



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. K.**, zast. Mgr. Markem Chadimou, Ph.D., advokátem se sídlem Nuselská 499/132, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 12. 2022, č. j. 51 Af 24/2021 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 12. 2022, č. j. 51 Af 24/2021 - 37, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda nabytí vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu na nemovité věci v rámci vypořádání spoluvlastnictví, jehož součástí je též zánik podílu převodce na společném dluhu ze smlouvy o úvěru, představuje *úplatné* nabytí vlastnického práva ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění do 30. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“), a jako takové podléhá dani z nabytí nemovitých věcí.

[2] Žalobce uzavřel s Ing. M. S. dne 27. 9. 2018 dohodu o zrušení spoluvlastnictví a vypořádání společného dluhu podle § 1141 a § 1148 odst. 1 občanského zákoníku (dále jen „dohoda o vypořádání“). Předmětem dohody o vypořádání bylo zrušení spoluvlastnictví k nemovitým věcem (jednotkám vymezeným v domě č. p. X, jenž je součástí pozemku p. č. XA, a podílu na pozemku p. č. XB, vše v k. ú. H., dále jen „nemovité

věcí“) a vypořádání vzájemných majetkových vztahů souvisejících s pořízením nemovitých věcí, a to společného závazku ze smlouvy o poskytnutí hypotečního úvěru na financování koupě nemovitých věcí (dále jen „smlouva o úvěru“). Podle dohody o vypořádání Ing. S. (dále též „převodkyně“) bezúplatně převedla svůj spoluvlastnický podíl na nemovitých věcech na žalobce a žalobce převzal dluh převodkyně ze smlouvy o úvěru, k jehož úhradě byli žalobce a Ing. S. povinni společně a nerozdílně. Na základě dohody o vypořádání zapsal katastrální úřad žalobce jako výlučného vlastníka nemovitých věcí s účinky vkladu ke dni 3. 10. 2018.

[3] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) žalobce dne 20. 5. 2019 vyzval k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí v souvislosti s nabytím vlastnického práva k nemovitým věcem. V reakci na výzvu zaslal žalobce správci daně dne 9. 6. 2019 podání, v němž uvedl, že se nepovažuje za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. K podání připojil mimo jiné dohodu o vypořádání a přílohy k určení směrné hodnoty na nabývané nemovité věci. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, posoudil správce daně toto podání jako přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to s tvrzenou daní ve výši 0 Kč.

[4] Dne 14. 11. 2019 vyzval správce daně žalobce postupem podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), k odstranění pochybností. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že podle čl. IV dohody o vypořádání se žalobce zavázal k převzetí závazku z poskytnutého úvěru, respektive k jeho úhradě v plném rozsahu. Tím vznikl Ing. S. prospěch, který je podle § 4 zákonného opatření úplatou, převod podílu na základě dohody o vypořádání proto podléhá dani z nabytí nemovitých věcí. Žalobce v reakci na výzvu setrval na stanovisku, že není poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí, pochybnosti správce daně však neodstranil. Ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 2. 2020 správce daně uvedl, že nabytí spoluvlastnického podílu žalobcem představovalo úplatný převod, proto stanovil nabývací hodnotu (jako hodnotu srovnávací) nabyté nemovitosti, určil základ daně a přistoupil k výpočtu její výše. Platebním výměrem ze dne 27. 3. 2020 správce daně žalobci vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 50 243 Kč.

[5] Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 6. 2021 zamítl. Z judikatury správních soudů dovodil, sjednanou cenou je třeba rozumět též závazek úhrady dluhu za prodávajícího. Z dohody o vypořádání je poté patrné, že žalobce převzal závazek ze smlouvy o hypotečním úvěru za Ing. S. jako jistou formu kompenzace za převod podílu na nemovitých věcech. Úplata ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření může spočívat též v nepeněžním plnění, např. ve formě převzetí dluhu, v daném případě převzetí zůstatku z hypotečního úvěru. Žalovaný rovněž uvedl, že účelem daně z nabytí nemovitých věcí je zdanění finančního výnosu poplatníka a za takový výnos je třeba považovat též kupující učiněnou úhradu dluhů za prodávajícího, je-li tento závazek sjednán v rámci kupní ceny za převáděnou nemovitost nebo spolu s ní. Pokud se poté jedná o vypořádání spoluvlastnictví, je zcela na spoluvlastnících, jaký způsob vypořádání si zvolí, aniž by byli vázáni pořadím způsobů podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“).

[6] Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nejprve připomněl, že podle rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 68/2018 - 25, se úplatou ve smyslu § 4

pokračování

zákonného opatření rozumí též hodnota poskytnutá jako protihodnota (protiplnění) za převádnou nemovitost. Následně krajský soud připustil, že otázku, zda takovou hodnotou může být též zproštění povinnosti hradit dluh, část judikatury správních soudů zodpověděla negativně. Tento závěr je však spíše ojedinělý, část judikatury se naopak ustálila v názoru, že finančním výnosem poplatníka je i kupujícím učiněná úhrada dluhů za prodávajícího, je-li tento závazek sjednán spolu s či v rámci kupní ceny za převádnou nemovitost. V poměrech projednávané věci se proto krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že došlo-li v souvislosti s převodem podílu na žalobce ke zproštění povinnosti Ing. S. plnit závazek ze společného úvěru, jedná se o plnění za úplatu. Hodnota na straně prodávající v tomto případě spočívá právě v zániku povinnosti budoucího plnění.

[7] Krajský soud dále nepřisvědčil argumentu žalobce, že z důvodu solidárního spoludlužnictví se rozsah jeho stávajícího závazku nezměnil, a nedošlo tedy ze strany žalobce k převzetí zcela nového závazku. Ačkoli krajský soud v tomto ohledu korigoval úvahu žalovaného, že žalobce a Ing. S. byli před uzavřením dohody o vypořádání zavázáni k úhradě poloviny dluhu, účinností dohody došlo navzdory solidární povaze závazku k zásadnímu rozšíření žalobcovy odpovědnosti. Veškerá případná prodlení s úhradou úvěru, k nimž by došlo po účinnosti dohody o vypořádání, již věřitel mohl uplatňovat pouze na žalobci, který navíc vůči Ing. S. nadále nedisponoval regresním nárokem.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále „stěžovatel“) podává kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Podle stěžovatele již dříve v obdobné otázce dospěl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v rozsudku ze dne 24. 5. 2016, č. j. 11 Af 7/2014 - 39, k závěru, že u převodce v důsledku vypořádání nedochází ke zbavení povinnosti k úhradě dluhu a k tomu, že za převodce má tuto povinnost nadále splnit nabyvatel. Nabyvatel v tomto případě hradí dluh za svoji osobu z titulu vypořádání spoluvlastnických vztahů. V projednávané věci proto stěžovatel neposkytl protihodnotu převodci. Neexistují zde ani dvě samostatná plnění v podobě převodu spoluvlastnického podílu a převzetí dluhu, jde pouze o vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci, neboť vypořádání dluhu nelze oddělit od existence spoluvlastnického podílu na nemovité věci. O převzetí dluhu se poté nejedná ani *de iure*, ani *de facto*, neboť stěžovatel byl jakožto solidární dlužník k jeho úhradě již zavázán.

[10] Krajský soud se navíc se závěry citovaného rozsudku městského soudu vypořádal nedostatečně. Formalisticky pominul městským soudem akcentovanou realitu společenských vztahů a ekonomickou iracionalitu situace, v níž by při vypořádání spoluvlastnictví převodem podílu na jednoho ze spoluvlastníků současně druhý spoluvlastník pozbývajících podíl nadále splácel dluh vážnoucí na nemovitosti. Odůvodnit nepoužitelnost závěrů rozsudku městského soudu tím, že v tehdy projednávané věci byl na rozdíl od stěžovatelova případu poplatníkem daně převodce, je absurdní. Z citovaného rozsudku městského soudu pak vyplývá, že při vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci spojeném s vypořádáním společného dluhu nemůže vůbec dojít ke vzniku majetkového prospěchu převodce. Uvedený závěr podporuje též konstrukce a smysl zákonného opatření,

jehož předmětem je podrobit zdanění úplatné nabytí vlastnického práva. V případě vypořádání spoluvlastnictví však zákonné opatření zdanění podle § 2 odst. 4 podrobuje pouze spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, kde se liší spoluvlastnické podíly před a po vypořádání, ale nedochází k pozbytí celého podílu.

[11] Dále stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 10/2007 - 49, v němž tento soud dospěl taktéž k závěru, že se v případě převodu podílu spojeného s převzetím společného dluhu nabyvatelem nejedná o majetkový prospěch projevující se ve sféře převodce. Uvedený názor přitom v judikatuře není ojedinělý – převzat byl mj. v rozsudcích NSS ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014 - 27, či rozsudku ze dne 20. 12. 2011, č. j. 2 Afs 51/2011 - 68. Skutečnost, že stěžovatel z této judikatury vycházel, nemůže být kladena k jeho tíži. Krajský soud tím, že uvedenou judikaturu nerespektoval, proto porušil jednak zásadu *in dubio pro mitius*, jednak legitimní očekávání stěžovatele. Podle stěžovatele také krajský soud nezohlednil smysl a účel aplikované právní úpravy, v důsledku čehož stát v situaci stěžovatele požadoval znovu zaplatit daň z převodu nemovitých věcí, ačkoli tuto daň již obdržel v okamžiku, kdy nemovitost nabyli spoluvlastníci. Stát se tak bez legitimního důvodu obohacuje. Konečně stěžovatel upozornil na rozpor se zásadou rovného zacházení, neboť v případě, kdy by stěžovatel a převodce jako manželé nabyli nemovitou věc v režimu společného jmění, při převodu nemovité věci při vypořádání společného jmění by jim daňová povinnost nevznikla.

[12] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Nesouhlasí se stěžovatelovým výkladem odkazované judikatury správních soudů, neboť tam řešené případy se odlišovaly od projednávané věci. Především se v nich jednalo o zdanění podle tzv. zákona o trojdani (zákon č. 357/1992 Sb.), který stanovil odlišnou konstrukci daně než v případě zákonného opatření. Účelem a smyslem daně z nabytí nemovitých věcí je postihnout nabytí nemovité věci v případě, kdy je poskytnuta úplata., tedy zdanit majetkový výnos. Správná není ani argumentace stěžovatele, že dluh z hypotečního úvěru na nemovitosti vážne a je s ní spjat. Není ani nikterak nemyslitelná a od reality společenských vztahů odtržená situace, že vlastníkem zástavy je osoba odlišná od dlužníka. Pokud k vypořádání spoluvlastnictví dojde dohodou spoluvlastníků, spoluvlastníci požívají širokou smluvní svobodu co do způsobu vypořádání.

[13] Žalovaný dále setrval na názoru, že majetkový prospěch nelze vnímat omezeně jako rozšíření absolutní majetkové hodnoty. Krajský soud se poté otázkou vzniku majetkového prospěchu zabýval a vysvětlil, proč dospěl k odlišným závěrům než městský soud a NSS ve stěžovatelem odkazovaných věcech, protože nelze hovořit o porušení právní jistoty a legitimního očekávání stěžovatele. Stěžovatelem dále odkazovaná judikatura poté ze stěžovatelem odkazovaného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 10/2007 - 49 vychází pouze potud, pokud pod pojem úplatného nabytí zahrnují též poskytnutí protihodnoty znamenající hospodářský prospěch. Nepotvrzují však tezi, že převzetí dluhu nepředstavuje majetkový výnos. Podle žalovaného je v souladu se závěry krajského soudu stěžovatelem odkazovaná linie judikatury ojedinělá, nemohlo tak dojít k porušení zásady *in dubio mitius*. Naopak žalovaný ve smyslu rozsudku NSS ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 30/2014 - 27, zdůraznil, že je plně v rukou účastníků vztahu využít institutu s daňovými důsledky, nebo bez, a že stanovení předmětu zdanění je otázkou politického rozhodnutí zákonodárce. Podle žalovaného tak nedošlo ani k porušení zásady rovného zacházení ve srovnání

pokračování

s režimem zdanění v případě manželství. Žalovaný rovněž odmítl názor stěžovatele, že v jeho případě nedošlo k žádné reálné ekonomické směně odůvodňující zdanění.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Mezi účastníky není sporné, že stěžovatel uzavřel s Ing. S. dne 27. 9. 2018 dohodu o vypořádání, podle jejíhož čl. III se Ing. S. jako převodce zavázala na stěžovatele bezúplatně převést svůj spoluvlastnický podíl na nemovitých věcech (specifikovaných v čl. I dohody). Podle čl. IV dohody o vypořádání se dále stěžovatel zavázal převzít závazek ze smlouvy o poskytnutí hypotečního úvěru a uhradit jej samostatně v plném rozsahu. Převzetí závazku podle čl. IV dohody o vypořádání bylo sjednáno jako bezúplatné, bez kompenzačních nároků stěžovatele vůči Ing. S. Katastrální úřad zapsal žalobce jako výlučného vlastníka nemovitostí s účinky vkladu ke dni 3. 10. 2018.

[17] Předmět sporu v projednávané věci tvoří otázka, zda je uvedená transakce předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Zákonné opatření v relevantním znění (do 31. 10. 2019) v § 2 odst. 1 stanoví, že *předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je a) pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky, [...] c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).* Podle § 4 odst. 1 zákonného opatření se úplatou rozumí *částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.* Základem daně z nabytí nemovitých věcí je podle § 10 zákonného opatření nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotu vymezuje § 11 zákonného opatření jako mimo jiné jako sjednanou cenu (úplata za nabytí vlastnického práva – § 13 odst. 1 zákonného opatření), nebo srovnávací daňovou hodnotu specifikovanou v § 14 odst. 1 zákonného opatření jako 75 % směrné hodnoty, nebo zjištěné ceny.

[18] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud nesprávně dovodil úplatnost nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem za situace, kdy se stěžovatel pouze v rámci vypořádání spoluvlastnictví stal výhradním dlužníkem z úvěru, k jehož úhradě byli původně stěžovatel a převodkyně povinni společně a nerozdílně.

[19] Není pochyb o tom, že *úplatným nabytím vlastnického práva* ve smyslu § 2 odst. 1 zákonného opatření je třeba rozumět převod nebo přechod vlastnického práva za úplatu, již definuje § 4 odst. 1 zákonného opatření. Jak uvedl již krajský soud, výkladem § 4 odst. 1 zákonného opatření se (částečně) zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 68/2018 - 25. NSS konstatoval, že *úplatnost* spočívá v částce (u peněžních prostředků) nebo hodnotě (u nepeněžních plnění), která je poskytnuta (získána) jako plnění (protihodnota) za převáděnou nemovitost. Konkrétní výkladová vodítka pro posouzení zde podstatné otázky, zda takovým nepeněžním plněním je též

převzetí celého společného dluhu jedním ze solidárně zavázaných dlužníků v rámci vypořádání spoluvlastnictví, však odkazované rozhodnutí (zabývající se nadto specifickou otázkou, zda úplatu představuje vklad do jednočlenné společnosti, jejímž společníkem a současně vkladatelem je nabyvatel nemovitosti) nenabízí.

[20] Důvodová zpráva k zákonnému opatření (senátní tisk č. 185 v rámci 9. funkčního období, dostupné zde: <https://www.senat.cz/xqw/webdav/pssenat/original/70005/58798>) uvádí, že § 4 odst. 1 tohoto předpisu obsahuje obdobnou definici úplaty, jako je použita v ustanovení § 4 zákona o dani z přidané hodnoty. *„Zpravidla bude úplata spočívat v poskytnutí peněžních prostředků, tj. bankovek, mincí, bezhotovostních peněžních prostředků nebo elektronických peněz. [...] Může však být poskytnuta i v nepeněžním plnění, například ve formě movité nebo nemovité věci, postoupené pohledávce, prominutí dluhu, převzetí dluhu apod. Úplata může být též poskytnuta současně v různých druzích plnění, například z části vyplacením peněžní částky, zčásti postoupením pohledávky, převzetím závazku, zřeknutím se práva apod.“*

[21] Je proto nutno v souladu s krajským soudem dovozovat úmysl zákonodárce považovat za úplatu ve formě nepeněžního plnění ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření také takové případy, kdy je za plnění spočívající v převodu vlastnického práva k nemovitosti poskytováno jako protiplnění převzetí dluhu převodce nemovité věci. Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že citovaná důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření předložená senátním tiskem č. 185 je z podstatné části pouze „recyklací“ původní důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí předloženého Poslanecké sněmovně sněmovním tiskem č. 1003 (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017 - 35). Původní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí však v relevantní části obsahoval totožný text, který byl následně promítnut do přijaté úpravy zákonného opatření.

[22] Nejvyšší správní soud proto dále posuzoval, zda ujednání dohody o vypořádání, na jehož základě se stěžovatel zavázal stát se výlučným dlužníkem ze smlouvy o poskytnutí hypotečního úvěru, představuje převzetí dluhu, popřípadě ujednání s obdobnými účinky, a tedy je lze považovat za protiplnění tvořící úplatu ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření. Převzetí dluhu upravuje § 1888 občanského zákoníku, podle jehož odst. 1 platí: *kdo ujedná s dlužníkem, že přejímá jeho dluh, nastoupí jako dlužník na jeho místo, dá-li k tomu věřitel souhlas původnímu dlužníku nebo přejímateli dluhu.* V tomto ohledu NSS považuje za podstatné, že posuzované ujednání je součástí vypořádání spoluvlastnictví v širším smyslu, upraveného v § 1148 občanského zákoníku. Nejedná se tudíž o formální převzetí dluhu, a to již z toho důvodu, že ze strany stěžovatele k převzetí „dluhu“ dojít nemohlo. Stěžovatel totiž ze smlouvy o úvěru již jako dlužník zavázán byl, byť společně a nerozdílně s převodkyní. Ze strany stěžovatele tudíž mohlo dojít nanejvýš ke svolení s vyvázáním se převodkyně jako spoludlužnice ze společného dluhu.

[23] Především však dohoda o vypořádání obsahující ve smyslu § 1148 občanského zákoníku taktéž vzájemné vypořádání pohledávek a dluhů souvisejících se spoluvlastnictvím, respektive se společnou věcí, představuje zvláštní právní důvod změny v subjektech závazku, odlišný od obecných institutů závazkového práva (převzetí dluhu podle § 1888 občanského zákoníku, postoupení pohledávky podle § 1879 téhož zákona apod.). V projednávané věci taktéž nelze odhlížet od skutečnosti, že k změně subjektů na straně dlužníka došlo v úzké souvislosti s vypořádáním spoluvlastnictví ke společné věci,

pokračování

s jejímž pořízením uvedený dluh souvisel. Lze si obtížně představit vypořádání vlastnických práv k věci, na jejíž pořízení je účelově vázán hypoteční úvěr a na které vázne věcné (zástavní) právo věřitele – úvěrujícího bez vypořádání daného úvěru. Rovněž z dikce § 1148 občanského zákoníku vyplývá, že vypořádání souvisejících dluhů má být součástí dohody o vypořádání.

[24] Právě uvedená povaha ujednání o vypořádání společného dluhu podle NSS v projednávané věci zakládá odlišnost od důvodovou zprávou citovaných transakcí, které zákonodárce vypočetl jako příklady nepeněžní úplaty ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření. Pokud současná soukromoprávní úprava předpokládá jako součást vypořádání spoluvlastnictví také vypořádání dluhů souvisejících se společnou věcí, nelze dovozovat, že některý ze zvolených způsobů vypořádání takového dluhu představuje protihodnotu za převod vlastnického práva ke společné věci, který je podstatou vypořádání spoluvlastnictví jako takového. Jedná se pouze o součást vypořádání společných práv a povinností spoluvlastníků.

[25] Stěžovatel dále v kasační stížnosti poukazuje na to, že v projednávané věci spornou otázkou se již v minulosti zabývaly soudy rozhodující ve správním soudnictví a dospěly k závěru, že převzetí dluhu, respektive zánik podílu na společném dluhu v rámci vypořádání spoluvlastnictví, nepředstavuje úplatu za převod vlastnictví k nemovité věci.

[26] K tomu je třeba nejprve uvést, že stěžovatelem odkazované rozsudky městského soudu č. j. 11 Af 7/2014 - 39 i Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 10/2007 - 49 se týkaly zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), jehož úpravu daně z převodu nemovitostí nahradila s účinností od 1. 1. 2014 úprava zákonného opatření. Zákon o trojdani v případě daně z převodu nemovitostí vymezoval předmět daně v § 9 odst. 1 jako úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Pojem *úplatný převod* ani *úplata* zákon o trojdani nespécifikoval.

[27] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že změna právní úpravy zpravidla nevyklučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě za podmínky, že již neúčinná úprava je obdobná, nebo zachovává shodný smysl a účel (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22). Použitelností judikatury k zákonu o trojdani pro úpravu zákonného opatření se poté NSS opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017 - 35, konstatoval, že ačkoli zákonné opatření jako předmět daně vymezuje oproti zákonu o trojdani *úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci*, částečně odlišná formulace nemá věcný dopad. Navzdory použití některých jiných termínů při vymezení předmětu daně, tedy především co do zaměření zdanění na úkon oproti nabytí hodnoty, se zákonné opatření a zákon o trojdani neliší ve vztahu ke stanovení základu daně podle ceny sjednané (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 301/2016 - 70). Podstatu daně z převodu nemovitých věcí vymezil NSS např. v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016 - 24: spočívá v tom podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí. Tato podstata je shodná s podstatou daně z nabytí nemovitých věcí, a proto lze rovněž závěry týkající se vymezení předmětu daně z převodu nemovitých věcí uplatnit i na úpravu zákonného opatření ve vztahu k předmětu daně z nabytí nemovitých věcí (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 8. 2023, č. j. 1 Afs 50/2023 - 27).

[28] V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 10/2007 - 49 Nejvyšší správní soud konstatoval, že i když zákon o trojdani 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, nicméně znamenají hospodářský prospěch či přírůstek.“ V citovaném případě však podle NSS za převod nemovitosti nebyla převodci poskytnuta žádná protihodnota. Převodce se zde s bytovým družstvem dohodl o vzájemné spolupráci při výstavbě družstevního domu. Součástí dohody bylo, že po dokončení výstavby převede převodce vlastnictví vystaveného domu na bytové družstvo, které se následně jako nabyvatel zavázalo převzít veškeré závazky i povinnosti vyplývající z dosud nesplaceného úvěru. NSS konstatoval, že skutečnost, že nabyvatel získal do svého vlastnictví nemovitosti a zavázal se pokračovat ve splácení zbytku úvěru, nelze považovat za úplatu poskytnutou převodci. Profitujícím z uskutečněného převodu byl pouze nabyvatel nemovitostí, převodce žádnou hodnotu či protiplnění uskutečněným převodem nezískal.

[29] Městský soud v rozsudku č. j. 11 Af 7/2014 - 39 posuzoval situaci obdobnou té panující v projednávané věci. Spoluvlastníci nemovitých věcí se dohodli na vypořádání spoluvlastnictví tak, že první ze spoluvlastníků svůj spoluvlastnický podíl převedl na druhého spoluvlastníka, který se oproti tomu zavázal zajistit předčasné splacení společného úvěru zčásti z vlastních prostředků, zčásti novým úvěrem. Žalobcem v dané věci byl nicméně převodce a předmětem sporu byla otázka, zda situace, kdy je jiným subjektem plněna povinnost uhradit dlužnou částku, takže dlužníkovi samotnému odpadne povinnost dluh uhradit, představuje „jiný majetkový prospěch“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, který byl předmětem daně darovací. Městský soud uvedl, že v obecné rovině tomu tak je, akcentoval však specifickou povahu vypořádání spoluvlastnictví. Převodce v dané věci pozbyl jak spoluvlastnický podíl k bytu, tak svůj podíl na dluhu, který byl s bytem spojen. Nebylo tak možno učinit závěr, že na straně převodce došlo v důsledku vypořádání ke zbavení povinnosti k úhradě dluhu váznoucího na nemovitosti a že za něho je či byl povinen uhradit jeho podíl na dluhu druhý spoluvlastník. „*Předmětný dluh je neoddělitelně spojen s tím, že oba spoluvlastníci bytu měli společný dluh a spoluvlastnické vztahy vypořádali tak, jak je ze smlouvy zřejmé. To znamená, že [nabyvatelka] neuhradila dluh za [převodce], ale dluh hradila za svou osobu z titulu vypořádání spoluvlastnických vztahů, kdy získala vše.*“

[30] Navzdory přesvědčení krajského soudu je v projednávané věci z citovaných rozsudků nutno vycházet. Ačkoli je třeba s ohledem na pozdější judikaturu citovanou krajským soudem korigovat závěr NSS vyslovený v rozsudku č. j. 1 Afs 10/2007 - 49, podle něhož závazek splácet zbytek úvěru za převodce (tj. převzetí jeho dluhu) nepředstavuje protihodnotu za převod spoluvlastnického podílu, ve shodě s městským soudem tuto úvahu nelze uplatnit v kontextu vypořádání spoluvlastnictví. Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že již v rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004 - 81, vyložil pojem sjednané ceny, který obdobně jako zákonné opatření užíval pro vymezení základu daně z převodu nemovitosti zákon o trojdani [viz § 10 odst. 1 písm. a)], tak, že „*sjednanou cenou je třeba rozumět veškerá finanční plnění, která jsou za prodej nemovitostí kupující prodávajícím poskytnuta, tedy která mají charakter ceny za tuto nemovitost poskytované, a to ať přímou výplatou, nebo závazkem úhrady dluhu prodávajícího.*“ V projednávané věci je však předmětem sporu výklad pojmu *úplaty* podle § 4 odst. 1 zákonného opatření. A ačkoli důvodová zpráva k zákonnému opatření převzetí dluhu výslovně vypočítává jako jednu z forem nepeněžité úplaty převzetí dluhu, z důvodů uvedených výše vybočuje nyní

pokračování

posuzovaná transakce z rámce případů, kdy je za převod vlastnického práva poskytována skutečná protihodnota.

[31] V této souvislosti lze přisvědčit argumentu stěžovatele, že posuzovaná transakce byla součástí vypořádání spoluvlastnictví, v jehož rámci nelze dost dobře rozlišovat dvě samostatná plnění v podobě převodu spoluvlastnického podílu a převzetí dluhu. Skutečnost, že oba spoluvlastníci měli společný dluh související s pořízením společné věci a tento dohodou vypořádali tak, že stěžovatel se stal výlučným dlužníkem, bez dalšího nepředstavuje protihodnotu za převod spoluvlastnického podílu. Ačkoli se důsledky vypořádání společného dluhu jistě kladně projeví na majetku převodkyně, neboť tato pozbývá povinnost ze smlouvy o úvěru (ať již vůči věřiteli, nebo případně vůči druhému spoludlužníkovi), podrobit zdanění převod vlastnictví doprovázený takovým „přírůstkem“ majetku převodce již vykračuje ze smyslu a účelu daně z nabytí nemovitých věcí. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že v rámci vypořádání spoluvlastnictví zde nevzniká žádná nová protihodnota za převádný spoluvlastnický podíl. Stěžovatel jako spoludlužník společného úvěru k jeho úhradě byl zavázán od počátku. Převod vlastnického práva k nemovité věci poté byl zdaněn již v okamžiku, kdy jej oba spoluvlastníci poprvé nabyli a zaplatili za něj kupní cenu. V rámci vypořádání spoluvlastnictví v posuzované věci tak došlo pouze ke změně či „přeskupení“ subjektů závazku ze smlouvy o úvěru. Taková transakce se však již povahou vymyká důvodovou zprávou vypočteným transakcím, v nichž lze skutečně identifikovat poskytnutí protihodnoty za plnění v podobě převodu vlastnického práva.

[32] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že tento vskutku hraniční případ posoudil ve prospěch stěžovatele v zásadě proto, že stěžovateli svědčí *formální* argument v podobě absence převodu či přechodu nepeněžitelného plnění. I ve velice široké definici § 4 odst. 1 zákonného opatření, čteného společně s výše citovanou důvodovou zprávou, převzetí „výlučné odpovědnosti“ za dluh, za který nicméně v plné výši již stěžovatel předtím odpovídal, může být vnímáno v materiálním smyslu jako typem úplaty, poskytnutým převodkyni. Toto materiální pojetí nicméně nelze nicméně pojmout tak široce nad rámec formálního vymezení stanoveného zákonným opatřením, čímž by docházelo ke stanovování povinností nad rámec znění zákona.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož nabytí vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu na nemovité věci v rámci vypořádání spoluvlastnictví, jehož součástí je též ujednání o zániku podílu převodce na společném dluhu ze smlouvy o úvěru, *nepředstavuje* úplatné nabytí vlastnického práva ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první 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 22. února 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu