

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **AGRO-Měřín, a. s.,** se sídlem Zarybník 516, Měřín, zastoupený JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2010, č. j. 30 Ca 183/2006 – 89,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2010, č. j. 30 Ca 183/2006 – 89, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne ze dne 12. 11. 2010, č. j. 30 Ca 183/2006 – 89, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 7. 2006, č. j. 9804/06/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mikulově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 9. 2003, č. j. 35140/03/300960/3845 o vyměření daně z převodu nemovitostí ve výši 3 415 825 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že spornou otázkou je, zda mají být převáděné nemovitosti oceněny způsobem nákladovým nebo výnosovým. Pro určení způsobu ocenění je rozhodující, zda v den nabytí nemovitosti byla tato pronajata (ocenění výnosovým způsobem), či nikoliv (ocenění nákladovým způsobem). V daném případě nebyl poplatníkem daně převodce, ale podle ust. § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.) nabyvatel, protože se jednalo o nabytí nemovitosti v konkursu. Účelem tohoto ustanovení je, aby stát nebyl zkrácen na svém právu vybrat daň z převodu nemovitosti u subjektů, na které byl soudem prohlášen konkurs a současně, aby subjekt v konkursním řízení nebyl zatížen dalším závazkem. Úmysl zákonodárce v takovém případě nesměřuje ke zdanění převodcem dosaženého výnosu, příp. dosažitelného výnosu, z

prodeje nemovitostí, neboť převodce, který dosáhl výnosu z prodeje, poplatníkem daně z převodu nemovitosti není. Z těchto důvodů nelze podle názoru krajského soudu aplikovat judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (sp. zn. IV. ÚS 500/01, II. ÚS 487/01, III. ÚS 644/01, č. j. 1 Afs 98/2004 - 65 a 1 Afs 76/2004 - 59). Protože poplatníkem daně je nabyvatel, musí být při ohodnocení nemovitosti vzat v úvahu její právní stav u nabyvatele. Zanikl-li nájemní vztah povolením vkladu do katastru nemovitosti konfusí s právními účinky ke dni podání návrhu na vklad, pak v den nabytí nemovitosti stěžovatelem, již nájemní vztah neexistoval a pro ocenění nemovitosti měl být využit způsob nákladový, nikoliv výnosový. Krajský soud se dále zabýval tím, zda nedošlo k prekluzi práva na vyměření daně z převodu nemovitostí a dospěl k závěru, že prekluzívní lhůta stanovená v ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. neuplynula.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že daní z převodu nemovitostí je zatížena převáděná nemovitost. Smyslem ust. § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. tak není zatížení nemovitosti nabývané, nýbrž vymezení poplatníka odlišně od ust. § 8 odst. 1 písm. a) citovaného zákona v důsledku zvláštních okolností (konkurs, výkon rozhodnutí, vyvlastnění apod.). Nelze zaměňovat předmět daně z převodu nemovitostí se zákonným vymezením poplatníka daně. Pokud zákonodárce v ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. určil poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a pod písm. b) citovaného ustanovení stanovil výjimku, stalo se tak proto, že v případech v tomto ustanovení uvedených by nebylo možné či spravedlivé zatížit převodce daní z převodu nemovitostí nebo by nebylo možné daň vybrat. Rozhodně tím však není míněna změna předmětu daně z úplatného převodu vlastnictví k nemovitostem na úplatné nabytí nemovitostí. Z ust. § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. vyplývá, že předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Z judikatury, na kterou v odůvodnění napadeného rozsudku odkazuje krajský soud, vyplývá, že daní z převodu nemovitostí je zatížena převáděná nemovitost, nikoliv nemovitost nabývaná a pro stanovení základu daně musí být vzat v úvahu právní stav nemovitostí u převodce v okamžiku zániku jeho vlastnictví, nikoli u nabyvatele. Stěžovatel považuje za nepřípustné, aby úplatný převod byl zatížen daní v různé výši podle toho, kdo je poplatníkem. Takový přístup by byl v rozporu s ústavní zásadou rovnosti práv a povinností (čl. 1, čl. 4 odst. 3, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod, který musí být zatížen daňovou povinností v zákonem stanovené výši, která nemůže být selektována podle toho, kdo je poplatníkem. Neexistují žádné zákonné důvody, které by daňovým orgánům umožňovaly, resp. ukládaly, aby poplatník vymezený v ust. § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. byl daňově znevýhodněn oproti poplatníkovi vymezenému v ust. § 8 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Stěžovatel také namítal, že skutková podstata, z níž správní orgán, a následně i krajský soud, vycházel, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi v rozporu. Nelze opomenout, že užívací vztahy k předmětným nemovitostem, jakož i výnosy z těchto vztahů vyplývající, zůstaly zachovány i po převodu vlastnictví na stěžovatele. Jak stěžovatel v průběhu daňového řízení doložil, byla dne 11. 3. 2002 sjednána mezi správcem konkursní podstaty jako pronajímatelem a stěžovatelem jako nájemcem nájemní smlouva a nájemce poté podstatnou část předmětných nemovitostí přenechal do podnájmu jiným subjektům. Tyto užívací vztahy zůstaly zachovány i po převodu vlastnictví, když stěžovatel s dřívějšími podnájemci sjednal

s účinností od nabytí vlastnictví nájemní vztahy o stejném obsahu, jako byly dřívější vztahy podnájemní. Krajský soud se tedy ani okrajově nevypořádal s tím, že nemovitosti zajišťovaly výnos po převodu na stěžovatele ve stejném rozsahu jako před převodem. Došlo pouze k zániku nájemního vztahu konfuzí a k nahrazení podnájemních vztahů vztahy nájemními. Proto závěr krajského soudu, že nájemní vztah ke dni právních účinků vkladu vlastnického práva stěžovatele do katastru nemovitostí neexistoval a pro ocenění nemovitostí měl být využit nákladový způsob, je nesprávný a toto skutkové zjištění nenachází oporu ve spisech, respektive je v rozporu s listinami, které jsou obsahem spisu. Stěžovatel také setrval na svém názoru, že napadený rozsudek a rozhodnutí finančního ředitelství jsou nezákonná i z toho důvodu, že došlo k prekluzi práva na vyměření daně z převodu nemovitostí, k čemuž každý orgán přihlíží z úřední povinnosti. Stěžovateli byla daň z převodu nemovitostí nepravomocně vyměřena platebním výměrem Finančního úřadu v Mikulově ze dne 3. 9. 2003, č. j. 35140/03/300960/3845, přičemž o odvolání proti tomuto platebnímu výměru rozhodovalo opakovaně finanční ředitelství, jehož rozhodnutí byla opakovaně zrušena krajským soudem. Naposledy finanční ředitelství, aniž by vyčkalo rozhodnutí v soudním řízení, rozhodlo o odvolání dne 4. 5. 2009, a to tak, že zrušilo své předcházející rozhodnutí ze dne 19. 6. 2007, čímž potvrdilo, že rozhoduje v odvolacím řízení až po bezmála šesti letech od vydání rozhodnutí správce daně, tedy poté, co prekluzívní lhůta již před značnou dobou uplynula. Stěžovatel je přesvědčen, že se na tuto věc vztahuje právní názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce prekluze uvedlo, že i při výkladu ust. § 22 zákona č. 357/1992 Sb. za použití teorie 3+0 dosud nedošlo k uplynutí prekluzívní lhůty. Na uvedeném závěru nic nemění ani rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2009. Rovněž tvrzení stěžovatele, že skutková podstata, z níž správní orgán, a následně soud, vycházel, nemá oporu ve spisech, není na místě. Pro výši daně je rozhodné, že došlo k zániku nájemního vztahu konfusí ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, kdy se stal stěžovatel vlastníkem. Jak uvedl stěžovatel ve své argumentaci, ustálená judikatura Ústavního i Nejvyššího správního soudu i komentář k zákonu č. 357/1992 Sb. se vyjadřují k použití oceňovací metody v případech, kdy se jedná o poplatníka podle ust. § 8 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, tedy převodce. V případě stěžovatele se však jedná o poplatníka podle ust. § 8 odst. 1 písm. b) citovaného zákona, kterým je při nabytí nemovitosti v rámci konkursu nabyvatel. S ohledem na odlišného poplatníka daně z převodu nemovitostí jsou pro ocenění nemovitosti za účelem zjištění výše této daně rozhodující právní vztah nabyvatele v okamžiku nabytí jeho vlastnictví k nemovitosti. V den nabytí nemovitosti již nájem neexistoval, neboť nájemní vztah zanikl tzv. konfusí, protože stěžovatel - nájemce se stal vlastníkem. Nabytím nemovitostí došlo k zániku nájmu, což znamená, že v den nabytí nemovitosti již nájem neexistoval a šlo tak z hlediska oceňovacích předpisů o nemovitost nepronajatou. Jako taková byla také pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí oceňována. Použití nákladového způsobu při stanovení základu daně není v rozporu se zásadou rovnosti účastníků řízení. Stěžovatel totiž porušení uvedené zásady dovozuje z použití odlišných oceňovacích způsobů v případě, kdy je poplatníkem převodce a kdy nabyvatel, tedy různých poplatníků daně z převodu nemovitostí. Finanční ředitelství proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nezákonností napadeného rozsudku a rozhodnutí finančního ředitelství, která spočívá podle stěžovatele v prekluzi práva daň z převodu nemovitostí vyměřit. V daném případě lhůta pro vyměření daně začala běžet podle ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. dne 31. 12. 2003 a skončila by tak nejdříve dne 31. 12. 2006. Daň z převodu nemovitostí byla stěžovateli pravomocně vyměřena dne 21. 7. 2006, kdy bylo právnímu zástupci stěžovatele doručeno rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2006, č. j. 9804/06/FŘ/140, o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru. Toto rozhodnutí bylo sice zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 21. 2. 2008, č. j. 30 Ca 183/2006 - 29, ale tento rozsudek byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 49/2008 – 48, takže rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2006 „obživlo“ a daň z převodu nemovitostí je v současné době vyměřena pravomocně, přičemž se tak stalo před uplynutím prekluzívní lhůty. V této souvislosti lze navíc poukázat na ust. § 22 odst. 2 věta první citovaného zákona, podle něhož lze lhůtu pro vyměření či doměření daně prodloužit úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, a dále na ust. § 41 věta druhá s. ř. s., kde je upraveno přerušení běhu lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona. Tato námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

S ohledem na výš uvedený závěr, že právo vyměřit daň z převodu nemovitostí není prekludováno, přezkoumal Nejvyšší správní soud napadený rozsudku v rozsahu druhé stížní námitky.

Podle ust. § 10 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb. je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Zjištěná cena je vázána na den nabytí nemovitosti, jímž je podle platné právní úpravy den zápisu do katastru nemovitostí.

Smyslem citovaného ustanovení je zajistit, aby cena, z níž bude vypočtena daň, maximálně odpovídala objektivní, reálně dosažitelné, ceně nemovitosti. Stát tak mimo jiné realizuje svůj zájem na výběru daně tím, že nižší smluvní cenu nahradí pro účely výpočtu daně cenou zjištěnou podle zvláštních předpisů.

Zvláštními předpisy, podle nichž se pro účel výpočtu daně z převodu nemovitostí určí cena převáděné nemovitosti, tedy základ daně, je zák. č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a prováděcí vyhláška č. 279/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Tyto předpisy upravují jednotlivé metody výpočtu ceny. Jiná metoda výpočtu je použita pro nemovitost, jejíž vlastník není ve svém vlastnickém právu omezen a jiná, je-li omezen, např. tím, že nemovitost je pronajata. Uvedená skutečnost má totiž vliv i na objektivně dosažitelnou cenu nemovitosti, a proto se musí odrážet ve způsobu výpočtu ceny zjištěné. V případě, že je nemovitost pronajata, nelze použít nákladový způsob, ale způsob

výnosový, jak je stanoveno v ust. § 21 odst. 1 citované vyhlášky. Cena zjištěná výnosovým způsobem zohledňuje skutečnost, že vlastnické právo převodce je omezeno, např. tím, že nemůže pronajatou nemovitost užívat. Dojde-li pak k převodu, popř. přechodu, vlastnictví pronajaté nemovitosti, vstupuje nabyvatel do právního postavení převodce – pronajímatele. Tzn. že je-li nabyvatelem osoba odlišná od nájemce, pak nájemní vztah nadále trvá i po změně vlastníka nemovitosti.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. vždy úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Smyslem tohoto ustanovení je zatížit touto daní převodcem dosažený, příp. dosažitelný, finanční výnos. Pro zjištění objektivně dosažitelné ceny je pro účely daně z převodu nemovitosti rozhodující právní stav nemovitosti v okamžiku, kdy dochází k zániku vlastnického práva převodce. Právní stav převáděné nemovitosti je proto třeba posuzovat vždy z hlediska převodce včetně všech skutkových okolností, tj. i z hlediska existence nájemního vztahu, a to bez ohledu na to, kdo je poplatníkem daně. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem krajského soudu, že nelze aplikovat judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (sp. zn. IV. ÚS 500/01, II. ÚS 487/01, III. ÚS 644/01, č. j. 1 Afs 98/2004 - 65 a 1 Afs 76/2004 - 59).

V dané věci je nesporné, že předmětné nemovitosti byly v době jejich převodu pronajaty. Nájemní vztah existoval po celou dobu vkladového řízení, tj. ode dne podání návrhu na vklad až do dne, kdy katastrální úřad rozhodl o povolení vkladu. Převodce byl po tuto dobu stále vlastníkem, nadále realizoval všechna práva a povinnosti spojené s vlastnickým právem, včetně daňových povinností. V okamžiku, kdy prodal předmětné nemovitosti, tj. v okamžiku, kdy došlo k zániku jeho vlastnického práva, byly tyto zatíženy nájemním vztahem. Za této situace měla být cena převáděných nemovitostí zjištěna výnosovým a nikoliv nákladovým způsobem. Právní názor krajského soudu, že v daném případě musí být při zjišťování ceny nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u nabyvatele, a protože v den nabytí nemovitosti stěžovatelem, již nájemní vztah neexistoval a pro ocenění nemovitosti měl být použit nákladový způsob, je proto nesprávný.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 9. února 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu