



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **MUDr. P. C.**, zastoupený Mgr. Ing. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem Kateřinská 1541/5, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2020, čj. 14909/20/5100-31462-711180, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 9. 2020, čj. 57 Af 5/2020-29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 16. 8. 2019, čj. 1854189/19/2208-00460-305815, daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 66 508 Kč. Vyšel z toho, že smlouvou o zajišťovacím převodu práva s uznáním dluhu ze dne 14. 9. 2018 bylo dočasně na žalobce převedeno vlastnické právo k podílu na nemovitostech zapsaných na LV č. X, v k.ú. V. u P., obec V. Odvolání žalobce žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Namítl, že pro zdanění je nutný úplatný převod vlastnického práva, jak plyne z výkladu § 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a to metodou jazykovou, systematickou, logickou i teleologickou. Zdůraznil, že zajišťovací převod práva se vyznačuje podmíněností, která se promítá též do dočasnosti převodu.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. V případě zajišťovacího převodu práva se podle něj jedná o dočasný převod s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn. Nedojde tak k trvalému plnohodnotnému převodu vlastnictví, ale k převodu podmíněnému, který je pak až do případného splnění (zmaření) podmínky nutno pokládat za dočasný. Poplatníkem daně je dle § 1 odst. 1 zákonného opatření nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, tedy i žalobce, přestože se jedná o neúplatný převod. Podle § 2 odst. 3 písm. a) zákonného opatření smlouva o zajišťovacím převodu práva spadá do předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Podmínka úplatnosti převodu vlastnického práva ze zákonného opatření nevyplývá. Rovněž z důvodové zprávy jednoznačně plyne, že v případě smlouvy o zajišťovacím převodu práva dochází k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, přestože toto nabytí je bezúplatné, a proto je zajišťovací převod práva předmětem daně. Pokud by to mu tak nebylo, vznikl by zde značný prostor pro daňovou optimalizaci. Z důvodové zprávy též vyplývá, že občanský zákoník umožňuje sjednávat zajišťovací převod práva i jako převod fiduciární, kdy splněním zajištěného dluhu nedochází k automatickému obnovení práva k objektu převodu původního vlastníka. Pokud však nebude mezi stranami jiné dohody, uplatní se vyvratitelná domněnka, že jde o převod s rozvazovací podmínkou, tedy splní-li se zajištěný dluh, účinky převodu zaniknou, vše se vrací do předešlého stavu. Není-li však dluh splněn, podmíněný převod se mění v nepodmíněný a v důsledku toho případně věřiteli právo převedené původně jen na dočasnou dobu jako trvalé. Námitku žalobce, že dané zákonné opatření bude zrušeno, označil krajský soud za neopodstatněnou. Ztotožnil se i s odkazem žalovaného na § 55 odst. 1 písm. f) zákonného opatření ve vztahu k zániku daňové povinnosti (v případě, že budou splněny podmínky pro zánik daňové povinnosti a dojde k zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovitosti, má žalobce možnost zánik daňové povinnosti uplatnit formou dodatečného daňového přiznání).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že krajský soud naprosto opomněl první větu § 2 odst. 3 zákonného opatření, která jednoznačně definuje nemovité věci, jejichž nabytí je předmětem daně, v tom smyslu, že musí odpovídat § 2 odst. 1 nebo odst. 2 zákonného opatření. Ustanovení § 2 odst. 1 výslovně předpokládá úplatné nebytí vlastnického práva. Opětovně zdůraznil, že podmínka úplatného převodu je zřejmá i na základě výkladu provedeného metodou jazykovou, systematickou, historickou či teleologickou. Neúplatný převod vlastnického práva na základě zajišťovacího převodu práva nemůže být předmětem daně. V návaznosti na to stěžovatel odkázal na § 2 odst. 1 občanského zákoníku. Institut zajišťovacího převodu práva slouží ke zlepšení a upevnění právního postavení věřitele, vyznačuje se svojí podmíněností, přičemž stěžejním omezením postavení věřitele je dočasný charakter převodu. Jde-li o důvodovou zprávu, žalovaný ani krajský soud se nezamysleli nad tím, že se může postupně vzdalovat od textu zákona s ohledem na průběh legislativního procesu. Krajský soud navíc zcela pominul důsledky zákona o zrušení daně z nebytí nemovitých

pokračování

věci na znění a smysl důvodové zprávy. Stěžovatel rovněž poukázal na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, čj. 7 Afs 126/2005-75, č. 995/2006 Sb., jehož některé části citoval a zdůraznil, že smluvní strany si podle tohoto rozsudku na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva žádná protiplnění neposkytují.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na své rozhodnutí i na napadený rozsudek, s nímž se ztotožňuje. Krajský soud se dostatečně zabýval rozbořem § 2 zákonného opatření a dospěl k závěru, že smlouva o zajišťovacím převodu práva spadá do předmětu daně. K argumentaci stěžovatele týkající se důvodové zprávy žalovaný uvedl, že předmět daně k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva zůstal po celou dobu účinnosti zákonného opatření v nezměněné podobě (co do obsahu). Důvodovou zprávu tak lze považovat za relevantní vodítko. K odkazu stěžovatele na zrušení zákonného opatření žalovaný uvedl, že není v projednávané věci relevantní. Taktéž stěžovatelem odkazovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 126/2005 není v dané věci přílehlavý. Týkal se totiž předchozí právní úpravy, v níž institut smlouvy o zajišťovacím převodu práva upraven nebyl. V nynější věci se aplikuje zákonné opatření, které výslovně za předmět daně považuje i nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V projednávané věci především není mezi účastníky sporné (a vyšel z toho v napadeném rozsudku i krajský soud), že stěžovatel na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nabytí (dočasně) podíl na shora již označených nemovitých věcech. Jak plyne z § 2040 občanského zákoníku *smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo* (odst. 1), přičemž *má se za to, že zajišťovací převod práva je převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn* (odst. 2).

[9] Podstata kasační argumentace uplatněné v dané věci stěžovatelem a spor mezi účastníky se týká výkladu § 2 (nyní již zrušeného) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2017. V tomto směru stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že krajský soud zcela opomněl první větu § 2 odst. 3 zákonného opatření odkazující na odst. 1 a 2 téhož ustanovení. Vedle toho stěžovatel zopakoval, že podmínce úplatného převodu práva svědčí jazykový, systematický, historický nebo teleologický výklad.

[10] Nejvyšší správní soud k této části argumentace předně uvádí, že krajský soud zcela zjevně první větu § 2 odst. 3 (ve spojení s § 2 odst. 1 a 2) zákonného opatření neopomněl. Jak plyne hned z několika částí odůvodnění napadeného rozsudku, byl si znění daného ustanovení velmi dobře vědom. S odkazem na důvodovou zprávu k dané části zákonného opatření však dospěl k závěru, že dané ustanovení je třeba vykládat tak, že ač se jedná o

neúplatný převod, smlouva o zajišťovacím převodu práva spadá do předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Jde-li pak o stěžovatelem zmíněné výkladové metody, nelze přehlédnout, že na ně stěžovatel (v obdobně obecné rovině) odkázal již v žalobě. V kasační stížnosti pouze namísto „logické“ metody výkladu uvádí metodu „historickou“. U žádné z uvedených výkladových metod však stěžovatel ani rámcově nevysvětluje, jak její použití zpochybňuje závěry krajského soudu, k nimž v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl. Tuto část kasační argumentace tedy ani nelze považovat za projednatelnou kasační námitku.

[11] Stěžovatel pak neuvádí nic bližšího ani ve vztahu k § 2 občanského zákoníku, který dále v kasační stížnosti v plném znění cituje. K tomu lze snad dodat pouze tolik, že smysl každého dílčího ustanovení (odstavce) § 2 občanského zákoníku je rozdílný, přičemž nemůže být na soudu (tím spíše ne na soudu kasačním), aby za stěžovatele vybíral a posuzoval, se kterým z nich a proč je snad výklad provedený krajským soudem v rozporu.

[12] V návaznosti na výše uvedené je třeba zdůraznit, že podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti). K určitosti žalobních bodů se vyslovil v rozsudku z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, i rozšířený senát tak, že „[č]ím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobcovy advokáta“. Poukazuje-li tedy stěžovatel v další části kasační stížnosti na smysl a znaky institutu zajišťovacího převodu práva, lze k tomu pouze uvést, že není zřejmé, v jakém ohledu by krajský soud právní povahu daného institutu opomněl.

[13] Velmi obecná je též argumentace stěžovatele upozorňující na to, že krajský soud se nikterak nezamyslel nad tím, že „nedostatkem důvodové zprávy je, že se může postupně vzdalovat od zákona, protože zatímco se znění textu zákona v průběhu legislativního procesu mění, důvodová úprava zůstává stejná“. V tomto ohledu není úplně zřejmé, kam touto argumentací stěžovatel směřuje (např. zda se týká určité novelizace zákonného opatření či naopak jen průběhu samotného legislativního procesu). Nejvyšší správní soud nicméně v tomto směru pro úplnost uvádí, že dané zákonné opatření i ve znění účinném do 31. 10. 2016 (tedy před novelou provedenou zákonem č. 254/2016 Sb.) v § 2 odst. 2 písm. a) stejně jako pozdější právní úprava předpokládalo zdanění na základě zajišťovacího převodu práva (byť tedy v jiném odstavci). Tuto úpravu přitom obsahoval již vládní návrh zákonného opatření (viz senátní tisk č. 185, 9. funkční období, www.senat.cz).

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti též namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku ve vztahu ke znění a smyslu důvodové zprávy pominul důsledky zrušení daně z nabytí nemovitých věcí. K tomu kasační soud pouze uvádí, že mu není úplně zřejmé, jaký význam lze přikládat pozdějšímu zrušení určité právní úpravy při výkladu jejího účelu, resp. záměru zákonodárce vyjádřeného v důvodové zprávě, který zde byl dobře přijímání (či novelizace) takové úpravy, tedy dlouhou dobu před zrušením předmětné daně a související právní úpravy. Stěžovatel sám ani tuto svoji argumentaci nijak nerozvádí. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný již stěžovateli vysvětlil, proč v jeho

pokračování

případě nelze ke zrušení předmětné daně přihlídnout, resp. proč se na něj regulace plynoucí ze zákonného opatření vztahuje.

[15] Odkazuje-li stěžovatel v kasační stížnosti též na shora již označený rozsudek sp. zn. 7 Afs 126/2005, je třeba předeslat (ostatně je si toho zjevně vědom i sám stěžovatel), že tento rozsudek se týkal výkladu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který ve znění účinném do 31. 12. 2007 zdanění převodu vlastnictví na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nijak neupravoval. S účinností od 1. 1. 2008 však již i tento zákon v § 9 odst. 2 výslovně stanovil, že *předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž ... převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva*. Na tuto změnu právní úpravy ostatně reagovala i pozdější judikatura (viz rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2014, čj. 7 Afs 84/2013-25, č. 3062/2014 Sb. NSS). Vyjma citací z rozsudku sp. zn. 7 Afs 126/2005, které nejsou pro nyní projednávanou věc s ohledem na výše uvedené bez dalšího relevantní, stěžovatel v kasační stížnosti toliko zdůrazňuje, že smluvní strany si podle citovaného rozsudku na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva žádná protiplnění neposkytují. K tomu však lze pouze uvést, že krajský soud v napadeném rozsudku v nyní projednávané věci nikterak neargumentuje, že by protiplnění poskytováno bylo. Ani tento okruh kasačních námitek proto nemůže být důvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z (projednatelných) kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. září 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu