



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. R. K.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem Hrnčířská 14, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 11. 2012, čj. 12949/12-1400-505479, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 6. 2015, čj. 15 Af 47/2013 – 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 6. 2015, čj. 15 Af 47/2013 – 49, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 11. 2012, čj. 12949/12-1400-505479, **se zrušuje**.
- III. Platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 29. 5. 2012, čj. 88530/12/196962506459, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 456 Kč k rukám žalobcova zástupce JUDr. Jiřího Císaře, advokáta se sídlem Hrnčířská 14, Ústí nad Labem, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 29. 5. 2012, čj. 88530/12/196962506459, Finanční úřad v Litoměřicích (dále „správce daně“) vyměřil žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 52 500 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 29. 11. 2012, čj. 12949/12-1400-505479 (dále „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Ústí nad Labem změnilo k odvolání žalobce shora uvedený platební výměr tak, že v jeho výroku nahradilo sousloví „podle pomůcek“ slovem „dokazováním“ a namísto § 98 a § 145 odkázalo na § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud žalobu zamítl.

[5] Mezi stranami bylo sporné, kdo má být poplatníkem daně z převodu nemovitostí, pokud k tomuto převodu došlo na základě kupní smlouvy, v níž žalobce a jeho manželka zaujímali postavení prodávajících, a která byla uzavřena dne 8. 3. 2011 v průběhu exekučního řízení vedeného s žalobcem jakožto dlužníkem a jeho manželkou. Podle krajského soudu bylo klíčové, že soudní exekutor vydal dne 21. 1. 2011 souhlas s volným prodejem předmětných nemovitostí na základě domluvy s oprávněnými za kupní cenu ve výši 3 500 000 Kč. Na tento souhlas navázal dalším usnesením ze dne 14. 3. 2011, kterým zrušil exekuční příkaz ze dne 14. 5. 2010, neboť zvolený způsob exekuce prodejem nemovitostí ve veřejné dražbě již nebyl nutný. Krajský soud dále označil za podstatné, že předmětná kupní smlouva ze dne 8. 3. 2011 obsahovala všechny znaky kupní smlouvy podle občanského zákoníku a že katastrální úřad provedl na jejím základě vklad vlastnického práva kupujících k převáděným nemovitostem do katastru nemovitostí.

[6] Kupní smlouva ze dne 8. 3. 2011 tudíž zakládala předmět daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o trojdani“). Poplatníkem této daně byl převodce jako prodávající podle § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona.

[7] Na shora popsany skutkový stav nebylo podle krajského soudu možné aplikovat § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, podle kterého je poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel, jedná-li se o nabytí nemovitosti při exekuci podle zvláštního právního předpisu. Aby bylo možné toto ustanovení aplikovat, muselo by k převodu předmětných nemovitostí dojít skrze nucený výkon rozhodnutí. Prodej by tudíž obstarával exekutor postupem podle exekučního řádu, například nucenou dražbou, která by byla právním titulem pro originární nabytí vlastnického práva bez zákonného

ručitelství. K prodeji nemovitostí sice došlo pod tlakem probíhající soudní exekuce, avšak stalo se tak kupní smlouvou. Jednalo se tedy o derivativní nabytí vlastnického práva na základě svobodného projevu vůle žalobce a jeho manželky. Tento projev vůle sice zatížil žalobce a jeho manželku daňovými povinnostmi, mohli však sami rozhodnout, kdo bude novým vlastníkem těchto nemovitostí a jaká bude výše kupní ceny. Žalobci nic nebránilo, aby učinil zevrubnou právní analýzu svého postupu a v kupní smlouvě zavázal nabyvatele k úhradě daňových povinností za žalobce a jeho manželku v souvislosti s realizací převodu nemovitostí mimo nucený výkon rozhodnutí.

[8] Soud poznamenal k žalobcovu poukazu na úmysl zákonodárce přesunout daňovou povinnost z prodávajícího na kupujícího při nuceném výkonu rozhodnutí, že zákonodárce upravil v § 8 odst. 1 písm. a) institut ručitelství nabyvatelů. Krajský soud uzavřel, že pro určení poplatníka daně je významný právní titul převodu vlastnického práva k nemovitostem; není rozhodné, jaký byl účel tohoto převodu, resp. zda výtěžek z prodeje směřoval na úhradu exekuce.

III.

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Označil za nezákonný právní názor krajského soudu, že rozhodující pro určení poplatníka daně z převodu nemovitostí je právní forma tohoto převodu. Ze slovního spojení „*při výkonu rozhodnutí nebo exekuci*“ uvedeného v § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani je evidentní, že zákonodárce nezaložil odlišnou úpravu osoby poplatníka na určité právní formě, nýbrž pouze konstatoval, že aby byl poplatníkem nabyvatel, musí k převodu dojít při výkonu rozhodnutí nebo exekuci.

[10] Určení, zda jde o plnění při exekuci, závisí v první řadě na tom, v čí prospěch je plněno. Pokud povinný dobrovolně uhradí dlužnou částku na základě výzvy exekutora a na jeho účet, jedná se o plnění při exekuci, byť nejde o plnění nedobrovolné. Pokud naopak uhradí třetí osoba dluh přímo věřiteli, nejde o plnění při exekuci, byť by exekuce v té době probíhala. Přijetí výkladu krajského soudu by mělo za následek, že by exekutoři přestali povolovat prodeje z volné ruky, neboť by se formálně vzato nejednalo o vymožení dluhu, a tudíž by neměli nárok na odměnu. Z toho vyplývá, že plnění ve prospěch povinného k rukám exekutora je vždy plněním při exekuci.

[11] V nyní posuzované věci exekutor souhlasil s uzavřením kupní smlouvy jedině proto, že kupní cena byla zaplacená na jeho účet. Zcela zjevně tedy šlo o převod vlastnického práva při exekuci.

[12] Stěžovatel dále zdůraznil, že zvolená právní forma převodu jednoznačně snížila náklady exekuce a pravděpodobně i zvýšila její výnos, neboť je obecně známo, že při nucené dražbě se zpravidla nedosahuje takových výnosů jako při přímém prodeji. To však neznamená, že by měl být přímý prodej vyloučen z odlišného daňového režimu, neboť primárním důvodem tohoto odlišného režimu byl zjevně fiskální prospěch a zjednodušení daňového řízení. Je-li exekvovaný povinný zbaven veškerého svého majetku, logicky nebude mít prostředky na úhradu daně. Jakkoliv je nabyvatel ručitelem při dobrovolném smluvním převodu nemovitostí, uplatnění práv vůči ručiteli s sebou nese další administrativní a finanční náklady, nehledě na to, že vymáhat daň po exekvovaném

dlužníkovi zpětně přináší i závažné sociální důsledky zpětně dopadající na stát. Logickým účelem zákonné úpravy tedy nepochybně bylo současně zachovat příjmy státního rozpočtu a nepřitěžovat exekučně povinnému dalším nákladem, v jehož důsledku by se mohl dostat do hmotné nouze.

IV.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právními závěry krajského soudu. Podotkl, že v žalobou napadeném rozhodnutí chronologicky popsal průběh prodeje předmětných nemovitostí a vysvětlil, kdo a jak je oprávněn nemovitosti prodat v případě, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu. Uzavřel, že k prodeji v nyní posuzované věci došlo na základě kupní smlouvy, což je důvodem pro určení poplatníka daně z převodu nemovitostí podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s právním názorem krajského soudu a žalovaného, že určující pro identifikaci osoby poplatníka daně z převodu nemovitostí podle § 8 odst. 1 zákona o trojdani je právní titul, na jehož základě k převodu nemovitosti došlo. Pokud tímto titulem byla kupní smlouva, je podle krajského soudu třeba bez ohledu na další okolnosti případu aplikovat § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, podle kterého je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce. Stěžovatel je oproti tomu přesvědčen, že při určení osoby poplatníka daně z převodu nemovitostí není rozhodný právní titul, na jehož základě se převod uskutečnil, nýbrž další okolnosti tohoto převodu. Pokud se převod uskutečnil v průběhu exekučního řízení, lhotejno zda kupní smlouvou nebo na základě dražby, je třeba aplikovat § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, podle kterého je v těchto případech poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel, nikoli převodce. Nejvyšší správní soud dal stěžovateli za pravdu.

[17] Usnesením ze dne 30. 4. 2010, čj. 16 EXE 6356/2010 – 59, Okresní soud v Litoměřicích nařídil exekuci na majetek stěžovatele a jejím provedením pověřil Mgr. Tomáše Pospíchala, soudního exekutora, Exekutorský úřad Nymburk (dále „soudní exekutor“). Exekuce byla nařízena k uspokojení pohledávky oprávněného sestávající z jistiny ve výši 3 782 419,08 Kč s příslušenstvím a z náhrady nákladů řízení ve výši 396 099 Kč a k úhradě nákladů exekuce.

[18] Exekučním příkazem ze dne 14. 5. 2010, čj. 070 Ex 674/10 – 16, soudní exekutor nařídil exekuci prodejem nemovitostí ve společném jmění manželů – povinného (stěžovatele) a jeho manželky, a to pozemku parc. č. 1319 a budovy č. p. 1431 na pozemku parc. č. 1319, to vše v k. ú. L. Usnesením ze dne 22. 12. 2010, čj. Ex 674/10 – 63, určil

soudní exekutor cenu shora uvedených nemovitostí částkou 3 500 000 Kč, stanovenou na základě znaleckého posudku.

[19] Přípisem ze dne 21. 1. 2011, čj. 070 Ex 674/10 – 72, soudní exekutor neformálně sdělil stěžovateli, že souhlasí s volným prodejem shora uvedených nemovitostí na základě domluvy s oprávněným za cenu určenou znaleckým posudkem a splatnou k rukám exekutora.

[20] Usnesením ze dne 3. 2. 2011, čj. 070 Ex 674/10 – 73, soudní exekutor nařídil dražební jednání, které se mělo konat dne 15. 3. 2011 v sídle Exekutorského úřadu Nymburk a jehož předmětem měly být shora uvedené nemovitosti; nejnižší podání bylo stanoveno ve výši 2 334 000 Kč.

[21] Usnesením ze dne 8. 3. 2011, čj. Ex 674/10 – 83, soudní exekutor rozhodl podle § 44a odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů (dále „exekuční řád“), že zákaz a omezení povinného k nakládání s majetkem dle § 44a odst. 1 a § 47 odst. 4 exekučního řádu se nevztahuje na shora uvedené nemovitosti, neboť oprávněný udělil písemný souhlas k jejich zpeněžení povinným k úhradě vymáhané pohledávky za podmínek stanovených v § 44a odst. 4 exekučního řádu, tj. za cenu stanovenou znaleckým posudkem a splatnou k rukám exekutora.

[22] Kupní smlouvou ze dne 8. 3. 2011 převedli stěžovatel a jeho manželka jako prodávající shora uvedené nemovitosti do vlastnictví P. D. a M. F. jako kupujících, a to za kupní cenu ve výši 3 500 000 Kč splatnou na účet soudního exekutora do 3 dnů ode dne podpisu smlouvy. Nedílnou součástí kupní smlouvy bylo písemné prohlášení soudního exekutora, že nejpozději do 3 dnů po zaplacení kupní ceny podá návrh na výmaz svého zástavního práva a ve stejné lhůtě zruší exekuční příkaz k prodeji shora uvedených nemovitostí, a dále výslovný závazek věřitele (oprávněného), že nejpozději v den uzavření této kupní smlouvy podá bez podmínek a v plném rozsahu bez možnosti obnovení návrh k Okresnímu soudu v Litoměřicích na zrušení soudcovského zástavního práva ve vztahu ke shora uvedeným nemovitostem. Podle čl. 5.6 kupní smlouvy jsou prodávající povinni podat přiznání k dani z převodu nemovitostí ve smyslu příslušných ustanovení zákona o trojdani a tuto daň zaplatit ve lhůtách a způsobem v zákoně stanoveným. Vklad vlastnického práva kupujících byl zapsán do katastru nemovitostí dne 15. 3. 2011 s právními účinky vkladu ke dni 9. 3. 2011.

[23] Usnesením ze dne 14. 3. 2011, čj. 070 Ex 674/10 – 85, soudní exekutor zrušil všechny dosavadní exekuční příkazy vydané pod sp. zn. 070 Ex 674/10 s odůvodněním, že zvolený způsob exekuce není nutný vzhledem k majetkovým poměrům povinného a dalším okolnostem.

[24] Na základě shora popsaného skutkového stavu dospěl žalovaný a shodně s ním i krajský soud k závěru, že stěžovatel je poplatníkem daně z převodu nemovitostí podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, neboť jako prodávající uzavřel na základě své svobodné vůle kupní smlouvu podle § 588 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku ve znění pozdějších předpisů (dále „občanský zákoník“). Tomuto závěru nelze přisvědčit.

[25] Předně je třeba upozornit na konstrukci daně z převodu nemovitostí. Podle § 9 odst. 1 věty první zákona o trojdani je předmětem daně z převodu nemovitostí „*úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.*“ Zákodárce zvolil tuto obecnou formulaci, byť k úplatnému převodu nemovitosti zpravidla dochází na základě kupní smlouvy podle § 588 a násl. občanského zákoníku; k úplatnému převodu totiž může dojít i na základě řady dalších titulů, například směnnou smlouvou, nabytím nemovitosti v dražbě či na základě smlouvy o prodeji podniku podle § 476 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku ve znění pozdějších předpisů (dále „obchodní zákoník“).

[26] Na vymezení předmětu daně z převodu nemovitostí navazuje určení osoby jejího poplatníka, které je konstruováno v § 8 odst. 1 zákona o trojdani. Podle základního pravidla v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani je poplatníkem daně z převodu nemovitostí „*převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že v souladu s formulačním vymezením předmětu daně z převodu nemovitostí byl poplatníkem této daně zásadně převodce bez ohledu na právní titul, na jehož základě k převodu došlo; uvádí-li zákonodárce v závorce slovo „prodávající“, činí tak s přihlédnutím ke skutečnosti, že se jednalo o nejčastější označení osoby převodce ve smluvních dokumentech, ať už v kupní smlouvě podle občanského zákoníku, nebo například i ve smlouvě o prodeji podniku podle obchodního zákoníku.

[27] Na obecné vymezení osoby poplatníka podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani navazovala pravidla pro určení poplatníka ve zvláštních, taxativně vymezených případech, upravená v § 8 odst. 1 písm. b) a c) zákona o trojdani. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí „*nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací,*“ a podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona je poplatníkem daně „*převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí; převodce i nabyvatel jsou v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně.*“

[28] Taxativní výčet výjimek, v nichž se poplatníkem stává nabyvatel, odpovídá základní tezi, že mezi § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani a písm. b) a c) téhož ustanovení existuje vztah obecného a zvláštního, a ve vztahu mezi jednotlivými písmeny se tudíž uplatní interpretační pravidlo *lex specialis derogat legi generali*, podle kterého právní norma určená pro zvláštní případy ruší právní normu obecnou.

[29] Hypotéza § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani obsahuje výčet případů, v nichž se poplatníkem daně z převodu nemovitostí stává nabyvatel. Tyto případy lze podle jejich konstrukce rozdělit do dvou skupin. V první skupině jsou případy, které odvozují aplikovatelnost předmětného ustanovení od specifického právního titulu (právního důvodu) úplatného převodu nemovitosti (například vyvlastnění, vydržení, veřejná dražba, smlouva o zajišťovacím převodu práva). Oproti tomu druhá skupina případů nestaví do popředí právní titul převodu, nýbrž zvláštní skutkové okolnosti, které převod provázejí, bývají úzce časově spjaté s konkrétními procesními postupy a nejsou vázány na konkrétní

titul. Do druhé skupiny patří například nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci nebo v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku.

[30] Ze shora uvedeného vyplývá, že pokud převod nemovitosti nastal v přímé souvislosti s probíhajícím exekučním řízením podle exekučního řádu, slovy zákona „*při exekuci podle zvláštního právního předpisu*“, uplatní se zvláštní pravidlo v § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani a poplatníkem daně z převodu nemovitostí se stane nabyvatel, nikoli převodce.

[31] Klíčovou otázkou pro posouzení věci tedy je, zda lze považovat úplatný převod nemovitosti tj. její prodej mimo dražbu za splnění podmínek uvedených v § 44a odst. 4 exekučního řádu, za převod uskutečněný při exekuci, nebo nikoli. Podle krajského soudu a žalovaného se o převod nemovitosti při exekuci nejednalo, neboť prodej nemovitosti mimo dražbu postupem podle § 44a odst. 4 exekučního řádu nepatří do výčtu způsobů provedení exekuce ukládající zaplacení peněžité částky podle § 59 odst. 1 exekučního řádu. Výčet způsobů provedení exekuce je výčtem taxativním (srov. § 58 odst. 1 větu první exekučního řádu). Aby se jednalo o prodej nemovitosti v exekuci, musela by být nemovitost podle krajského soudu zpeněžena prodejem v dražbě podle § 66 a násl. exekučního řádu ve spojení s § 335 a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu ve znění pozdějších předpisů (dále o. s. ř.).

[32] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožnil. Podle § 44a odst. 1 exekučního řádu povinný nesmí po doručení usnesení o nařízení exekuce a pověření exekutora k provedení exekuce podle § 44 exekučního řádu „*nakládat se svým majetkem včetně nemovitostí a majetku patřícího do společného jmění manželů, vyjma běžné obchodní a provozní činnosti, uspokojování základních životních potřeb svých a osob, ke kterým má vyživovací povinnost, a udržování a správy majetku.*“ Právní úkon, kterým povinný porušil tento zákaz, je neplatný; považuje se však za platný, pokud se jeho neplatnosti nedovolá exekutor, oprávněný, nebo přihlášený věřitel, aby zajistili uspokojení vymáhané pohledávky (srov. § 44a odst. 1 věta druhá a třetí exekučního řádu).

[33] Shora citované ustanovení upravuje tzv. generální inhibitorium, které patří mezi stěžejní instituty exekučního řízení. Jeho účelem je zabránit tomu, aby povinný zmenšoval svůj majetek poté, co se dozví, že je proti němu nařízena exekuce. V zájmu naplnění zásad ochrany povinného, humanizace exekucí a přiměřenosti však zákonodárce přistoupil k úpravě režimů, které umožňují prolomení generálního inhibitoria. Mezi tyto režimy patří i § 44a odst. 4 exekučního řádu, podle kterého povinný může „*s písemným souhlasem exekutora, oprávněného a všech přihlášených věřitelů k úhradě vymáhané pohledávky, jejího příslušenství, nákladů exekuce či nákladů oprávněného zpeněžit majetek nebo jednotlivé součásti majetku, nejsou-li postiženy jinou exekucí^{16a)}, nejméně však za obvyklou cenu zjištěnou na základě znaleckého posudku splatnou při podpisu smlouvy k rukám exekutora.*“ Tento instrument bývá označován také jako prodej mimo dražbu, prodej z volné ruky či prodej z ruky [srov. Kubizňák, Jan. Prodej z volné ruky (nejen) v exekučním řízení. Komorní listy č. 2/2015, s. 19¹].

¹ dostupné na <http://www.pravniprostor.cz/clanky/procesni-pravo/prodej-z-volne-ruky-nejen-v-exekucnim-rizeni>

[34] Systematicky je ustanovení o prodeji z volné ruky zařazeno v části první hlavě III. exekučního řádu pod marginální rubrikou Exekuční činnost, kde jsou upraveny obecné procesní instituty spojené s nuceným výkonem exekučních titulů, jako například účastenství v exekučním řízení, jeho zahájení, náležitosti exekučních příkazů či odklad a zastavení exekuce. Jednotlivé způsoby provedení exekuce jsou upraveny až v části první, hlavě IV. exekučního řádu, a prodej z volné ruky zde není uveden. Prodej z volné ruky podle § 44a odst. 4 exekučního řádu tudíž nelze řadit mezi způsoby provedení exekuce, neboť výčet způsobů provedení exekuce je s ohledem na zásadu ochrany povinného výčtem taxativním (srov. § 58 odst. 1 exekučního řádu).

[35] Občanský soudní řád, který je vůči exekučnímu řádu v postavení *legi generali*, neupravuje prodej z volné ruky ve smyslu § 44a odst. 4 exekučního řádu, tj. jako obecný nástroj vykonávacího řízení. Občanský soudní řád umožňuje prodej mimo dražbu při výkonu rozhodnutí pouze u movitých věcí, které se rychle kazí, nemá-li povinný dostatek jiných věcí a lze-li zajistit jejich rychlý prodej mimo dražbu; k tomuto prodeji rovněž může dojít až poté, co soud vydal usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí (srov. § 325, § 326 odst. 1 a § 326b odst. 1 občanského soudního řádu).

[36] Prodej z volné ruky podle § 44a odst. 4 exekučního řádu tudíž představuje zcela autonomní institut exekučního řízení. Jeho autonomní povaha má svou logiku v tom, že prodej z volné ruky nelze, na rozdíl od jednotlivých způsobů provedení exekuce, uskutečnit proti vůli povinného. Předpoklad součinnosti povinného při prodeji z volné ruky však neznamená, že by prodej z volné ruky probíhal zcela mimo exekuční řízení, neboť veškeré úkony s ním související lze činit až po řádném zahájení exekučního řízení. Obdobně je tomu tehdy, splní-li povinný vymáhanou povinnost dobrovolně na základě výzvy ke splnění povinnosti podle § 46 odst. 5 (od 1. 1. 2013 odst. 6) exekučního řádu, kterou lze rovněž vydat až po zahájení exekučního řízení.

[37] Nelze také přehlédnout, že kupní smlouva uzavíraná při prodeji z volné ruky musela splňovat nejen obecné náležitosti kupní smlouvy podle § 588 a násl. občanského zákoníku, nýbrž i zvláštní náležitosti stanovené v § 44a odst. 4 exekučního řádu, které významným způsobem omezují smluvní volnost zúčastněných stran. Uvedenou kupní smlouvu totiž nelze platně uzavřít bez písemného souhlasu oprávněného, exekutora a přihlášených věřitelů; kupní cena musí být stanovena nejméně ve výši určené znaleckým posudkem a musí být splatná k rukám exekutora (výtěžek z prodeje totiž v prvé řadě slouží k úhradě vymáhaného plnění a nákladů exekuce; exekutor vyplatí povinnému pouze zbytek výtěžku, přesahuje-li dosažený výtěžek pohledávku). Všechny shora uvedené náležitosti kupní smlouvy uzavírané při prodeji z volné ruky ostatně zkoumá i katastrální úřad ve vkladovém řízení, neboť prodej z volné ruky je výjimkou z generálního inihibitoria, které obecně znemožňuje povinnému disponovat se svým majetkem. Ve vkladovém řízení totiž musí být postaveno najisto, že účastníci řízení jsou oprávněni s předmětem úkonu nakládat [srov. § 5 odst. 1 písm. e) zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem].

[38] Ze shora uvedeného je zřejmé, že prodej z volné ruky vykazuje oproti běžné kupní smlouvě řadu zvláštností. Tyto zvláštnosti jsou přímým důsledkem toho, že prodej z volné ruky je svébytným institutem exekučního řízení a slouží primárně k vymožení dlužné částky, byť se nejedná o způsob nuceného provedení exekuce. Lze tedy uzavřít, že pokud

k nabytí nemovitosti došlo na základě prodeje z volné ruky podle § 44a odst. 4 exekučního řádu, jednalo se o nabytí nemovitosti při exekuci ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani.

[39] Totožnému závěru nasvědčuje i teleologický výklad § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani. Filosofie tohoto ustanovení vychází především z fiskálního zájmu státu, neboť nemovitý majetek činí mnohdy významnou část majetku exekvovaného dlužníka: dlužník jako převodce tudíž bývá při jeho zpeněžení v rámci exekuce zbavován podstatných majetkových hodnot a vzniká zde reálná hrozba, že nebude mít prostředky na úhradu daně z převodu nemovitosti, zatímco u nabyvatele takové nebezpečí zpravidla nehrozí. K fiskálnímu zájmu státu zde navíc přistupuje i hledisko sociální, na které správně poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti: zatěžování exekvované osoby dalším nákladem v podobě daně z převodu nemovitosti ji může uvrhnout do dluhové spirály a hmotné nouze, což není žádoucí ani z hlediska státního sociálního systému. Není přitom rozhodné, zda byla exekvovaná nemovitost prodána v dražbě, nebo z volné ruky: v obou případech dlužník přichází o značnou část svého majetku a nemá možnost jakkoli disponovat s výtěžkem z prodeje, z něhož by mohl daň uhradit. To se ostatně stalo i v nyní posuzované věci, neboť výtěžek z prodeje nepokryl celou dlužnou částku.

[40] Shora uvedenému nasvědčuje, byť nepřímou, i důvodová zpráva k návrhu zákona o trojdani (Česká národní rada v období 1990-1992, sněmovní tisk č. 660), podle které se při stanovení poplatníka u daně z převodu nemovitostí „*vychází ze současné právní úpravy, kdy poplatníkem je převodce, pouze v případě nabytím nemovitosti výkonem rozhodnutí, konkursem, (...), poplatníkem se stává nabyvatel.*“ Důvodová zpráva tak implicitně poukázala na tehdy platný zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích. Podle § 10 odst. 1 věty první tohoto zákona platilo, že poplatníkem tehdejšího notářského poplatku z převodu nebo přechodu nemovitostí byl převodce; nabyvatel za poplatek ručil. Věta druhá téhož odstavce pak stanovila, že „*jde-li o nabytí nemovitosti prodávané při výkonu rozhodnutí, poplatníkem je nabyvatel.*“ V přijatém zákoně o trojdani došlo v § 8 odst. 1 větě druhé pouze k obecnější formulaci téhož pravidla: „*Jde-li o nabytí nemovitosti úplatným převodem při výkonu rozhodnutí, konkursem (...), poplatníkem je nabyvatel.*“ Následné novelizace pouze přesunuly citované pravidlo do § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani a provedly dílčí formulační úpravy, které neměly vliv na jeho obsah, a tudíž se obešly bez komentáře v důvodových zprávách.

[41] Princip fiskálního zájmu státu při určení poplatníka daně z převodu nemovitostí výslovně připomněla důvodová zpráva k zákonu č. 27/2000 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o veřejných dražbách, kterým byl okruh případů, v nichž se poplatníkem daně z převodu nemovitostí stává nabyvatel, rozšířen o veřejné dražby: „*v zájmu řádného plnění daňových a poplatkových povinností je navrhována změna zákona č. 357/1992 Sb. (...); vychází se přitom z obdobné filosofie, jako v zákoně o konkursu a vyrovnání. Pokud by byl poplatníkem daně z přechodu vlastnictví dosavadní vlastník vydražené věci, docházelo by často k situaci, kdy by daňové povinnosti nebyly plněny*“ (viz Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 3. volební období: 1998-2002, sněmovní tisk č. 157/0).

[42] S poukazem na shora uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto zrušil napadený rozsudek. Zároveň Nejvyšší správní soud shledal, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i platebního výměru. Nejvyšší správní soud proto zrušil i rozhodnutí žalovaného a platební výměr správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.].

[43] Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku, tj. že nabytí nemovitosti prodejem z volné ruky podle § 44a odst. 4 exekučního řádu je nabytím nemovitosti při exekuci ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, a poplatníkem daně z převodu nemovitostí je tudíž nabyvatel.

[44] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i napadené rozhodnutí, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 - 98).

[45] Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s.). Mezi náklady řízení (srov. § 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce byla stanovena ve výši 3 x 3100 Kč za tři úkony právní služby v řízení před krajským soudem spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby a účasti na soudním jednání a 3 x 300 Kč jako paušální náhrada výdajů s těmito úkony spojenými (srov. § 13 odst. 3 advokátního tarifu); v celkové výši 10 200 Kč. Za řízení před Nejvyšším správním soudem činí odměna zástupce 3100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti, zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3400 Kč [srov. § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) g) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2013]. Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 13 600 Kč + 21 % DPH ve výši 2856 Kč, tj. celkem 16 456 Kč. Žalovaný je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. prosince 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu