



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **AXA penzijní společnost a.s.**, se sídlem Úzká 8, Brno, zastoupena JUDr. Ivanou Součkovou, advokátkou se sídlem U Prašné brány 3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 3. 2012, čj. 1066/12-1400-705264, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2013, čj. 62 Af 37/2012-50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2013, čj. 62 Af 37/2012-50 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 1. 9. 2011 darovací daň ve výši 56.483 Kč podle tehdy platného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Dle správce daně byla žalobkyně poplatníkem této daně na základě smlouvy o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni se společností Dominikánská, s. r. o. S odvoláním proti platebnímu výměru žalobkyně neuspěla - Finanční ředitelství v Brně ho zamítlo rozhodnutím označeným v záhlaví *[s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost*

finančních ředitelstev na základě § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství. Proto s Odvolacím finančním ředitelstvím Nejvyšší správní soud dále jednal jako se žalovaným (§ 69 s. ř. s.) – pozn. NSS.].

[2] Proti rozhodnutí původně žalovaného podala žalobkyně dne 18. 4. 2012 žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud po posouzení věci zrušil rozhodnutí rozsudkem označeným v záhlaví. V odůvodnění svého rozsudku mj. uvedl, že správce daně je dle § 8 daňového řádu povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Na smlouvu o zřízení práv odpovídajícím právu z věcného břemene nelze proto pohlížet izolovaně od kupní smlouvy, kterou mezi sebou žalobkyně a společnost Dominikánská, s. r. o., uzavřely. Oba tyto subjekty jsou obchodními společnostmi bez personálního nebo majetkového provázání. Jejich cílem je generování zisku. Je málo pravděpodobné, že by si takové subjekty poskytovaly jakékoliv plnění bezúplatně. Krajský soud upozornil, že zřízení věcného břemene výslovně předpokládá kupní smlouva. Ač z kupní smlouvy výslovně nevyplývá, že kupní cena zahrnuje i cenu za budoucí zřízení věcného břemene, fakticky tomu tak dle krajského soudu mohlo být; to dovozuje na základě čl. I. odst. 2 kupní smlouvy. Opačný postup by dle krajského soudu postrádal logiku a fakticky popíral smysl činnosti obchodních společností. Za situace, kdy zřízení věcného břemene navazuje na předchozí kupní smlouvu a s jejím plněním bezprostředně souvisí, je nutno na poskytnutou úplatu (kupní cenu) nahlížet tak, že zahrnuje i úplatu za zřízení věcného břemene. K tomu krajský soud dodal, že není důvodu § 8 odst. 3 daňového řádu neaplikovat i v případě, kdy je to ku prospěchu daňového subjektu. Správce daně, resp. původně žalovaný, postupovali formalisticky, pokud smlouvu o věcném břemeni hodnotili při správě daní izolovaně od související smlouvy kupní.

II.

Argumenty v kasační stížnosti

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou doplnil dne 3. 12. 2013. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítl, že předmětem kupní smlouvy byl úplatný převod nemovitosti, který katastrální úřad zapsal v samostatném vkladovém řízení. Proto je potřeba smlouvu o věcném břemeni posuzovat nezávisle na smlouvě kupní. Ustanovení § 3 daňového řádu stanoví, že rozhodujícím okamžikem pro založení daňové povinnosti je okamžik, kdy nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí. Proto stěžovatel trvá na tom, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud smlouvu o věcném břemeni posuzoval odděleně od kupní smlouvy.

[4] Tvzení, že v dané věci šlo o úplatný převod práva odpovídajícího věcnému břemeni, se dle stěžovatele žalobkyni nepodařilo prokázat ani v průběhu daňového řízení. Žalobkyně k výzvě správce daně totiž předložila pouze doklad nazvaný „výúčtování služeb“, které typicky souvisí s provozem nemovitosti (odpad, úklid, správa, elektřina, teplo, atp.). Stěžovatel též upozorňuje na skutečnost, že ze smlouvy o zřízení práv odpovídajícím věcnému břemeni výslovně vyplývá, že povinný (společnost Dominikánská) toto právo zřizuje bezúplatně. Proto stěžovatel neměl žádný důvod domnívat se, že je tomu jinak.

pokračování

[5] Pokud krajský soud dovozuje, že kupní cena stanovená v kupní smlouvě fakticky *mohla* zahrnovat i cenu za budoucí zřízení věcných břemen i přesto, že to nebylo výslovně v kupní smlouvě uvedeno, jde dle stěžovatele o pouhé subjektivní hodnocení vzniklého stavu. Otázka, proč je v předmětné smlouvě výslovně uveden bezúplatný převod věcných břemen, nebyla dle stěžovatele věrohodně zodpovězena. Ze skutečnosti, že smluvní strany měly potřebu upravit zřízení věcného břemene smluvně, dle stěžovatele vyplývá, že majetkový prospěch vznikl a je na místě podrobit ho dani darovací.

[6] Z tohoto důvodu stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[7] Žalobkyně na kasační stížnost reagovala vyjádřením ze dne 16. 12. 2013. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou. S argumenty, které stěžovatel uvádí, se již vypořádal krajský soud. Jestliže by žalobkyně postupovala tak, jak naznačuje stěžovatel, nebylo by možné právo odpovídající věcnému břemeni vůbec zapsat. To totiž mohlo být zapsáno teprve po převodu stavby do vlastnictví žalobkyně. Jinak by nastala situace, kdy by oprávněným i povinným z věcného břemene byla tatáž osoba, což je dle obecných právních zásad nepřipustné (zásada *nemini sua rest servit* – nikomu neslouží jeho vlastní věc). Dle žalobkyně toto stěžovatel po celou dobu správního i soudního řízení opomíjel. Žalobkyně se ztotožnila se závěrem soudu, že stěžovatel nezohlednil tyto skutečnosti a dále též se závěrem soudu, že žalovaný měl nejdříve zjistit, zda došlo ke vzniku jiného majetkového prospěchu.

[8] Nesprávný je dle žalobkyně také závěr stěžovatele, že společnost Dominikánská je omezena ve výkonu svého vlastnického práva tím, že nemůže využívat podzemní prostory a ke svému prospěchu je naopak využívá žalobkyně. Společnost Dominikánská tyto prostory prý užívat může, a to na základě jiné smlouvy o zřízení práva odpovídajícího věcnému břemeni. Proto nelze ani dovozovat, že žalobkyni vznikl nějaký majetkový prospěch. Tomu odpovídá i předložený doklad s vyúčtováním služeb, které však stěžovatel i správce daně považují pouze za náklady spojené s provozem nemovitosti.

[9] Konečně, žalobkyně ve shodě s krajským soudem uvádí, že ani ona, ani společnost Dominikánská nemají sebemenší důvod poskytovat si bezúplatná plnění. Jak uvedl krajský soud, kupní smlouva zřízení věcného břemene výslovně předpokládala a kupní cena proto zahrnovala veškerá práva a příslušenství, tedy i práva odpovídající věcným břemenům. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, kterými byl povinen se zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Spor mezi účastníky řízení spočívá v tom, zda práva odpovídající věcnému břemeni, zřízená smlouvou ze dne 1. 11. 2009, podléhají dani darovací, či nikoliv [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Žalobkyně tvrdí, že cena za zřízení těchto práv byla zahrnuta v dříve uzavřené kupní smlouvě a správce daně měl obě tyto smlouvy vykládat ve vzájemné souvislosti. Stěžovatel naopak tvrdí, že ve smlouvě o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni se žalobkyně s druhou smluvní stranou výslovně domluvily na jejich bezúplatném převodu a tato smlouva byla předmětem samostatného vkladového řízení. Proto podle zákona o trojdani podléhá zdanění a správce daně nepochybil, pokud žalobkyni příslušnou daň doměřil.

[13] Z předložených spisů vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti. Dne 13. 7. 2010 žalobkyně správci daně doložila příslušnou kupní smlouvu a smlouvu o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni (na posléze zmíněné smlouvě jsou uvedena dvě data podpisu, a to dne 29. 10. 2009 podpis společnosti Dominikánská, dne 1. 11. 2009 podpis žalobkyně; zdejší soud proto označuje tuto smlouvu jako uzavřenou k pozdějšímu dni, tedy 1. 11. 2009). Věcné břemeno je zapsáno ve smlouvě jako právo odpovídající věcnému břemeni části stavby pod cizím pozemkem tak, že společnost Dominikánská jakožto povinná strpí pod celým svým pozemkem parc.č. 913/1 v k.ú. Trnitá, obec Brno, část budovy SO 001 v rozsahu, ve kterém se podzemní část budovy SO 001 nachází pod celým pozemkem parc.č. 913/1, a právo odpovídající věcnému břemeni části stavby pod cizí stavbou tak, že povinná strpí pod rozestavěnou budovou SO 002 část budovy SO 001 v rozsahu, v němž se podzemní část budovy SO 001 nachází pod ortogonálním průmětem vnějšího líce obvodových stěn rozestavěné budovy SO 002 (čl. II. smlouvy). Obsahem spisu je rovněž vyúčtování služeb za užívání předmětu věcného břemene za rok 2009. Z tohoto vyúčtování je dle žalobkyně nepochybné, že práva odpovídající věcnému břemeni (průchod, průjezd, vstup, vjezd a užívání) užívá za úplatu, kterou každoročně hradí. Odkázala přitom na čl. I. odst. 2 kupní smlouvy, dle které jsou nemovitosti převáděny se všemi právy. Proto i kupní cena zahrnovala cenu za takto zřízená práva odpovídající věcnému břemeni.

[14] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Klíčové pro posouzení této věci je výklad § 6 odst. 1 zákona o trojdani, který stanoví, co je předmětem daně darovací. *Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou a) nemovitosti a movitý majetek, b) jiný majetkový prospěch. Bylo - li současně s bezúplatným převodem nemovitosti též bezúplatně zřízeno právo odpovídající věcnému břemeni nebo právo, jehož obsahem je opětuující se plnění obdobné věcnému břemeni, je takto zřízené právo předmětem daně darovací.* Předmětem daně darovací je tak typicky majetek nabytý na základě darovací smlouvy. Majetkem ve smyslu tohoto ustanovení mohou být věci movité i nemovité, ale také jakýkoliv jiný majetkový prospěch, pokud jsou převáděny bezúplatně.

[15] Zákon o trojdani blíže nedefinuje, co znamená pojem *jiný majetkový prospěch* pro účely stanovení předmětu daně. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 1 Afs 106/2004-57, č. 796/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ředmět daně darovací je [...]

pokračování

charakterizován tím, že na základě právního úkonu daňový subjekt bezúplatně získal majetkový prospěch, tedy určitou majetkovou výhodu, která může spočívat jednak v tom, že se majetek daňového subjektu zvýší či rozmnoží nebo naopak v tom, že se jeho majetek nezmění a určité majetkové hodnoty ušetří, ač by je jinak měl či musel vynaložit.“ O tom, že práva odpovídající věcnému břemeni mohou dle okolností představovat jiný majetkový prospěch, není sporu. K tomu, aby mohl správce daně přistoupit ke zdanění bezúplatně zřízeného věcného břemene, musí mít vyřešenu otázku, zda se skutečně jedná o majetkový prospěch, neboť jen takový institut v dané souvislosti podléhá dani darovací (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Afs 28/2004-61, č. 573/2005 Sb. NSS, na nějž odkazuje i krajský soud). Jestliže vlastník zatíženého pozemku má něco trpět, týká se to mj. práva výlučně užívat předmět svého vlastnictví, respektive práva vyloučit z užívání věci kohokoliv jiného. Tato práva jsou pak z úplnosti vlastnictví k zatíženému pozemku zcela nebo zčásti odštěpena ve prospěch subjektu, jemuž náleží oprávnění odpovídající věcnému břemeni.

[16] V daném případě jsou obsahem zřízených věcných břemen povinnosti strpět existenci části stavby pod pozemkem a stavbou povinné, včetně veškerých užívacích práv žalobkyně k podzemní stavbě (garáže). Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání, (s. 2, třetí odst.), konstatoval, že z dokladů vyplývá, že oprávněná (žalobkyně) může ve svůj prospěch využívat prostory pod pozemkem a stavbou povinné a povinná je naopak na těchto právech zkrácena. Dále v tomto rozhodnutí vycházel ze znění smluv. Smlouva kupní sice pamatuje na to, že společně s kupní smlouvou bude na katastr nemovitostí podán též návrh na zápis práv odpovídajících věcnému břemeni, nikterak však z této smlouvy nevyplývá, že kupní cena zahrnuje i cenu za tato práva. Tomu odpovídá také smlouva o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni, kde je výslovně uvedeno, že se zřizují bezúplatně na dobu neurčitou (část II., třetí odst. smlouvy).

[17] S tímto závěrem se ztotožňuje i zdejší soud. K tomu, aby mohl správce daně posoudit, zda předmět smlouvy o zřízení věcných břemen mezi žalobkyní a další obchodní společností podléhá dani darovací (tj. existuje zde dobrovolnost a bezúplatnost nabytí), musel si vyřešit otázku, jakým způsobem žalobkyně tento předmět smlouvy nabyla. To mohl učinit jediné tak, že přistoupil k výkladu obsahu uzavřené smlouvy. V daném případě smlouva o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni zcela jasně a explicitně uvádí, že tato práva se zřizují *bezúplatně* (čl. II. smlouvy). Smlouva kupní pak přesně kalkuluje kupní cenu, která přitom žádné věcné břemeno nezahrnuje (viz dále bod [20]).

[18] Odpovědnost za obsah smlouvy nesou smluvní strany. To platí tím spíše, jsou-li obě smluvní strany obchodníky, kteří jsou vybaveni možnostmi právního zastoupení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jak smlouva kupní, tak smlouva o zřízení věcného břemene byly evidentně sepsány právním profesionálem a jako takové nedávají naprosto žádné pole pro jiný výklad než ten, který učinily správní orgány.

[19] Pokud smlouva o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni výslovně používá slovo *bezúplatně* v souvislosti se způsobem nabytí těchto práv, není pochybnost o vůli stran zřídit tato práva bez poskytnutí protihodnoty. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že smluvními stranami jsou dvě na sobě nezávislé obchodní společnosti. Pokud by totiž správce daně v situacích obdobných této vždy zohledňoval fakt, že obchodní společnosti

jsou zřizovány za účelem dosahování zisku a nemají důvod si něco poskytovat bezúplatně, tak jak konstatoval krajský soud, znamenalo by to, že tyto subjekty by si nikdy nemohly nic darovat, a to i kdyby chtěly, což je jistě závěr poněkud absurdní. Ostatně není na místě ani úvaha krajského soudu, že není jasný důvod, proč by si obě společnosti něco bezúplatně poskytovaly. Takovýchto důvodů jistě může být celá řada (např. zachování dobrých obchodních vztahů). Není však povinností správce daně zjišťovat důvod darování; ten je z hlediska zákona o trojdani bezvýznamný.

[20] Zdejší soud souhlasí s krajským soudem potud, že správce daně při vyměřování daně darovací měl vskutku zohlednit i kupní smlouvu, neboť kupní cena mohla zahrnovat i cenu za zřízení věcných břemen. Správní orgány tak postupovaly, a například Finanční ředitelství v Brně na s. 3 svého rozhodnutí kupní smlouvu interpretuje. Zdejší soud má za to, že ani společnou interpretaci kupní smlouvy a smlouvy o zřízení věcného břemene nebylo možné z projevu vůle smluvních stran dospět k závěru, který přdestřel krajský soud v napadeném rozsudku. Předmět kupní smlouvy je zcela explicitně vyjádřen v části I. a smluvní zkratkou uveden souhrnně pod pojmem „Nemovitosti“. Pod tímto pojmem jsou jasně definovány pouze pozemky a budova na příslušných pozemcích, nikoliv věcná břemena či jiná obdobná práva. Rovněž tak v části II. smlouvy, která se týká kupní ceny, se zcela jasně uvádí, že kupní cena je stanovena za převod vlastnického práva k příslušným pozemkům a příslušné budově. Tato jasná a srozumitelná smluvní ustanovení jiný výklad nepřipouští. Zcela obecně v části X. kupní smlouvy u odrážky za bodem 2 c) se sice uvádí, že po podání návrhu na zápis vlastnického práva do katastru nemovitostí dle kupní smlouvy bude podán návrh na zápis práv odpovídajících věcným břemenům dle tam specifikovaných smluv, to však žádným způsobem nevypovídá o tom, jak správně uvedl stěžovatel, že zřízení těchto práv se uskutečňuje za úplatu.

[21] Jde-li tedy o závěr krajského soudu, že kupní cena *mohla* zahrnovat též cenu za zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni, není zdejšímu soudu zřejmé, z čeho tento závěr dovodil. Výklad smlouvy nesmí být postaven jen na ničím nepodložených spekulacích, respektive na tom, že obchodníci si obvykle nic bezúplatně nepřevádí. Právní závěr krajského soudu otevírá prostor pro obcházení jednoznačně projevené vůle smluvních stran v příslušné smlouvě jen proto, že daňové dopady smlouvy jsou pro smluvní strany nepříznivé. Není úkolem správních soudů, aby o vůli smluvních stran spekulovaly, respektive ji libovolně měnily.

[22] Podle § 3 daňového řádu *[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající*. V případě daně darovací vzniká daňová povinnost bezúplatným nabytím majetku (věcí či jiného majetkového prospěchu) na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním; tj. zápisem práv odpovídajících věcným břemenům do katastru nemovitostí. Povinnost přiznat daň darovací tak vznikla ke dni zápisu věcných břemen k nemovitostem, o nichž se vede řízení. Na to nemá rovněž vliv ani skutečnost, že žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila vyúčtování služeb za rok 2009. Je nepochybné, že žalobkyně hradí služby spojené s provozem nemovitostí, jichž se věcná břemena týkají, avšak tyto platby se nevztahují k samotnému zřízení práv odpovídajících věcným břemenům a souvisí pouze s následným užíváním práv již vzniklých.

pokračování

[23] Jedním z charakteristických rysů soukromého práva je zásada smluvní volnosti. Zákon tedy pro regulaci právních vztahů vznikajících v oblasti soukromého práva upřednostňuje především vůli smluvních stran. V daném případě žalobkyni nic nebránilo v tom, aby uzavřela smlouvu o zřízení práv odpovídajících věcnému břemeni za úplatu. Neučinila-li tak, jdou následky jejího právního jednání pouze a jen k její tíži. Jedním z těchto následků byla pro žalobkyni též povinnost přiznat daň darovací ve smyslu § 6 zákona o trojdani.

[24] Krajský soud tedy pochybil, pokud vůli smluvních stran ve smlouvě o zřízení věcného břemene posoudil pro účely daňového řízení v rozporu s obsahem smlouvy, resp. spisem. Námitky stěžovatele jsou proto důvodné a napadený rozsudek krajského soudu nezákonný.

V.

Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s., první věty, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. března 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu