

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **PHL - Petrská s. r. o.**, se sídlem Na Pankráci 1062/58, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2009, č. j. 6524/09-1400-400136, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 10. 2010, č. j. 57 Ca 100/2009 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Stěžovatel **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 36 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno jeho výše specifikované rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí, který byl vydán Finančním úřadem v Plzni dne 20. 5. 2009 pod č. j. 207617/09/138962401359. Finanční orgány vyšly z toho, že v daném případě nešlo využít ustanovení § 9 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani"), které upravuje předmět daně při výměně nemovitostí. Reálně sice šlo o výměnu nemovitostí mezi dvěma obchodními společnostmi (jednou z nich je žalobce), nicméně výměna nebyla provedena prostřednictvím směnné smlouvy, ale prostřednictvím dvou samostatných kupních smluv.

V takovém případě je ovšem předmětem daně z převodu nemovitostí každý převod samostatně. Krajský soud naproti tomu vyšel z názoru opačného. Výměnu ve smyslu § 9 odst. 3 zákona o trojdani posoudil v materiálním smyslu a nikoliv podle toho, jakou formou byla uskutečněna.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), polemizuje tedy s posouzením právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel poukazuje na § 57 odst. 2 v rozhodné době účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), dle něhož platí, že daňová povinnosti vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů. Jestliže je předmětem daně úplatný převod vlastnictví k nemovitostem, je nutno den převodu považovat za skutečnost zakládající daňovou povinnost. Ze žádného ustanovení zákona o trojdani nevyplývá, že by za rozhodující den vzniku daňové povinnosti měl být považován jiný den, než ten, který je rozhodujícím z pohledu ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňová povinnost v případě této daně nemá zdaňovací období, ale vzniká k určenému datu (v daném případě ke dni právních účinků vkladu - § 133 odst. 2 občanského zákoníku a § 2 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem). Ke skutečnostem nastalým po tomto datu nelze přihlížet. Vzhledem k rozdílným účinkům vkladů vlastnického práva v dané věci tak jde o dva nesouvisející převody. Také výše daňové povinnosti (resp. výše základu daně) vychází z § 10 zákona o trojdani, přičemž i pro stanovení výše základu daně je rozhodný ten den, který zakládá vznik daňové povinnosti.

Právní úprava stojí na jedinečnosti okamžiku, kdy vzniká předmět daně, tedy na okamžiku právních účinků vkladu. Ke směně může dojít různou formou, tedy i dvěma kupními smlouvami, ale je nutno vždy dodržet výše uvedený princip jedinečnosti okamžiku (aby v mezidobí nemohlo dojít ke změně skutečností či dokonce právní úpravy). Okamžik právních účinků vkladu může být jeden a tentýž. To se ale v daném případě nestalo. Nešlo o výměnu, ale o dva prodeje.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na svá předchozí podání. Upozorňuje, že stěžovatel v daňovém řízení i v řízení před krajským soudem setrvával na stanovisku, že k výměně nemovitostí může dojít jen prostřednictvím směnné smlouvy. V kasační stížnosti ovšem tento svůj názor opouští; přiznává, že může být transakce zaštítěna i dvěma kupními smlouvami, ale zůstává na názoru, že účinky vkladů musí nastat ve stejný den. Ani s tímto závěrem však žalobce nesouhlasí, neboť nejde o názor opřený o dikci zákona. Žalobce je přesvědčen, že postačí blízká časová souslednost obou vkladů.

Vedle toho žalobce upozorňuje, že stěžovatel uplatňuje nové (před krajským soudem neuplatňované) skutečnosti poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí krajského soudu. Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. by k nim neměl zdejší soud přihlížet.

Žalobce proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí. Uplatňuje náklady řízení ve výši 36 Kč.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. K tvrzení žalobce, že stěžovatel uplatňuje nové skutečnosti, je třeba upozornit na to, že stěžovatel byl v řízení před krajským soudem v pozici žalovaného. Zákaz uplatňovat skutkové novoty dle § 109 odst. 4 s. ř. s., ale též zákaz novot právních dle § 104 odst. 4 s. ř. s. z povahy věci dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmikoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal. Blíže je tento právní závěr odůvodněn v rozsudku zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008-104, www.nssoud.cz. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud v nyní souzené věci posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ve věci samé je třeba nejprve zodpovědět otázku, zda vůbec lze uvažovat o tom, že výměna nemovitostí i pro účely daně z převodu nemovitostí může být uskutečněna jinak než směnnou smlouvou (např. dvojicí smluv kupních). Pokud bude tato otázka zodpovězena kladně, je třeba se věnovat tomu, zda transakce, která byla uskutečněna v nyní projednávané věci, je výměnou nemovitostí i pro daňové účely, a to zejm. s přihlédnutím k tomu, že v nastolené věci se účinky vkladů obou kupních smluv o den liší.

Ustanovení § 9 zákona o trojdani upravuje předmět daně z převodu nemovitostí. V obecné rovině (dle odst. 1) je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Ustanovení § 9 odst. 3 je vůči odst. 1 ustanovením zvláštním; dle odst. 3 platí, že vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Z dikce tohoto ustanovení neplyne žádný imperativ, aby výměna nemovitostí byla realizována (jedině) prostřednictvím směnné smlouvy podle § 611 občanského zákoníku. S tím ostatně v kasační stížnosti již stěžovatel ani nepolemizuje (dokonce výslovně připouští, že transakce může být realizována sérií kupních smluv). V tomto ohledu lze tedy poukázat na závěry krajského soudu, s nimiž se zdejší soud ztotožňuje a s nimiž souhlasí i obě strany sporu.

Jak upozornil krajský soud, zákon o trojdani pouze stanoví, že musí dojít k „*výměně nemovitostí*“, a to „*vzájemnými převody*“. Jakými formami se tak stane, je z pohledu tohoto zákona zcela nerozhodné. Důležitý je toliko výsledek, tj. zda v konkrétním případě došlo či nedošlo k výměně nemovitostí vzájemnými převody. Vzájemnost převodů vypovídá o pluralitě účastníků „*výměnné transakce*“, tj. deklaruje, že k výměně nemovitostí musí dojít mezi nejméně dvěma subjekty. Vzájemnost převodů dále vypovídá o tom, že každý ze subjektů výměnné transakce musí být současně převodcem a

nabyvatelem. V případě dvou účastníků sobě navzájem. Pokud je účastníků výměnné transakce více než dva, neodporuje charakteru výměny nemovitostí, pokud jeden z účastníků je nabyvatelem nemovitosti k jednomu, zatímco převodcem ve vztahu k jinému účastníku. Vzájemnost převodů konečně vypovídá o nutností blízké časové souslednosti dílčích převodů. Pokud by byl od jednotlivých dílčích převodů velký časový rozestup, bylo by nutné převody považovat za samostatné. Vzájemnost totiž vyžaduje uskutečnění sobě navzájem, tj. nikoli nejprve jeden samostatný převod a teprve následně převod další. Pokud jde o samotný pojem *„výměny nemovitostí“*, je pod ním nutné rozumět stav, kdy každá ze stran výměnné transakce za své nemovitosti obdrží nemovitosti druhé strany.

Zbývá tak posoudit, zda transakce, která byla uskutečněna v nyní projednávané věci, je výměnou nemovitostí i pro daňové účely, a to zejm. s přihlédnutím k tomu, že v nastolené věci se účinky vkladů obou kupních smluv o den liší.

Jak bylo zjištěno v řízení před finančními orgány a následně před krajským soudem, posuzované výměnné transakce se účastnily dva subjekty, konkrétně obchodní společnosti TaFleas, spol. s r.o., a CIMEX PRAHA a. s. (právní předchůdce žalobce). Prvá ze společností do výměnné transakce vstoupila s nebytovými prostory č. 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9 v budově č. p. 2081 stojící na pozemku č. 266/2, a spoluvlastnickými podíly o velikosti 1387/1640 na společné části budovy č. p. 2081 a pozemcích č. 266/2 a č. 266/3, zapsanými v katastru nemovitostí v katastrálním území Nové Město, hlavní město Praha. Druhá ze společností do výměnné transakce vstoupila s budovou č. p. 84 stojící na pozemku č. 89 a pozemkem č. 89, zapsanými v katastrálním území Plzeň, město Plzeň. Prvá ze společností z výměnné transakce vystoupila s budovou č. p. 84 stojící na pozemku č. 89 a pozemkem č. 89, zapsanými v katastrálním území Plzeň, město Plzeň, a nárokem na finanční doplatek. Druhá ze společností z výměnné transakce vystoupila s nebytovými prostory č. 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9 v budově č. p. 2081 stojící na pozemku č. 266/2, a spoluvlastnickými podíly o velikosti 1387/1640 na společné části budovy č. p. 2081 a pozemcích č. 266/2 a č. 266/3, zapsanými v katastru nemovitostí v katastrálním území Nové Město, obec Praha, a závazkem uhradit finanční doplatek. Z toho plyne, že byla nastolena pluralita účastníků výměnné transakce a nedošlo k transferu finančních prostředků, nýbrž k transferu nemovitostí (s povinností uhradit v penězích rozdílovou cenu).

Byla dána taktéž blízká časová souslednost dílčích převodů. Obě kupní smlouvy byly uzavřeny v Praze dne 5. 6. 2007. K přerušení této časové souslednosti nedošlo ani při zápisu vlastnických práv do katastru nemovitostí. V případě jedné smlouvy byl vklad práva zapsán dne 9. 7. 2007 s tím, že právní účinky vkladu vznikly ke dni 5. 6. 2007. V případě druhé smlouvy byl vklad práva zapsán dne 25. 6. 2007 s tím, že právní účinky vkladu vznikly ke dni 6. 6. 2007.

Rozdíl mezi právními účinky vkladů činil pouze jeden den. Přesto stěžovatel namítá, že nebyla dodržena jedinečnost okamžiku výměny, a tedy nelze na transakci pohlížet jako na výměnu. Chtěly-li smluvní strany optimalizovat daňovou povinnost, měly tak dle stěžovatele učinit buď smlouvou směnnou, nebo dvěma kupními smlouvami s tím, že právní účinky vkladů nastanou ve stejný okamžik. K tomu je ovšem nutno podotknout, že jedinečnost právních účinků vkladů nemusí být nastolena ani v případě směnné smlouvy, kterou stěžovatel preferuje. Dle odborné civilistické literatury (Švestka, J., Spáčil,

J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník II. § 460-880. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 1595) je směnná smlouva dvoustranně zavazující smlouvou, podle níž si smluvní strany směňují věc za věc. Svou povahou jde o synallagmatický závazkový právní vztah, jehož účelem je převod vlastnictví. Směnnou smlouvou se účastníci vzájemně zavazují, že odevzdají do vlastnictví druhému určitý předmět směny a že převezmou od něj do vlastnictví jiný určitý předmět směny. Jen na jejich ujednání přitom záleží stanovení doby, kdy každému z nich vzniká povinnost plnit (splatnost). Ta tedy může být sjednána nejen shodně, ale stejně tak i rozdílně pro obě strany. Směnná smlouva se řídí ustanoveními o kupní smlouvě (§ 588 až 610 občanského zákoníku) přiměřeně s tím, že každá ze stran se ohledně věci, kterou dává směnou, považuje za prodávajícího, a ohledně věci, kterou přijímá, za kupujícího. Z toho tedy plyne příbuznost obou smluvních typů (tj. smlouvy kupní a směnné) a také to, že ani v případě směnné smlouvy nemusí být nastolena jedinečnost okamžiku převodu obou (všech) směňovaných statků, na které stěžovatel v kasační stížnosti lpí.

Jedinečnost okamžiku pro účely daňové je nastolena citovaným ustanovením § 9 odst. 3 zákona o trojdani, z něhož plyne, že vzájemné převody vyměňovaných nemovitostí se považují za převod jediný. Vzájemné převody tak jsou navázány na jeden okamžik z hlediska daňového *ex lege* a stěžovatel se mýlí, pokud tvrdí, že zákon o trojdani neobsahuje v tomto ohledu žádné ustanovení. Transakce provedená tak, že právní účinky každého z dílčích převodů nastanou v různé dny, je perfektní okamžikem právních účinků posledního dílčího převodu. Rozhodující pro to, aby šlo o výměnu, je to, aby byla zachována příčinná i časová souvislost jednotlivých převodů. V tomto ohledu nelze paušalizovat a apriorně stanovit, jaká může být ještě mezi dílčími převody prodleva a vždy je třeba posuzovat konkrétní skutkovou situaci zvláště. V daném případě jde o jednodenní prodlevu a naprostá příčinná souvislost obou dílčích převodů ukazuje, že šlo o výměnu z hlediska § 9 odst. 3 zákona o trojdani; ve smlouvách byla také skutečnost výměny nemovitostí výslovně konstatována. Zároveň je pokaždé třeba zkoumat i to, zda nedošlo ke zneužití práva či k disimulaci dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 - 94, publ. pod č. 2085/2010 Sb. NSS). Je ovšem zřejmé, že k ničemu takovému v souzeném případě nedošlo, což dokládá již jen skutečnost, že sám stěžovatel připouští, že celá transakce mohla být v tomto případě bez problému realizována směnnou smlouvou, která by měla z hlediska civilního práva stejné účinky jako uvedené smlouvy kupní. Žalobce tedy nepotřeboval svým úkonem žádný jiný úkon zastřít, neboť možnost uzavřít směnnou smlouvu se mu bez problémů nabízela. Rozhodl se ovšem využít dispozitivního charakteru soukromého práva a zvolit vícero smluv kupních. Tato skutečnost však na veřejnoprávním posouzení věci nic změnit nemůže.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem,

které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch a přísluší mu náhrada účelně vynaložených nákladů. Ve vyjádření kasační stížnosti žalobce tyto náklady vyčíslil na 36 Kč (jde o poštovné za zaslání uvedeného vyjádření). Soud proto uložil stěžovateli zaplatit žalobci náklady řízení v této výši. Ke splnění povinnosti byla stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 19. května 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu