žalobkyně především zdůrazňovala rozdílnost pojmu převod a přechod vlastnictví a lze s ní souhlasit, že pohled zacílený pouze na ust. § 8 odst. 1 daňového zákona by k takovému výkladu mohl vést. Z obsahu shora citovaných ustanovení § 8 až 10 daňového zákona je však nepochybné, že zákon počítal s tím, že dani z převodu nemovitosti přechod vlastnictví podléhá, a to nejen v případech vyjmenovaných v jeho ust. § 8 odst. 1 písm. b). Určitá pojmová nepřesnost může mít v případě přechodu vlastnictví původ v neexistenci jednoznačného označení pro vlastníka nemovitosti, který vlastnictví pozbyl rozhodnutím státního orgánu za náhradu, tedy označení odpovídající označení převodce v případě převodu vlastnictví na základě smlouvy. Že pod pojem převod vlastnictví zařazuje zákon i přechod vlastnictví vyplývá i z označení oddílu třetího zákona, v němž jsou zařazeny §§ 8 až 10, nadepsaného jako „daň z převodu nemovitostí“, i když v citovaných ustanoveních pak zahrnují převod i přechod vlastnictví.

Se žalobkyní lze souhlasit, že § 8 odst. 1 písm. a) za poplatníka daně z převodu nemovitostí označuje převodce (prodávajícího). Pro spoluvlastníka, který byl zbaven svého vlastnického práva rozhodnutím soudu, tedy nešlo o smluvní převod ale o přechod vlastnictví zásahem orgánu státu, jako se stalo v případě žalobkyně, není výraz adekvátní pojmu převodce. Nepřesná terminologie však činila značné obtíže i žalobkyni, která sama opakovaně ve svém odvolání do rozhodnutí o vyměření daně používá pojmu převodce i pro přechod vlastnictví (str. 4 odst. 2 „§ 8 odst. 1 písm. b) krom jiného postihuje všechny případy, kdy převodce je svého vlastnického práva zbaven nedobrovolně“, nebo na poslední straně odvolání kde uvádí „Z logiky věci a i z textu pokynu pro vyplnění daňového přiznání jednoznačně vyplývá, že nabyvatel je poplatníkem tam, kde byl převodce svého vlastnického práva zbaven“). Krajský soud však pokládá za nutné při posuzování, zda je žalobkyně poplatníkem daně, vycházet z ust. § 8, nazvaného „poplatník“ jako celku, tedy i v kontextu s ust. § 8 odst. 2 daňového zákona. Ten ve větě první hovoří o tom kdo je poplatníkem, jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, a větě druhé pak říká, že v případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu. Nepochybně je i v tomto případě poplatník definován (stejně jako u společného jmění manželů) pro případ

převodu i přechodu vlastnictví. Teprve při tomto výkladu ust. § 8 daňového zákona dává smysl i jeho ust. § 9 a 10.

Ani z ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona totiž nevyplývá, že by předmětem daně z převodu nemovitostí byl pouze prodej, resp. koupě nemovitosti. Zákonem použitý pojem „úplatný“ (převod – přechod) je nutno považovat za širší pojem, než je prodej a koupě. Obecně lze konstatovat, že z uvedeného zákona vyplývá, že předmětem daně z převodu nemovitostí je takový převod nebo přechod nemovitostí, kdy smluvní straně, která vlastnictví k nemovitostem převádí nebo z jejíhož vlastnictví přecházejí nemovitosti do vlastnictví jiného subjektu (jak se stalo v posuzovaném případě rozhodnutím soudu) je poskytována určitá protihodnota, kterou je nutno považovat za úplatu za převáděné nebo přecházející vlastnictví k nemovitostem. Daní z převodu nemovitostí je zatížena hodnota převáděné nemovitosti, neboť je zdaněn převodcem dosažený, či alespoň dosažitelný finanční výnos.

Do takto pojatého výkladu ust. § 8 pak zcela zapadá i ustanovení § 10 odst. 1 písm. f) citovaného zákona, které stanoví, že základem daně je v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem, náhrada určená soudem nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem.

Krajský soud, jak bylo shora podrobněji rozvedeno, zaujal názor, že ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) daňového zákona je nutno vykládat v kontextu s jeho odst. 2 a dále i § 9 a 10 a tento postup ho vedl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud v posuzovaném případě označil žalobkyni poplatníkem daně z převodu nemovitostí.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj 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 řízení před krajským soudem žalobkyně úspěch neměla, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval. Bylo proto o náhradě nákladů řízení rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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).

Případne-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 Hradci Králové dne 19. ledna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu

