



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **JUDr. M. R.**, zastoupeného JUDr. Kateřinou Šimáčkovou, advokátkou se sídlem Mojžíšova 17, 612 00 Brno, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2007, č. j. 5281/07-1400-708135, o daň z převodu nemovitostí, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 157/2007 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 157/2007 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem ze dne 10. 1. 2007, č. j. 6852/07/288968/0457, vyměřil Finanční úřad Brno I žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 210 000 Kč; za základ daně přitom vzal částku 7 000 000 Kč. Daň byla vyměřena odlišně od daňového přiznání, podaného dne 9. 11. 2006, v němž žalobce vyšel ze základu daně ve výši 5 000 000 Kč a daň spočetl na 150 000 Kč.

Žalobcovo odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 4. 2007.

Žalobě, již žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Brně vyhověl, rozsudkem ze dne 14. 8. 2008 zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu

vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vyjádřil nesouhlas se způsobem, jakým žalovaný vyložil v žalobcově věci pravidlo, podle něž je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti [§ 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí – dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“]. Jelikož předmětem daně byl úplatný smluvní převod nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, nabyt kupující vlastnické právo k nemovitosti vkladem do katastru nemovitostí ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu (§ 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem). V kupní smlouvě, kterou žalobce jako prodávající uzavřel s kupujícím dne 23. 6. 2006 a která byla předložena katastrálnímu úřadu k provedení vkladu práva, byla sjednána kupní cena ve výši 7 000 000 Kč. Téhož dne však byl uzavřen i dodatek ke kupní smlouvě, který snížil kupní cenu na 5 000 000 Kč pro případ, že nemovitost nebude navzdory prohlášení prodávajícího v bezvadném stavu nebo že bude shledán nesoulad mezi stavem zapsaným v katastru nemovitostí a stavem faktickým. K tomu záhy došlo, jak o tom svědčí předávací protokol ze dne 31. 7. 2006; strany proto svým podpisem stvrdily, že výsledná kupní cena činí 5 000 000 Kč a že prodávající vrátil kupujícímu přeplatek kupní ceny. Krajský soud zdůraznil, že smyslem daně z převodu nemovitostí je zatížit hodnotu převáděné nemovitosti, tj. finanční výnos z prodeje nemovitosti (náleží Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01). V projednávané věci bylo již před podáním daňového přiznání a v následném vyměřovacím řízení známo, že výsledná cena byla smluvně snížena; žalovaný měl proto vycházet z výnosu deklarovaného žalobcem, tedy z částky 5 000 000 Kč, a nikoli z původní částky 7 000 000 Kč uvedené v kupní smlouvě. Měl-li žalovaný pochybnosti o platnosti dodatku či předávacího protokolu obsahujícího soupis vad, měl se zabývat platností těchto úkonů ve smyslu § 38 a násl. občanského zákoníku a sám si takovou otázku posoudit jako předběžnou podle § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Žalovaný v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku namítal nesprávné posouzení právní otázky spočívající v určení částky základu daně. Krajský soud podle něj pochybil v závěru, že základem daně měla být kupní cena snižovaná v závislosti na nedostatcích, které byly zjištěny až po převodu nemovitosti. Žalovaný setrval na tom, že základem daně je cena platná v den nabytí nemovitosti, zde tedy cena 7 000 000 Kč platná ke dni 23. 6. 2006. Pokud si smluvní strany sjednaly slevu z kupní ceny pro případ budoucího zjištění vad, a k tomuto zjištění došlo dne 31. 7. 2006, byla sjednaná podmínka splněna s účinky *ex nunc*; na výši základu daně to již zpětně nemohlo mít vliv. Žalovaný rovněž vyjádřil nesouhlas s názorem, podle něž je předmětem daně z převodu nemovitostí výnos z takové transakce plynoucí. Předmětem daně je podle něj úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti; výnos z prodeje je pak předmětem daně z příjmů.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru; zdůraznil především, že dodatek byl uzavřen v též den, kdy byla uzavřena kupní smlouva a kdy byl podán návrh na vklad. Vklad práva byl tedy proveden ke dni uzavření smlouvy a dodatku. Žalobce dále zpochybnil odkaz žalovaného na daň z příjmů, protože v této věci byl příjem z prodeje od daně z příjmů osvobozen. Jak zákon o daních z příjmů, tak zákon č. 357/1992

Sb. mají za cíl zdanit skutečný příjem poplatníka; pouze v případě, že by tento příjem byl nižší než cena nemovitosti stanovená znalcem, se jako základ daně použije poslední zmíněná cena. Postoj žalovaného vede k absurdním důsledkům: kdyby totiž žalobce daň neuhradil, musel by kupující jako ručitel platit daň ze základu 7 000 000 Kč, ačkoli ve skutečnosti zaplatil jen 5 000 000 Kč.

Žalobce proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

Podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, případně cena sjednaná, pokud je vyšší než cena zjištěná. V projednávané věci jde o druhý případ, neboť nemovitost byla prodána za cenu sjednanou. Sporné pak je, z jaké výše sjednané ceny měl správce daně vycházet – zda z ceny ve výši 7 000 000 Kč, která byla uvedena v kupní smlouvě předložené katastrálnímu úřadu, nebo z ceny ve výši 5 000 000 Kč, na níž se strany dohodly pro případ zjištění vad na převáděné nemovitosti.

Pravidlo obsažené v citovaném ustanovení je formulováno dosti přísně: vyplývá z něj, že správce daně má vždy přihlížet k ceně platné v den nabytí nemovitosti, bez ohledu na to, zda a v jakém rozsahu se cena změní následně. Tato přísnost má ale své meze, a to zejména v ustanovení § 25, který ve svých odstavcích 3, 5 a 6 (ve znění rozhodném pro projednávanou věc) upravuje povinnost správce daně prominout k žádosti daňového subjektu či ručitele daň v případech odstoupení od smlouvy nebo vrácení daru pro vady. Zákonodárce dává institutem prominutí daně najevo, že netrvá na tom, aby byl majetek daňového subjektu trvale zmenšen o částku daně, pokud převod nemovitosti nesplnil svůj ekonomický účel a nemovitost se do tří let od převodu vlastnického práva opět ocitla v dispoziční sféře původního vlastníka.

Zdejší soud ve svých rozhodnutích pak omezil i možnosti správce daně při samotném vyměřování daně z převodu nemovitostí. Při prominutí daně není nijak zpochybněna zákonnost předchozího vyměření daně (předmět daně tu v okamžiku převodu byl, vyměření daně tedy bylo na místě, ale ekonomické účinky převodu později odpadly, a daňový subjekt se tak může domoci vrácení daně); judikatura však zná i případy, kdy k převodu sice fakticky došlo, ovšem následný vývoj situace způsobil, že na tento převod nebylo vůbec možno nahlížet jako na předmět daně. Dani tak nelze podrobit takový převod, jehož účinky následně pominuly v důsledku splnění rozvazovací podmínky spočívající v nezaplacení kupní ceny kupujícím (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, www.nssoud.cz). Je-li ve prospěch určité osoby bezúplatně zřízeno věcné břemeno při nabytí nemovitosti darováním, nelze za základ daně považovat desetinásobek ročního užitku z takového břemene plynoucího, pokud oprávněný z věcného břemene zemřel pouhých několik týdnů po dni, kdy nastaly účinky vkladu práva odpovídajícího věcnému břemenu do katastru nemovitostí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2006, č. j. 2 Afs 171/2005 - 92, www.nssoud.cz).

Zde je zapotřebí rozlišit mezi pojmy, které žalovaný ve své kasační stížnosti zaměňuje, resp. korigovat závěry, které nesprávně spatřuje v rozsudku krajského soudu.

Žalovaný podsouvá krajskému soudu názor, podle nějž je předmětem daně z převodu nemovitostí výnos z takové transakce plynoucí, a nesouhlasí s ním, neboť předmětem daně je podle něj úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti. Krajský soud ale takový názor nevyjadřuje – ostatně by tím popíral výslovné znění zákona, podle nějž je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem [§ 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění rozhodném pro projednávanou věc]. Říká pouze tolik, že smyslem daně z převodu nemovitostí je zatížit hodnotu převáděné nemovitosti, a že tedy rozsah předmětu daně definovaného v citovaném ustanovení je třeba vykládat se zřetelem k tomuto smyslu. Toto zvažování smyslu daně je patrné i ze dvou zmíněných dřívějších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V nich sice formálně došlo k převodu práva, ovšem daň neměla být vyměřena pro zcela zjevný nepoměr mezi nulovým či prakticky nulovým užitek daňového subjektu z převodu na straně jedné, a výší daně na straně druhé. Navzdory striktnímu znění zákona, který prohlašuje za předmět daně úplatný převod jako takový a nepodmiňuje zdanění existencí přiměřeného ekonomického užitku, který by z převodu měl vzejít, Nejvyšší správní soud vyloučil v konkrétních případech z okruhu předmětu daně takové převody, kterými se povinný v důsledku nijak neobohatí a u nichž by zdanění bylo křiklavě nespravedlivé.

Za povšimnutí stojí, že v obou citovaných rozhodnutích byl účel převodu zmařen okolností nezávislou na vůli povinného – ať už nezaplacením kupní ceny ze strany kupujícího (prodávající jako osoba, kterou při převodu vlastnického práva stíhá povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí, nemohl nijak docílit toho, aby kupující splnil svou povinnost z kupní smlouvy), nebo úmrtím oprávněného z věcného břemene, k němuž došlo krátce po vkladu práva do katastru nemovitostí, a oprávněný tak v podstatě vůbec nevyužil prospěch plynoucí mu z věcného břemene. Jen takové výjimečné okolnosti, ohledně nichž daňový subjekt doufal, že nenastanou (do smluvního vztahu by totiž vůbec nevstupoval, věděl-li by předem, že mu to nepřinese žádný ekonomický užitek), vedly soud k obecnějším úvahám po smyslu zdaňování převodu nemovitostí a k hledání spravedlivého řešení, které by se neomezilo na zjištění, že formální podmínky zákona byly naplněny.

V projednávané věci ale soud neshledal důvody pro to, aby vystoupil nad striktní znění zákona, a zabránil tak nespravedlnosti, ke které by vedl prostý gramatický výklad. Strany kupní smlouvy vůči katastrálnímu úřadu projevíly vážnou vůli prodat a koupit nemovitost v bezvadném stavu za cenu 7 000 000 Kč (viz kupní smlouvu ze dne 23. 6. 2006). To, že podepsaly dodatek kupní smlouvy, který cenu pro případ zjištění vad snižoval na 5 000 000 Kč, v tentýž den jako samotnou kupní smlouvu, nemá na základ daně žádný vliv. Základ daně nelze snížit jen proto, že oba dokumenty nesou stejné datum; podstatné totiž není to, kdy se strany dohodly na nižší ceně, ale to, jakou cenu učinily obsahem smlouvy předložené katastrálnímu úřadu. Okolnost, která podle žalobce měla být důvodem pro snížení ceny – tedy zjištění smluvních stran, že převáděná nemovitost skutečně není v bezvadném stavu a že její faktický stav se liší od stavu zapsaného v katastru nemovitostí – nastala až 31. 7. 2006. Ačkoli se tak stalo ještě před podáním daňového přiznání a před vyměřením daně, nemůže to nic změnit na tom, že ke dni vkladu práva platila mezi stranami cena nižší.

Není tak podstatné, že ke snížení kupní ceny došlo s účinností *ex nunc*, jak zdůrazňuje žalovaný (v obou výše citovaných rozhodnutích, v nichž soud k následné změně poměrů přihlédl, tomu bylo také tak); určující pro postoj soudu je spíše to, že žalobci nevstoupila do cesty žádná nepříznivá skutečnost, kterou by již před uzavřením smlouvy nemohl předvídat. Zdejší soud se od přísného zákonného pravidla nehledícího na to, že převod neměl kýžený ekonomický efekt, odklonil s poukazem na daňovou spravedlnost, která by nebyla naplněna pro naprostý nepoměr užitku z převodu a daňového břemene; učinil tak však pouze v případech, kdy strana smluvního vztahu (prodávající či oprávněný z věcného břemene) do něj vstupovala v dobré víře, nezanedbala při úpravě svých práv nic podstatného, ovšem její oprávněná očekávání se zhatila v důsledku protiprávního jednání protistrany (porušení povinnosti ze smlouvy nezaplacením kupní ceny) či v důsledku objektivní právní skutečnosti postihující osobu povinnou k dani (smrt).

V projednávané věci o nic takového nejde; okolnosti tu svědčí minimálně o tom, že smluvní strany vstoupily do smluvního vztahu řádně nepřipraveny; ačkoli znát předmět koupě a jeho skutečný stav jistě není v soukromém právu povinností, mělo by to být alespoň v zájmu smluvních stran. Prodávající a kupující však na tento přirozený ekonomický zájem zcela rezignovali: dohodli se totiž na ceně 7 000 000 Kč odpovídající bezvadné nemovitosti a tuto svou dohodu předložili katastrálnímu úřadu, zároveň ovšem připustili, že nemovitost možná trpí vadami snižujícími její cenu přesně o 2 000 000 Kč, což ale bude možno jednoznačně konstatovat až při jejím předání. Soud při vši snaze nenachází rozumný důvod takového jednání: strany si přece mohly prohlédnout nemovitost již v den uzavírání kupní smlouvy (lépe řečeno nejpozději v tento den; kupovat nemovitost v hodnotě několika milionů korun bez jejího předchozího shlednutí je vpravdě zarážející), a zjištěným nedostatkům pak přizpůsobit kupní cenu. Podivné je i to, že strany v dodatku kupní smlouvy pouze naznačily možnost výskytu vad; zároveň však měly tak přesnou představu o tom, v jaké míře tyto hypotetické vady sníží hodnotu nemovitosti, že byly schopny již v dodatku vyčíslit novou, sníženou kupní cenu. Je tedy zjevné, že tuto situaci, která budí pochyby o úmyslech smluvních stran a jejímuž vzniku mohly samy strany snadno předejít, nelze ztotožnit s dvěma zmíněnými případy. V nich soud přihlédl ke změně poměrů, kterou si převodce (resp. oprávněný z věcného břemene) nepřál, natož aby k ní vlastním jednáním směřoval, jako to učinily strany kupní smlouvy v této věci.

Žalobcova situace tak není natolik výjimečná, aby soud opravňovala ke zmírnění pravidla stanoveného v § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Naopak na aplikaci tohoto pravidla je třeba trvat, protože žalobce dal vůči katastrálnímu úřadu jasně najevo, za jakou cenu se rozhodl svou nemovitost prodat, a jakou platbu za ni tedy očekával (a koneckonců i dostal). Změny kupní ceny, které se projeví až po podání návrhu na vklad práva, jdou výhradně na žalobcův vrub: žalobce mohl předejít vyměření daně z původní částky 7 000 000 Kč (jejíž část nakonec musel vrátit), kdyby před sepsáním kupní smlouvy a před podáním návrhu na vklad práva řádně zpravil kupujícího o skutečném stavu své nemovitosti (tj. neponechával jej v mylném domnění, že nemovitost je v bezvadném stavu a že její faktický stav se shoduje se stavem zapsaným v katastru nemovitostí) a tomuto skutečnému stavu včas přizpůsobil kupní cenu. Neučinil-li to, může důsledky přičítat jen sám sobě.

Soud konečně na rozdíl od žalobce nespatřuje nic absurdního v tom, že kdyby daň nezaplatil sám žalobce, musel by daň vypočtenou ze základu daně ve výši 7 000 000 Kč platit sám kupující jako ručitel, ačkoli ve skutečnosti zaplatil na kupní ceně jen 5 000 000 Kč. Kupující si měl být vědom toho, že při koupi nemovitosti se stává ručitelem za daň z převodu nemovitostí; bylo také na něm zajistit si, aby se jej případné neplnění daňových povinností ze strany prodávajícího nedotklo (typicky vázáním části kupní ceny odpovídající výši daně až do okamžiku, kdy mu kupující předloží potvrzení finančního úřadu o uhrazení daně). Pokud by si kupující takto sjednal úpravu svých práv již v kupní smlouvě, která stanovila kupní cenu na 7 000 000 Kč, následné změny kupní ceny a případná nečinnost prodávajícího vůči správci daně by se jej nedotkly. Pokud by však kupující svých práv takto nedbal a poté byl za určité situace nucen platit jako ručitel daň ze základu ve výši 7 000 000 Kč, svědčí to nanejvýš o jeho nedostatečné obezřetnosti či smůle, nikoli o absurdních důsledcích právní úpravy.

Žalovaný se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2009

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu