



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. V. V.**, zastoupeného Mgr. Danielou Příbylovou, advokátkou se sídlem Koubkova 1726/8, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2006, č. j. 7 Ca 174/2005 – 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4800 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Daniely Příbylové.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2006, č. j. 7 Ca 174/2005 – 34, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „stěžovatel“) ze dne 7. 6. 2005, č. j. FŘ 3452/15/04, jímž bylo zamítnuto odvolání JUDr. V. V. (dále jen „účastník řízení“) proti výzvě Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 27. 2. 2004, č. j. 69835/04/010962/5646, kterou bylo účastníkovi řízení jako ručiteli uloženo uhradit daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí ve výši 253 356 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že nemovitost byla převedena do vlastnictví účastníka řízení na zajištění jeho pohledávky vůči převádějícímu jako dlužníkovi ze směnky a pro zajištění závazků ze smlouvy mandátní uzavřené mezi převádějícím a účastníkem řízení. Smlouva o převodu vlastnického práva má akcesorickou a subsidiární povahu k zajišťovaným smlouvám. K těmto závazkům pouze přistupuje (sdílí jejich osud),

přítom však sama vznikla z titulu zajištění těchto smluvních vztahů, nikoliv jako jejich součást. Převod vlastnického práva k nemovitostem tedy není protiplněním vůči poskytnuté půjčce (jak stěžovatel pravděpodobně dovozuje z existence zajištěné směnky), ani plněním na základě mandátní smlouvy. Zajišťovací převod práva není synallagmatickým závazkem, ze kterého vyplývají vzájemná práva a vzájemné povinnosti smluvních stran a vzájemná podmíněnost těchto plnění. Zajišťovací převod práva je tedy převodem bezúplatným. Tento převod tak nemůže být předmětem daně z převodu nemovitostí. Závěr stěžovatele o úplatnosti popsání převodu nemovitostí tedy není správný, navíc v daném případě odporuje skutkovým zjištěním, jak jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatována a ve správním spisu zdokumentována. V důsledku toho pak stěžovatel opřel své rozhodnutí o vadný právní názor, bezdůvodně na věc aplikoval § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních“), a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné. K tvrzení stěžovatele o přípustnosti námitek v odvolání proti ručitelské výzvě městský soud uvedl, že jednou ze základních zásad ručení je oprávnění ručitele uplatnit proti věřiteli všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 o. z.). Uvedená zásada soukromoprávního institutu ručení je u daňového ručitele omezena a modifikována ustanovením § 57 odst. 5 věty třetí zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ovšem při podrobnějším rozboru věcného rozsahu přípustných námitek podle tohoto ustanovení nelze než dospět k závěru, že zahrnují víceméně všechny podstatné, reálně se objevující, důvody. Námitky jsou sice omezeny na důvody taxativně definované, nicméně rozsah těchto důvodů je natolik široký, že umožňuje ručiteli namítat v podstatě to, co by mohl namítat i daňový dlužník samotný. V tomto ohledu lze nepochybně otázku existence předmětu daně podřadit pod námitku týkající se zákonného rozsahu ručení. Ostatně sám stěžovatel v intencích výše uvedených zásad postupoval, když existenci předmětu daně při rozhodování o odvolání posuzoval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele nelze v daném případě tvrdit, že se jednalo o čistě bezúplatné nabytí. Zajišťovací převod práva se využívá k zajištění pohledávky věřitele za dlužníkem. K převodu nemovitostí nedochází z vůle převodce bezúplatně obohatit nabyvatele nemovitosti, ale dochází k němu v zájmu zajištění pohledávky věřitele. Věřitel je uveden na listu vlastnictví jako vlastník a z listu vlastnictví nelze dovodit, že by se jednalo o dočasný závazek a jako protiplnění stojí hodnota pohledávky věřitele za dlužníkem. Podle stěžovatele tedy dochází při převodu nemovitostí na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva k úplatnému převodu, který je v souladu s § 9 zákona o daních předmětem daně z převodu nemovitostí, když úplata spočívá ve finanční částce, kterou věřitel poskytuje dlužníkovi za podmínky, že on na něho převede vlastnická práva k nemovitosti. Daňově právní vztah vzniká ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí a k tomuto datu se také posuzují všechny okolnosti daňového případu. K tomuto datu převádí dlužník vlastnická práva za protiplnění ze strany věřitele a tento úkon podléhá dani z převodu nemovitostí v režimu zákona o daních. Tuto skutečnost lze dovodit i z úpravy § 10 písm. d) zákona o daních platné od 1. 1. 2004, když ve vztahu k zajišťovacímu převodu práva byl novelou zákona o daních upraven pouze základ daně z převodu nemovitosti, bez toho, aby došlo i ke změně ustanovení § 9 zákona o daních týkajícího se předmětu daně. Z toho vyplývá, že převod vlastnictví k

nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva zůstává podřazen pod obecnou úpravu předmětu daně z převodu nemovitostí zakotvenou v § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 24/2005. Městský soud v napadeném rozsudku dospěl podle názoru stěžovatele k nesprávnému závěru, tj. že se jedná o bezúplatný převod, který nemá ve vztahu k postavení institutu zajišťovacího převodu práva oporu ani v zákoně ani v praxi, když zajišťovací převod práva je potřeba posoudit jako institut, který má povahu práva převedeného s rozvazovací podmínkou, vázanou na splnění zajišťovaného závazku ve smyslu § 36 odst. 2 o. z. Splněním rozvazovací podmínky, tj. zajišťovaného závazku, již nastalé právní účinky právního úkonu pominou a zajišťovací převod práva zaniká k datu plnění. Z hlediska změny subjektu vlastnického práva to znamená, že vlastnické právo po určité době náleželo jinému subjektu, splněním rozvazovací podmínky dochází opět ke změně subjektu vlastnického práva, a to k jeho přechodu na subjekt původní. Nesplnění rozvazovací podmínky (nedojde k vrácení věřitelem půjčených peněžních prostředků) naopak znamená, že nastalé právní účinky právního úkonu trvají nadále, přestávají být podmíněné a věc zůstává již bez podmínky ve vlastnictví věřitele. Proto jsou podle názoru stěžovatele u tohoto institutu zcela jednoznačně naplněny znaky charakterizující úplatný převod, který je v souladu s § 9 odst. 1 zákona o daních předmětem daně z převodu nemovitostí. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s právními závěry stěžovatele neztotožňuje a považuje je za zjevně nesprávné. Předně poukázal na to, že stěžovatel chybně dovozuje, že mezi účastníkem řízení a jeho mandantem došlo k uzavření půjčky, která byla zajištěna předmětnou nemovitostí. V textu smlouvy o zajištění závazku převodem práva se o půjčce nikde nehovoří a jejímu uzavření nesvědčí ani žádná formulace výše uvedené smlouvy. Tato smlouva sloužila toliko jako zajištění případných pohledávek účastníka řízení z mandátní smlouvy mezi ním a klientem a účastník řízení je jako advokát vůči svým klientům vázán advokátním tajemstvím a není tak možné závazky z této smlouvy zveřejnit. Účastník řízení vyjádřil nesouhlas i s další argumentací stěžovatele, která má osvědčovat úplatnost převodu zajišťovacím převodem práva. Převod nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 o. z. není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch, a nemůže tak podléhat zdanění. Městský soud proto věc správně posoudil a dospěl ke správným právním závěrům. Jak právní závěry účastníka řízení, tak městského soudu jsou navíc konzistentní s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudkem ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 – 75. Uvedený rozsudek lze bezpochyby v celé šíři aplikovat i na případ účastníka řízení, a proto již pouze z konstantní judikatury je zřejmé, že argumentace stěžovatele zde nemůže obstát. S ohledem na shora uvedené skutečnosti účastník řízení navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je otázka, zda převod vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu podléhá zdanění daní z převodu nemovitostí.

Ratio legis institutu zajištění závazku převodem práva, o který byl v §§ 533 a 534 o. z. s účinností od 1. 1. 1992 rozšířen okruh zajišťovacích prostředků, spočívá v tom, aby dočasná ztráta převedeného práva stimulovala dlužníka ke splnění svého závazku, v důsledku čehož získá zpět své vlastnické právo a obnoví tak své dřívější právní postavení. Uzavřením smlouvy o zajišťovacím převodu práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem, jehož účelem je zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva tak dochází, byť podmíněčně, ke změně v osobě nositele práva, v daném případě v osobě vlastníka, a je-li závazek splněn, obnovuje se bez dalšího původní stav. Na straně věřitele není účelem zajišťovacího převodu nabytí dlužníkovy práva a na straně dlužníka jeho pozbytí.

Nesporným podle názoru Nejvyššího správního soudu je, že na základě smlouvy o zajišťovacím převodu dochází k převodu vlastnického práva. Z toho však bez dalšího nelze dovodit, že se jedná o převod podléhající daní z převodu nemovitostí.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle ustanovení § 9 odst. 1 až 3 zákona o daních úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním, úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

I když zákon nestanoví, co se rozumí úplatným převodem, rozhodujícím kritériem je nepochybně poskytnutí úplaty, za níž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Takovým protiplněním je podle stěžovatele v daném případě „hodnota pohledávky věřitele za dlužníkem“. Nejvyšší správní soud však tento názor stěžovatele nesdílí. Smluvní strany si totiž na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 o. z. žádná protiplnění neposkytují. Převod nemovitosti na základě této smlouvy není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch. Tento převod vlastnického práva se od jiného převodu liší svou kauzou, neboť je takto zajišťován dluh po

dobu než je věřiteli v plné výši uhrazen. Nemovitost je po dobu trvání dluhu „deponována“, aby mohla být v případě řádného splnění závazku vrácena dlužníkovi. Pouze při nesplnění závazku může dojít ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva. Právo převedené zajišťovacím převodem má povahu práva převedeného s rozvazovací podmínkou, i když to o. z. v žádném ustanovení výslovně nestanoví. V případě sjednání rozvazovací podmínky ve smlouvě o zajišťovacím převodu práva se jejím naplněním původní vlastník stává ze zákona opět vlastníkem předmětných nemovitostí. O této skutečnosti se podle právní úpravy platné v rozhodné době provedl zápis do katastru nemovitostí na základě souhlasného prohlášení ve smyslu § 36 odst. 5 písm. a) a odst. 6 vyhlášky č. 190/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (s účinností od 1. 3. 2007 zrušena vyhláškou č. 26/2007 Sb.). Splnil-li tedy dlužník svůj závazek a dluh věřiteli řádně uhradil, byl zpětný převod na dlužníka proveden záznamem, a i když se jedná rovněž o změnu vlastnického práva, v tomto případě již nevznikají žádné pochybnosti o tom, že by s touto změnou měla být spojena daňová povinnost.

Pokud jde o další tvrzení stěžovatele, že dnem vzniku právních účinků vkladu dochází k převodu vlastnického práva a současně ke vzniku předmětu daně v souladu s § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních, by bylo je možno akceptovat pouze v případě, že by bylo nesporné, že se jedná o některý z převodů taxativně v citovaném ustanovení uvedený. Tak tomu však není. Ze znění citovaného ustanovení nelze, jak se o to snaží stěžovatel, dovodit úmysl zákonodárce, že uvedená kogentní ustanovení zákonů (§ 133 odst. 2 o. z. a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních) platí stejně jak pro převod vlastnického práva k nemovitostem kupní smlouvou, tak i pro převod vlastnického práva k nemovitostem smlouvou o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem. Pokud zákonodárce takový úmysl měl, nic mu nebránilo v tom, aby ho v textu zákona vyjádřil, což neučinil. Úmysl zákonodárce zdanit převod vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy o zajištění práva však nebyl vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvedl, nikoliv z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil, jak již uvedl ve svém rozsudku Vrchní soud v Praze ze dne 24. 6. 1994 č. j. 6 A 59/93 - 43. Vzhledem k tomu, že v daném případě právní účinky vkladu nastaly dne 26. 5. 1999, není ani možné dovodit úmysl zákonodárce ani ze znění ustanovení § 10 písm. d) zákona o daních účinného od 1. 1. 2004, které bylo doplněno tak, že „základem daně z převodu nemovitosti je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva“, když důvodová zpráva k této změně pouze uvádí: „v případě převodů vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva mezi dlužníkem a věřitelem se z důvodu jednoznačnosti za základ daně z převodu nemovitostí navrhuje stanovení cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů)“.

V této souvislosti lze také poukázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle které na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje a jsou tedy povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (viz. např. nálezy ze dne 4. 4. 2005 sp. zn. II. ÚS 669/02, ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV. ÚS 666/02, ze dne 11. 3. 2004 sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 19. 8. 2004).

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Účastníkovi řízení, který byl v tomto řízení úspěšný, byla přiznána náhrada nákladů, a to odměna za právní zastoupení (převzetí a příprava zastoupení a písemné vyjádření ke kasační stížnosti) za 2 úkony právní služby ve výši 2 x 2100 Kč podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů a náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky, celkem tedy 4800 Kč.

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

V Brně dne 26. června 2008

Cihlářová
senátu

JUDr. Eliška
předsedkyně