



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **K. a. s.**, zastoupeného advokátkou JUDr. Radkou Šumerovou se sídlem Turgeněvova 19, Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2004, sp. zn. 15 Ca 466/2002,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 1075 Kč k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Radky Šumerové, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 23. 9. 2002, č. j. 5239/140/02/1 a 5239/140/02, kterými bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Roudnici nad Labem (dále též „správce daně“) ze dne 14. 2. 2002, č. j. 9496/02/198960/5459, č. 1020000130, a č. j. 9494/02/198960/5459, č. 1020000129.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonné.

Stěžovatel uvádí, že krajský soud nesprávně dovodil z § 8 a § 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, že tento zákon

zatěžoval daní z převodu nemovitostí převáděnou nemovitost a nikoli nemovitost nabyvanou a že úmyslem zákonodárce muselo být zatížení hodnoty převodcem dosažitelného finančního výnosu. Ten je dle krajského soudu závislý na právním stavu převáděné nemovitosti a nikoli na tom, jaký právní vztah nastává u nabyvatele po jejím převodu. Soud tak údajně nesprávně posoudil právní otázku okamžiku zániku nájemního vztahu mezi převodcem a nabyvateli a z toho vyplývající otázku, jaká měla být ve smyslu ustanovení § 10 písmeno a) zák. č. 357/1992 Sb. zjištěná cena nemovitostí, která byla základem daně z převodu nemovitostí, když nabyvateli byli bývalí nájemci. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle něhož nájemní vztah existoval po celou dobu vkladového řízení a převodce jako vlastník po tuto dobu nadále realizoval všechna práva a povinnosti spojené s vlastnickým právem. Stěžovatel naopak soudí, že předmětem daně z převodu nemovitostí není majetek převodce, a odkazuje na § 8 odst. 1 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb., určující pouze, kdo je poplatníkem, a na § 9 odst. 1 písm. a) stanovící, že předmětem daně z převodu je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je přitom cena platná v den nabytí nemovitosti zjištěná podle zvláštního předpisu, kterým je v daném případě zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a prováděcí vyhláška č. 279/1997 Sb. (*pozn. soudu*: tato vyhláška byla účinná do 31. 12. 2002, kdy byla zrušena vyhláškou č. 540/2002 Sb.). Stěžovatel míní, že ocenění nemovitosti mělo být provedeno tzv. nákladovým způsobem dle § 5 této vyhlášky, protože v den nabytí již nebyly nemovitosti pronajaty, a nikoli podle jejího § 21, použitelného v případě, kdy ke dni ocenění je pronajato nejméně 80 % podlahových ploch místností. Má-li být cena převáděné nemovitosti zjišťována ke dni nabytí nemovitosti, považuje za něj stěžovatel den, kdy nastávají právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí podle § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv. Právě tímto dnem se nabyvatel stává vlastníkem a zároveň tímto dnem zaniká vztah mezi převodcem a nabyvatelem, tento okamžik je rozhodný pro zjištění ceny pro daňové účely a právní stav před zamýšleným převodem je z daňového hlediska bezvýznamný.

Dále stěžovatel polemizuje s argumentací Ústavního soudu, na niž krajský soud odkazoval a podle níž musí být při stanovení základu daně bráno v úvahu, že převodce je po celou dobu vkladového řízení stále vlastníkem. Takovou argumentaci ovšem považuje stěžovatel za relevantní např. u daně z nemovitosti, kde se daň vyměřuje podle stavu k 1. lednu daného roku, nikoli však u daně z převodu nemovitostí, kde daňová povinnost vznikne až tehdy, kdy převodce pozbude své vlastnické právo. Předmětem daně přitom není v tomto případě ani nemovitost k určitému časovému okamžiku, ani majetek převodce, ale úplatný přechod nebo převod vlastnického práva k nemovitostem a ten nastane až právní mocí rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu do katastru, jímž je ukončeno řízení o vkladu. Tento názor je podpořen i kupní smlouvou, podle níž na převáděné nemovitosti nevážnou žádné dluhy, věcná břemena, ani jiné právní závady; z čehož je zjevné, že nemovitost byla převáděna, aniž by byla zatížena jakýmkoli nájemním vztahem.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím názorem Ústavního soudu, podle něž bylo úmyslem zákonodárce zatížit hodnotu převodcem dosaženého výnosu, který je závislý právě na právním stavu konkrétní nemovitosti u převodce a ne na právním stavu u nabyvatele po převodu. Stěžovatel proti tomuto tvrzení uvádí skutečnost, že ne vždy je podle zákona č. 357/1992 Sb. poplatníkem daně převodce, opačně je tomu např. při konkurzu mimo dražbu kupní smlouvou, kde je poplatníkem nabyvatel. V zákoně přitom nemá oporu, že by měl být základ daně stanoven jinak tehdy, kdy je poplatníkem převodce, a jinak, je-li jím nabyvatel, když základ daně má být zjišťován objektivně a jednotným způsobem.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že stěžovatel opírá svou kasační stížnost o již překonaný právní názor opřený pouze o jazykový výklad ustanovení § 10 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb. Dále odkazuje jednak na svou dosud provedenou argumentaci, jednak na skutečnost, že i Ústavní soud již sjednotil svou judikaturu směrem k názoru, že zákon č. 357/1992 Sb. zatěžuje daní z převodu nemovitost převáděnou, nikoliv nabývanou. Je-li tedy poplatníkem daně převodce, je daní zatížena nemovitost v jeho vlastnictví, nikoli ve vlastnictví nabyvatele, přičemž Ústavní soud již vyřešil i otázku zpětných účinků vkladu do katastru nemovitostí. Z toho důvodu považuje žalobce zatížení daní hodnoty nemovitosti již ve vlastnictví nabyvatele za porušení práva obsaženého v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“) vyplývající z chybného výkladu § 10 zák. č. 357/1992 Sb. Základ daně měl tak být stanoven tzv. kombinovanou metodou a nikoliv tak, jak jej stanovil stěžovatel. Postupem stěžovatele navíc údajně došlo k porušení čl. 11 odst. 1 Listiny zaručujícího právo na majetek, když by v důsledku takového postupu docházelo k různému zdanění totožného majetku podle toho, kdo tento majetek nabývá. Vzhledem k tomu, že v dané situaci navíc neměl žalobce ani jinou možnost, než prodat nemovitosti stávajícím nájemcům, jednalo by se navíc i o nepřípustnou diskriminaci.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout a požaduje také přiznání nákladů právního zastoupení ve výši 3500 Kč.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce podal dne 24. 10. 2001 daňové přiznání na daň z převodu nemovitosti, kterou byl rodinný dům č. p. 1853 na stav. parcele č. 1205/13 v k. ú. R. n. L., včetně této parcely, prodán kupní smlouvou ze dne 24. 5. 2001 žalobcem manželům R.. V tomto daňovém přiznání určil cenu převáděné nemovitosti na 587 940 Kč. Na toto daňové přiznání zareagoval Finanční úřad v Roudnici nad Labem výzvou k odstranění pochybností ze dne 11. 1. 2002, kde stěžovatele upozornil, že je v tomto daňovém přiznání nesprávně uvedena zjištěná cena, určená kombinací nákladového a výnosového způsobu, přestože měla být stanovena podle nákladového způsobu. Na tento přípis zareagoval stěžovatel podáním, v němž upozornil, že podle vyjádření znalce, který zpracovával znalecký posudek, byl použitý způsob ocenění adekvátní, neboť posudek měl být vypracován podle stavu v době prodeje nemovitosti. Správce daně ovšem nechal vyhotovit přepočtení znaleckého posudku, v němž byla cena nemovitosti určena na 807 130 Kč. Na tomto základě vydal správce daně platební výměr č. 1020000130 ze dne 14. 2. 2002, v němž na základě tohoto přepočtu určil výši daně k uhrazení na 40 360 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž obdobným způsobem jako ve vyjádření ke kasační stížnosti polemizoval s výkladem § 10 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb. použitým správcem daně ohledně toho, zda má být cena zjišťována podle právního stavu nemovitosti, dokud je v majetku převodce, či zda má být určena podle stavu po převodu. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 23. 9. 2002, č. j. 5239/140/02/1, kde stěžovatel uvedl, že den, ke kterému má být ocenění provedeno, je v zákoně č. 357/1992 Sb. určen zcela jasně a při stanovení základu daně nelze zohledňovat skutečnost, že zpracování znaleckého posudku bylo zadáno před převodem vlastnického práva. Stěžovatel tak souhlasil s právním názorem správce daně i s jím provedeným určením výše daně.

Zcela obdobná byla i situace v případě dalšího žalobcova daňového přiznání na daň z převodu nemovitosti, kterou byl rodinný dům č. p. 1852 na stav. parcele č. 1205/12 v k. ú. R. n. L., včetně této parcely, prodaný kupní smlouvou ze dne 10. 4. 2001 žalobcem panu M. Š. V tomto daňovém přiznání určil žalobce cenu převáděné nemovitosti také na 587 940 Kč. I zde zareagoval Finanční úřad v Roudnici nad Labem výzvou k odstranění pochybností ze dne 11. 1. 2002, kde stěžovatele upozornil, že je v tomto daňovém přiznání nesprávně uvedena zjištěná cena, určená kombinací nákladového a výnosového způsobu, přestože měla být stanovena podle nákladového způsobu. Také na tento přípis zareagoval stěžovatel podáním, v němž upozornil, že podle vyjádření znalce, který zpracovával znalecký posudek, byl použitý způsob ocenění adekvátní, neboť posudek měl být vypracován podle stavu v době prodeje nemovitosti. Správce daně ovšem nechal vyhotovit přepočtení znaleckého posudku, v němž byla cena nemovitosti určena na 807 130 Kč. Na tomto základě vydal správce daně platební výměr č. 1020000129 ze dne 14. 2. 2002, v němž na základě tohoto přepočtu určil výši daně k uhrazení na 40 360 Kč.

Také proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání zdůvodněné stejně jako odvolání rekapitulované výše. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 23. 9. 2002, č. j. 5239/140/02, kde stěžovatel stejně jako v prve rekapitulovaném zamítnutí uvedl, že den, ke kterému má být ocenění provedeno, je v zák. č. 357/1992 Sb. určen zcela jasně a při stanovení základu daně nelze zohledňovat skutečnost, že zpracování znaleckého posudku bylo zadáno před převodem vlastnického práva.

Žalobce podal proti oběma výše uvedeným zamítavým rozhodnutím stěžovatele žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, kde setrval na stanovisku polemizujícím se stanoviskem odboru 39 Ministerstva financí, z něž vycházel stěžovatel. Zopakoval, že daň musí být vyměřena z hodnoty majetku převodce, nikoli nabyvatele, když opačným výkladem prosazovaným stěžovatelem by byli neoprávněně znevýhodňováni vlastníci nájemních domů prodávající své domy stávajícím nájemcům. Tento svůj názor opřel o srovnání s konstrukcí použitou zákonodárcem v případě daně dědické i darovací, podle nichž ve všech případech je třeba majetek oceňovat vzhledem k právnímu stavu v poslední vteřině před smrtí zůstavitele, resp. před darováním, a nikoli podle stavu po těchto skutečnostech. Z těchto důvodů žalobce setrval na názoru, že cena měla být zjištěna kombinací nákladového a výnosového způsobu.

Stěžovatel ve svém vyjádření k těmto žalobám shrnul svůj právní názor a odkázal také na dosavadní správní judikaturu některých soudů a na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 644/01. Žalobce oproti tomu v replice odkázal na novější nález Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01, kterým byly právní názory, na něž odkázal stěžovatel, překonány. V tomto nálezu Ústavní soud podpořil stanovisko, že zák. č. 357/1992 Sb. zatěžuje daní z převodu nemovitost převáděnou, nikoliv nabývanou, proto je ostatně poplatníkem převodce a nikoli nabyvatele. Žalobce tak mohl konstatovat, že tímto svým nálesem Ústavní soud podpořil ten názor, který opakovaně hájil i on a základ daně měl být vskutku zjištěn kombinovanou metodou.

O obou těchto žalobách rozhodl krajský soud rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností, kterým spojil obě žaloby ke společnému projednání a následně jim oběma vyhověl a zrušil jak oba platební výměry správce daně, tak stěžovatelova rozhodnutí zamítající odvolání proti nim. V tomto rozsudku uvedl, že zákon č. 357/1992 Sb. ve svém § 9 zatěžuje daní z převodu nemovitostí převáděnou nemovitost a nikoli nemovitost nabývanou, proto také byl poplatníkem převodce a nikoli nabyvatele mající pouze postavení

ručitele. Ztotožnil se také s názorem, že nájemní vztah mezi žalobcem a kupujícími zanikl až provedením vkladu do katastru nemovitostí, přitom vycházel z citovaného nálezu Ústavního soudu, který i podle jeho názoru překonal dosavadní soudní rozhodnutí, a proto je tento názor třeba následovat. Z těchto důvodů a s ohledem na to, že považoval za nutné provést nové posouzení věci ve stádiu prvostupňového řízení, zrušil krajský soud daňová rozhodnutí v prvním i druhém stupni.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V posuzované věci je rozhodnou otázkou, zda za situace, kdy byly žalobcem prodávány nemovitosti dosavadním nájemcům, takže okamžikem, kdy nastaly následky prodeje, tento nájemní vztah zanikl, měla být při stanovení výše základu daně určena cena převáděných nemovitostí kombinací nákladové a výnosové metody, vycházející z toho, že v době převodu bylo pronajato nejméně 80 % podlahových ploch místností; nebo naopak pouze pomocí nákladového způsobu, vycházející z toho, že okamžikem převodu zaniká nájemní vztah zatěžující převáděnou nemovitost před převodem samotným.

Je tak v dané věci vykládán zejména smysl ustanovení § 10 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb., podle nějž platí: „*Základem daně z převodu nemovitostí je a) cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti.*“ Spornou mezi stěžovatelem a žalobcem je právě otázku výkladu spojení „den nabytí“ a důsledků takového výkladu.

Při posuzování této právní otázky Nejvyšší správní soud vycházel zejména ze své dosavadní judikatury. V tomto směru je nutno odkázat na rozsudek ze dne 12. 1. 2005, sp. zn. 1 Afs 76/2004 (dosud nepublikováno), kde soud k otázce, ke kterému dni má být provedeno ocenění, a k související otázce, zda je daní z převodu nemovitostí zatížena nemovitost převáděná, či nemovitost nabývaná, jednoznačně uvedl: „*Daně z převodu nemovitostí je zatížena převáděná nemovitost (nikoliv nemovitost nabývaná), přičemž poplatníkem této daně je převodce (prodávající) a nabyvatel je ručitelem. Úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti: zdaněn je právě převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná. V kontextu tohoto cíle je nutno aplikovat i ustanovení § 10 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb. a zákona č. 322/1993 Sb. Ocenění musí být proto vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být při jejím ohodnocení vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce v okamžiku zániku jeho vlastnictví, nikoli u nabyvatele. Stavby, u nichž je ke dni převodu pronajato nejméně 80 % jejich podlahových ploch, se tak ocení kombinací nákladového a výnosového způsobu.*“

Tento přístup je přitom v souladu se současnou judikaturou Ústavního soudu. U té sice lze shledat jistou proměnlivost, jež také jak stěžovateli, tak žalobci umožnila touto judikaturou argumentovat, při jejím výkladu (jakkoliv níže uvedená rozhodnutí nemají povahu formálních závazných pramenů práva, jejich respektování je nicméně nezbytnou podmínkou předvídatelnosti soudního rozhodování) je však nutno s ohledem na obvyklá pravidla určující výklad judikatury přikládat větší argumentační váhu novějšímu nálezu publikovanému následně ve Sbírce nálezů a usnesení jdoucím ze své povahy do meritorního přezkumu problému samého, než staršímu nepublikovanému usnesení téhož soudu.

V daném případě je tak nutno vyjít především z nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01 (Sb. n. u. US, svazek č. 30, nález č. 51, str. 47), s nímž je souladný i výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl: „*Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zatěžuje daní z převodu nemovitostí převáděnou nemovitost, nikoliv nemovitost nabývanou (viz též § 9 tohoto zákona), proto také je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, nabyvatel je pouhým ručitelem. V kontextu cílů zákona musí být vedena i aplikace ustanovení § 10 písm. a). Je-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaheno ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele. Ani argumentace využívající zpětných účinků vkladu do katastru nemovitostí (s odvoláním na § 133 odst. 2 občanského zákoníku a § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem) není přípdná. Je totiž nutno mít na zřeteli, že nájemní vztah kupujících existoval po celou dobu vkladového řízení, tj. ode dne podání návrhu na vklad až do dne provedení vkladu. Převodce je po tuto dobu stále vlastníkem, který nadále realizuje všechna práva i povinnosti spojené s vlastnickým právem, včetně daňových povinností (daň z nemovitosti). Teprve provedením vkladu nájem konfusí zanikl, byť s právními účinky ke dni podání návrhu na vklad.“ Obdobný právní názor Ústavní soud zaujal také v nálezu III. ÚS 644/01 (Sb. n. u. US, svazek č. 30, nález č. 71 str. 183).*

Z obou výše citovaných a vzájemně souladných rozhodnutí je zjevné, že je zcela správná a zákonná právní argumentace krajského soudu, podle níž nájemní vztah existoval až do provedení vkladu a hodnota převáděné nemovitosti rozhodná pro určení základu daně z jejího převodu musí být určena podle právního stavu konkrétní převáděné nemovitosti u převodce, a nikoli podle právního stavu u nabyvatele po převodu. Za chybné je naopak nutno považovat právní názory stěžovatele, tuto argumentaci krajského soudu zpochybňující.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a způsobil tak nezákonnost svého rozsudku, když právní otázku rozhodnou v dané věci posoudil shodně se současnou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Nejvyšší správní soud přiznal zástupci žalobce odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 17. 6. 2004 ve výši 1 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a náhradu hotových výdajů ve výši 1 x 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 1075 Kč. Pokud se týká převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky], soud vzal především zřetel na to, že se jedná o zastoupení advokátem, který žalobce zastupoval

v dané věci již v řízení před krajským soudem. Zástupci žalobce se tedy přiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 1075 Kč.

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

V Brně dne 13. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu