

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **IMOBA, a. s.**, se sídlem Pyšelská 2327/2, Praha 4, zast. JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M, advokátem, se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9719/08-1400-801131, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2011, č. j. 8 Ca 320/2008 - 36,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2011, č. j. 8 Ca 320/2008 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, vydané Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 27. 11. 2007 pod č. j. 440526/07/005964/7155. Stěžovatel byl vyzván k zaplacení nedoplatku ve výši 567 500 Kč z titulu ručení za daňové pohledávky na dani z převodu nemovitostí neuspokojené ve lhůtě jejich splatnosti poplatníkem Bytové družstvo Plaská 11 v likvidaci (dále též „bytové družstvo“).

V daném případě byla dne 11. 6. 2003 mezi Bytovým družstvem Plaská 11 jako převodcem a IMOBA, a. s. (dále též „IMOBA“), jako nabyvatelem uzavřena smlouva o převodu vlastnictví bytové jednotky č. 12 v budově č. 589 na parcele č. 833 v k. ú Praha -

Malá strana včetně spoluvlastnického podílu na pozemku a na společných částech budovy. Právních účinků smlouva nabyla 12. 6. 2003. Ve smlouvě je uvedeno, že nabyvatel se stal členem družstva na základě dohody o cesi práv a povinností uzavřené mezi ním a společností Plas 12, a. s. (dále jen „Plas 12“), dne 11. 6. 2003, nemá nárok na vypořádací podíl a v důsledku toho strany nemají vůči sobě žádné pohledávky.

Dne 19. 2. 2004 vyzval finanční úřad stěžovatele k podání daňového přiznání k dani darovací. Ten k výzvě sdělil, že se stal vlastníkem bytové jednotky úplatně, neboť se stal členem bytového družstva na základě smlouvy o převodu členských práv a povinností uzavřené se společností Plas 12 dne 11. 6. 2003 za cenu 11 350 000 Kč. Téhož dne uzavřel dohodu o cesi práv a povinností se společností Plas 12, při níž bylo vedlejším účastníkem bytové družstvo; touto smlouvou na něho Plas 12 převedla práva a povinnosti ze smlouvy o smlouvě budoucí uzavřené 12. 6. 2002 mezi ní a družstvem. Na základě této smlouvy mělo družstvo povinnost převést stěžovateli bytovou jednotku č. 12 s tím, že okamžikem převodu dochází k započtení výše hodnoty bytové jednotky na vypořádací podíl. Ke sdělení předložil stěžovatel stanovy družstva, smlouvu o budoucí smlouvě uzavřenou mezi bytovým družstvem a Plas 12 dne 12. 6. 2002, klientskou smlouvu uzavřenou mezi Plas 12 a IMOBA ze dne 30. 1. 2003, smlouvu o převodu členských práv a povinností uzavřenou mezi bytovým družstvem a IMOBA ze dne z 11. 6. 2003 a smlouvu o převodu vlastnictví k bytové jednotce ze dne 11. 6. 2003. Finanční úřad smlouvy zaslané stěžovatelem ke svým výzvám následně obdržel i od bytového družstva a Plas 12. K výzvě finančního úřadu sdělilo bytové družstvo dne 18. 11. 2004, že bytovou jednotku společnosti IMOBA převedlo bezúplatně, neboť byla členem družstva se zaplaceným členským podílem. Šetřením finančního úřadu bylo zjištěno, že po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí mezi bytovým družstvem a Plas 12 byla touto společností (a společností Plas 11) na zvláštní účet bytovému družstvu převedena částka 12 903 084,60 Kč a bytové družstvo zaplatilo současně společnosti V Invest CZ, a. s., která výstavbu dvou nových bytů prováděla, částku 12 902 084,60 Kč. Výstavba bytových jednotek tedy byla provedena z prostředků člena družstva; finanční úřad z tohoto dovodil, že následný převod bytu byl převodem úplatným a následně dne 27. 2. 2006 vyzval k podání daňového přiznání bytové družstvo. Likvidátorka bytového družstva nato sdělila, že není je schopna předložit pro nedostatek podkladů a upozornila na nedostatek finančních prostředků bytového družstva. Finanční úřad dne 9. 5. 2007 zastavil daňové řízení vedené se stěžovatelem ve věci daně darovací.

Téhož dne vydal platební výměr č. j. 224328/07/005964/7155 na daň z převodu nemovitostí, jímž bytovému družstvu vyměřil 567 500 Kč; za základ ceny vzal částku 11 350 000 Kč, přičemž podle znaleckého posudku, který si opatřil v souvislosti s následným prodejem téže bytové jednotky společností IMOBA v roce 2005, cena činila 9 729 930 Kč. Odvolání bytového družstva bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 9. 2007, č. j. 15277//07-1400-801131. Ve výkazu nedoplatků z 19. 11. 2007 má bytové družstvo Plaská 11 v likvidaci evidován nedoplatek 567 500 Kč; podle výpisu z obchodního rejstříku je v likvidaci a podle úředního záznamu o šetření z 27. 11. 2007 společnost na označené adrese nesídlí a nebyl zjištěn žádný bankovní účet ani nemovitý či movitý majetek. Dne 9. 8. 2008 podala likvidátorka bytového družstvo Plaská 11 v likvidaci žádost o prominutí úroku z prodlení ve vztahu ke dvěma platebním výměrům ze dne 9. 5. 2007 č. j. 224328/07/005964/7155 odůvodněný tím, že družstvo nemá žádné prostředky.

Dne 27. 11. 2007 zaslal finanční úřad stěžovateli výzvu k zaplacení nedoplatků ručitelem, č. j. 440526/07/005964/7155. Odvolání stěžovatele bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2008. Žalovaný vycházel ze zjištění, že smlouvě o převodu vlastnictví bytové jednotky předcházelo několik navzájem navazujících právních úkonů, které prokazují, že se jednalo o úplatný převod. Bytové družstvo koupilo dům čp. 589 včetně pozemku (Plaská 11) od hl. m. Prahy dne 9. 9. 1999. Smlouvou o smlouvě budoucí o převodu jednotky č. 12 ze dne 12. 6. 2002 se bytové družstvo zavázalo, že další členský vklad budoucího nabyvatele jednotky č. 12 společnosti Plas 12 ve výši 8 206 088 Kč, tj. nad rámec základního členského vkladu, použije výhradně na vybudování bytové jednotky č. 12 a další činnosti spojené s výstavbou jednotky v půdních prostorech domu. Dodatkem č. 1 k této smlouvě z 29. 1. 2003 byl navýšen další členský vklad na částku 10 707 348 K. Dalšího dne byla uzavřena mezi společností Plas 12 a společností IMOBA klientská smlouva, jejímž předmětem bylo stanovení postupu při převodu členských práv a bytové jednotky do vlastnictví stěžovatele. Cena za „cesi“ a za „převod“ byla stanovena na 11 350 000, po dodatku č. 1 na částku 11 458 000 Kč. V této smlouvě dále byla stanovena rozvazovací podmínka, že přejímající je povinen uhradit 70% sjednané ceny (7 945 000 Kč) do pěti dnů; táž podmínka byla sjednána i v dohodě o cesi práv a povinností. Následně byly sepsány dohody o cesi práv a povinností ze smlouvy o smlouvě budoucí, smlouva o převodu bytové jednotky a svěřenecká smlouva, ošetřující uložení 70% ceny sjednané za převod do notářské úschovy. Žalovaný uzavřel, že tímto postupem jsou splněny podmínky nabytí za úplatu podléhající dani z převodu nemovitostí, jak předpokládá § 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „zákon o trojdani“). Podle § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona je nabyvatel ručitelem této daně. Žalovaný označil za nerozhodnou úplatu za cesi, která je platbou ze závazkového vztahu. Rozhodné je co zaplatil původní člen bytového družstva Plas 12 a to, že jím zaplacené prostředky byly ihned propláceny stavební společnosti. Společnost Plas 12 se tak plně podílela na pořízení bytové jednotky. Dále žalovaný uvedl, že podmínky pro osvobození daně v daném případě nebyly splněny.

Žalobou proti tomuto rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítal, že není ručitelem bytového družstva za převodní daň, neboť předmětem zdanění může být jen převod, u něhož je převodce prodávajícím a příjemcem úplaty. V případě smlouvy o převodu bytové jednotky je bytové družstvo převádějícím, nikoliv však prodávajícím a neobdrželo od nabyvatele žádnou úplatu. Přitom se nejednalo ani o smlouvu darovací, což dokládá rozhodnutí o zastavení řízení o dani darovací. Pro případ, že by ručitelem byl, namítl promlčení nároku, neboť lhůta podle § 22 zákona o trojdani by uplynula 31. 12. 2006.

Městský soud zaujal právní názor, že na stěžovatele podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád z r. 1992“) přešla daňová povinnost a následně podle § 57 odst. 4 cit. zákona mohla přejít na jeho právního nástupce. Po konstatování uzavřených smluv vyslovil, že smlouva o převodu vlastnictví bytové jednotky je převodem úplatným ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Za rozhodné soud označil, že původní člen družstva za předmětnou bytovou jednotku družstvu zaplatil, což následně převedl na nového člena družstva. K promlčení uvedl, že tuto námitku stěžovatel v průběhu daňového řízení neuplatnil. Posoudil ji podle § 22 odst. 1 a 2 zákona o trojdani a s poukazem na výčet úkonů ve vztahu k hlavnímu dlužníku

uzavřel, že lhůta byla "prolongována" do 31. 12. 2010, a platební výměr vůči hlavnímu dlužníkovi byl učiněn v zákonné lhůtě. Současně však poukázal i na lhůtu podle § 70 daňového řádu z r. 1992. Výzva k zaplacení dluhu ručitelem se váže k daňové povinnosti primárního dlužníka, a tudíž nemohlo dojít k prekluzi práva.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající zejména v jeho nesrozumitelnosti.

Nepřezkoumatelnost rozsudku stěžovatel spatřuje v tom, že důvody vedoucí k zamítnutí žaloby jsou dílem nesrozumitelné, dílem nedostatečně odůvodněné a neopodstatněné z hlediska skutkového stavu daného případu a relevantní právní úpravy. Městský soud se také nedostatečně vypořádal s argumenty stěžovatele uplatněnými v žalobě, resp. v předcházejícím daňovém řízení, zejména pak ve stěžovatelově odvolání. K tomu poukazuje na rozhodovací praxi Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Odůvodnění napadeného rozsudku je nepřesvědčivé zejména v odmítnutí žalobní námitky, že se v případě převodu bytové jednotky mezi bytovým družstvem a stěžovatelem nejednalo o úplatný převod ve smyslu § 9 odst. 1, ve spojení s § 8 odst. 1 písm. a) zákona. Toto odůvodnění je navíc v rozporu jak se skutkovým stavem, tak i s právní úpravou. K požadavku na přesvědčivost rozhodnutí poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 - 46. Ve vztahu k žalobní námitce prekluze se městský soud dokonce omezil jen zopakování argumentace žalovaného obsažené v jeho vyjádření ke správní žalobě. Nepřezkoumatelností napadeného rozsudku bylo porušeno stěžovatelovo právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Nesprávné právní posouzení spatřuje stěžovatel jak v posouzení vzniku daňové povinnosti, tak v posouzení prekluze práva na vyměření daně vůči ručiteli podle § 22 zákona o trojdani.

Městský soud neúplně argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 10/2007 - 49; v něm je sice uvedeno, že z hlediska úplatnosti převodu je rozhodující jakákoliv protihodnota přinášející hospodářský prospěch či přírůstek, ale současně i to, že tato protihodnota musí být poskytnuta nabyvatelem tomu, kdo nemovitost převádí. V daném případě však bylo zcela jednoznačně prokázáno, že stěžovatel bytovému družstvu žádnou úplatu za převod bytu neposkytl. Stěžovatel poskytl úplatu již předtím, a to společnosti Plas 12 za převod členských práv a povinností. Tvrdí-li městský soud, že smlouvou o cesi na sebe stěžovatel převzal uhrazení dalšího členského vkladu použitého na vybudování bytové jednotky, je toto tvrzení v rozporu se skutečností. Získal-li stěžovatel do svého vlastnictví nemovitost a převzal na sebe povinnost pokračovat ve splácení úvěru, nejde o úplatu poskytnutou „žalobci (převodci)". Závěr městského soudu o úplatnosti převodu bytové jednotky je nesprávným právním posouzením.

Nad rámec této argumentace stěžovatel poukazuje na skutečnost, že i kdyby se jednalo o převod dani podléhající (což popírá), mělo se na něj vztahovat osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona. Byly totiž splněny všechny zákonné podmínky

pro toto osvobození, což nezpochybňovaly ani finanční orgány, které ovšem položily nepatřičný důraz na souvislost s podnikatelskou činností převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Spojitost se zapsaným předmětem činnosti vedla k nepřiměřeně zužujícímu výkladu, který byl již odmítnut rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147.

Ve vztahu k námitce promlčení (přesněji prekluze) městský soud pouze zopakoval argumentaci žalovaného a navíc opět dospěl k chybnému právnímu závěru. Lhůta uvedená v § 22 zákona o trojdani pro vyměření daně je lhůtou prekluzivní, nikoli promlčecí; není rozhodné, jak ji označil stěžovatel v žalobě. Otázka prekluze tedy měla být soudem posuzována *ex officio*. Lhůta pro vyměření daně začala běžet 1. 1. 2004 a vůči ručiteli byl učiněn první úkon až výzvou ze dne 27. 11. 2007, doručenou mu 8. 12. 2007. Není podstatné, že vůči bytovému družstvu byl učiněn úkon, v jehož důsledku lhůta k vyměření skončila až koncem roku 2010. Vůči stěžovateli v původní prekluzivní lhůtě nebyl učiněn žádný úkon, přičemž teprve doručením výzvy začalo běžet jeho daňové řízení, v němž měl možnost uplatňovat svá procesní práva k ochraně práv hmotných. Výklad, podle něhož se lhůta podle § 22 uplatní pouze proti daňovému dlužníku a nikoliv proti ručiteli, je v rozporu s právními principy institutu ručení a současně i v rozporu s principy rovnosti v právech zakotvenými v čl. 1 a čl. 3 Listiny. Zde poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 20. 6. 2007, sp. zn. 32 Cdo 2024/2007 a na skutečnost, že principy ručení je třeba v soukromém i veřejném právu posuzovat shodně. Dlužník musí mít možnost vznést námitku promlčení přesto, že tak neučinil dlužník, přičemž jejich závazky se mohou promlčet samostatně. K zacházení s tradičními soukromoprávními instituty v právu veřejném stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004 - 65. Stěžovatel poté, kdy byla vůči němu uplatněna výzva, důvodně namítal prekluzi vůči sobě a není rozhodné, že tak neučinilo a v průběhu tohoto řízení ani nemohlo učinit bytové družstvo. Opačný výklad by popíral aplikaci § 22 zákona vůči ručiteli, zakládal by protiústavní nerovnost v právech a porušoval by zásadu právní jistoty a legitimního očekávání ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 98/04. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Kasační stížnost je dle § 102 s. ř. s. zásadně přípustná, s výjimkou případů taxativně vypočtených v § 104 s. ř. s, pokud splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná mj. v případě, že se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Kasační stížnost je totiž mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí soudu; tomu logicky nelze vytýkat, že se nevypořádal s námitkou, která vůči němu nebyla řádně uplatněna. Stěžovatel v žalobě uplatnil dva žalobní důvody, a to že není zákonným ručitelem daňového dlužníka bytového družstva, a že případný nárok by byl promlčen, neboť výzva byla stěžovateli jako ručiteli zaslána až po uplynutí lhůty stanovené v § 22 zákona o trojdani. Neuplatnil tedy důvod, že by se na něj vztahovalo osvobození od daně

podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona; tato kasační námitka je proto nepřípustná a Nejvyšší správní soud se jí nemůže zabývat.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Za stěžejní kasační námitku je třeba považovat námitku nepřezkoumatelnosti, neboť nepřezkoumatelnost rozsudku obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek. Stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné, a to zejména pro jeho nesrozumitelnost, přičemž ovšem rozsudek považuje i za nedostatečně odůvodněný a tím i za nepřesvědčivý.

Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (srovnej např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008 – 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci.

Rozsudek městského soudu je ve vztahu k otázce úplatnosti převodu bytové jednotky mezi bytovým družstvem a stěžovatelem dostatečně srozumitelný i odůvodněný a obstojí i ve srovnání s požadavky na přezkoumatelnost rozsudku uvedenými v rozsudcích tohoto soudu sp. zn. 2 Afs 24/2005 a sp. zn. 3 As 60/2006, na které poukazuje stěžovatel. Městský soud konstatoval skutkový stav, o němž není sporu, rozhodnou právní

úpravu a dovodil úplatnost převodu z plateb původního člena družstva společnosti Plas 12 bytovému družstvu, z převodu jeho práv a povinností na stěžovatele, a v jeho dalších platbách. Skutečnost, že toto odůvodnění mohlo být propracovanější, neznamená, že jde o rozsudek nepřezkoumatelný. Otázka přesvědčivosti těchto důvodů spíše než s přezkoumatelností rozsudku souvisí s tím, že stěžovatel tyto právní závěry neakceptuje jako správné; to je však otázkou spadající pod kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Zde lze pouze dodat, že vztah mezi členem družstva a družstvem stojí podle § 221 a násl. obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb., ve znění rozhodném v roce 2003, na určitých principech, mezi nimiž je i placení členských vkladů (i dalších členských vkladů), jejichž protihodnotou je uspokojování určitých potřeb členů. Členská práva jsou převoditelná a nový člen tak vstupuje do práv a povinností člena, od něhož je nabyl. Podle § 9 odst. 1. písm. a) zákona o trojdani je předmětem daně z převodu nemovitostí mj. převod vlastnictví k nemovitostem a poplatníkem je podle § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona převodce, přičemž nabyvatel je ručitelem. Převod družstevního bytu členovi družstva jako předmět daně z převodu nemovitostí je zřejmý také z toho, že zákon o trojdani upravuje některé případy, kdy je takový převod od daně osvobozen. Tak je tomu při převodech fyzickým osobám podle zákona č. 72/1994 Sb. - § 20 odst. 6 písm. g), při převodech bytů fyzickým osobám, pokud byty byly pořízeny s finanční účastí členů - § 20 odst. 6 písm. j), nebo při prvních úplatných převodech nemovitostí u nových staveb - § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší hodnotit, zda se některá z těchto výjimek na daný převod bytové jednotky vztahovala; tyto možnosti uvádí jen k potvrzení pravidla podřazení převodu dani. S postavením účastníků smlouvy o převodu se městský soud vypořádal poukazem na souběžně uzavírané smlouvy a na skutečnost, že v jejich důsledku stěžovatel vstoupil do práv a povinností svého předchůdce. Z tohoto hlediska nelze stěžovateli přisvědčit v tvrzení, že městský soud na jeho věc nesprávně či neúplně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 10/2007.

Stěžovateli rovněž nelze přisvědčit v námitce, že se městský soud nedostatečně vypořádal s argumenty uplatněnými v žalobě, v předcházejícím správním řízení a zejména v odvolání. Soud je v řízení o žalobě podle § 75 odst. 2 s. ř. s. povinen přezkoumat rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Žalobním bodem pak je podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tvrzení, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. Součástí žalobních bodů uplatněných stěžovatelem v žalobě však nebylo tvrzení, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal s námitkami uplatněnými v průběhu správního řízení a v odvolání a soud tedy nebyl povinen rozhodnutí žalovaného z těchto hledisek hodnotit. Stejně tak nebyl povinen v důvodech svého rozsudku zohledňovat argumenty uplatněné stěžovatelem v předchozím správním řízení, pokud je ten neučinil součástí žalobních bodů.

Nad rámec této kasační námitky lze ale konstatovat, že ke srozumitelnosti rozsudku nepřispěl opakovaný poukaz městského soudu na ustanovení § 57 odst. 4 daňového řádu z r. 1992 o přechodu daňové povinnosti ručitele na jeho právního nástupce (str. 5 rozsudku), neboť o takový případ se v dané věci vůbec nejednalo.

Nesrozumitelnou a nedostatečně odůvodněnou spatřuje stěžovatel i část rozsudku vypořádávající se s námitkou promlčení. Ta byla v žalobě uplatněna ve vztahu k § 22 zákona o trojdani a soud ji podle tohoto ustanovení také v prvé řadě posuzoval. Lhůta tam upravená je však lhůtou prekluzivní, a proto je nepřípadný závěr městského soudu ve vztahu k tomuto ustanovení, že „žalobce otázku promlčení v průběhu daňového řízení neuplatnil". Je však pravdou, že v dalším textu se městský soud přesouvá od této lhůty ke lhůtě podle § 70 daňového řádu z r. 1992, která je lhůtou promlčecí. Je nutno přisvědčit stěžovateli v tvrzení, že celé odůvodnění vztahující se k námitce promlčení je doslova a bez jakéhokoliv hodnocení opsáno z vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 1. 12. 2008. Tak poslední odstavec na str. 6 a ¾ strany 7 rozsudku jsou totožné s posledním odstavcem na straně 9 a prvním odstavcem na straně 10 vyjádření žalovaného, odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 10 Ca 154/2006 zcela odpovídá poslednímu odstavci na str. 10 vyjádření a druhý odstavec na str. 8 rozsudku je opsaným prvním odstavcem str. 11 vyjádření žalovaného. Městský soud toto vyjádření opsal včetně výrazů „*žalovaný uvádí*". Přitom se nejedná o rekapitulační část rozsudku, ale o část, v níž měla být hodnocena důvodnost žalobních námitek. Městský soud vyjádření žalovaného nepodrobil žádnému hodnocení, za citacemi z vyjádření žalovaného rozsudek ukončil souhrnným konstatováním zákonnosti rozhodnutí. Obecně je sice přípustné, aby se soud ztotožnil se závěry, k nimž dospěl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí; z rozsudku však musí být patrno, že tak činí a z jakých důvodů tak činí. Argumentaci žalovaného pak musí posoudit ve vztahu k žalobním námitkám. To vše v napadeném rozsudku absentuje; takový rozsudek je třeba považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Další otázkou je, zda toto ztotožnění s rozhodnutím žalovaného bylo namístě. Zde je však třeba připomenout, že Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší posoudit přímo žalobní námitku, kterou nepřezkoumatelným způsobem posoudil (zde vlastně neposoudil) městský soud. I tak však lze ke kasační námitce připomenout, že ve vztahu k užití institutu ručení není třeba vycházet z rozhodovací činnosti Nejvyššího soudu, neboť judikatura správních soudů v dostatečné míře řeší obdobné vnímání tohoto soukromoprávního institutu ve veřejném právu. Např. v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54 stojí: „*(r)učitel, jenž má obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností (tedy musí mít rovněž možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník*"(publikováno pod č. 792/2006 Sb. NSS). Také v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68 Nejvyšší správní soud obdobně vyslovil: „*(m)á-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno.*" (publikováno pod č. 1770/2009 Sb. NSS). Ostatně také Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 konstatoval, že „*(u)stanovení § 57 odst. 5 věty třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelizací*

provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 a 2, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod."

K posouzení otázky prekluze/promlčení lze tedy pouze městskému soudu doporučit, aby respektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu. Např. rozsudek ze dne 9. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60 (publikovaný pod č. 1777/2009) řeší otázku promlčecí lhůty podle § 70 daňového řádu z r. 1992 v návaznosti na výzvu ručiteli. Rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 9. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96 (publikovaný pod č. 1754/2009 Sb. NSS) pak řeší otázku výzvy ručiteli ve vztahu ke lhůtě vyměřovací, byť tak činí zejména ve vztahu k celnímu řízení.

Nejvyšší správní soud shledal ve výše uvedeném rozsahu naplněným kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a z uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto kasačním rozsudku.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 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 20. prosince 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu