



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **K.1, p., a. s.**, zastoupené JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem v Praze 5, Kořenského 15/1107, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2004, č. j. 29 Ca 11/2002 - 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 11. 2001, č. j. 5879/01/FŘ/140, o změně prvostupňového platebního výměru ze dne 13. 8. 2001, kterým byla společnosti K.1, p., a. s. (dále jen „pojišťovna“), vyměřena daň z převodu nemovitostí.

Uvedeným rozhodnutím stěžovatel změnil platební výměr Finančního úřadu Brno I (dále jen „finanční úřad“), kterým byla pojišťovně vyměřena daň z převodu nemovitostí, změna se týkala snížení výše daně z původní částky 15 502 705 Kč na 14 862 000 Kč. Předmětem zdanění bylo nabytí nemovitostí na základě kupní smlouvy uzavřené dne 18. 4. 2000 mezi pojišťovnou jako prodávajícím a společností K.2, pojišťovací a finanční poradenství, a. s., jako kupujícím. Finanční úřad vyměřil po vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí pojišťovně daň z převodu nemovitostí, tato se proti tomu odvolala s tím, že předmětem převodu vlastnického práva byla mimo jiné budova, na kterou se vztahuje osvobození ve smyslu § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném do 30. 6. 2000, neboť je dokončenou novostavbou. Stěžovatel ve svém rozhodnutí dovodil, že osvobození od daně z převodu nemovitostí podle uvedeného ustanovení se týká podnikatelských subjektů se stavební činností, pojišťovna nemá stavební činnost uvedenou jako předmět podnikání, proto nebyla splněna jedna z podmínek osvobození od daně dle citovaného ustanovení. Změna výše vyměřené daně byla nápravou původně chybného stanovení daňového základu z ceny stavby včetně daně z přidané hodnoty.

Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku odkázal na ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném do 30. 6. 2000, dle kterého je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která je novostavbou nebo rozestavěnou novostavbou a stavba nebyla dosud užívána, jestliže převodce (prodávající) je fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku nebo právnickou osobou a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností. Stěžovatel byl proto v řízení povinen v rámci důkazního řízení zjistit, zda byl převod dané stavby prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností pojišťovny. Stěžovatel však v napadeném rozhodnutí neuvedl, z jakých důkazních prostředků vycházel a jak je hodnotil, vyjádřil pouze skutkový závěr, že předmětem činnosti pojišťovny není činnost stavební. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze zjistit, na základě jakých důkazů byl tento závěr učiněn, rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Dle názoru krajského soudu byl stěžovatel povinen se po skutkové stránce zabývat zjištěním, jaká byla podnikatelská činnost pojišťovny v rozhodném období a zda převod předmětných nemovitostí byl proveden v souvislosti s její podnikatelskou činností, nikoliv zužovat tento pojem pouze na nutnost stavební činnosti jakožto předmětu podnikání daňového subjektu. Krajský soud z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí stěžovatele zrušil, vrátil je k dalšímu řízení, ve kterém mu uložil vypořádat se po skutkové stránce s rozsahem podnikatelské činnosti pojišťovny a zhodnotit, zda převod stavby byl proveden v souvislosti s touto činností.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že rozsudek krajského soudu je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky (§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), dále dovozoval zmatečnost řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení (§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Předmětem sporu bylo uplatnění nároku pojišťovny na osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě převodu novostavby administrativní budovy, výstavba a prodej budovy nebyly dle názoru stěžovatele podnikatelskou činností pojišťovny a ani s ní nesouvisely. K převodu novostavby došlo 1. 6. 2000, kdy podnikatelskou činností pojišťovny byla pojišťovací a zajišťovací činnost. Stěžovatel odkazuje na výpis z podnikatelského rejstříku pojišťovny, dle kterého měla v době od 1. 3. 1993 do 6. 5. 2002 jako předmět podnikání zapsány činnosti: sjednávání všech druhů pojištění, správa pojištění a poskytování plnění z pojistných událostí, nemocenské a důchodové připojištění; zprostředkování pojištění; zajišťovací činnost; činnost sloužící k podpoře a rozvoji pojišťovnictví a k podnikání na finančním trhu a investiční činnost; činnost zaměřená na předcházení škodám a na jejich minimalizaci; poskytování pojišťovacích poradenských služeb. Dle názoru stěžovatele nebyla předmětem činnosti pojišťovny výstavba nebo prodej staveb a bytů, ani s ním nijak nesouvisela.

Stěžovatel jakožto odvolací orgán vycházel z toho, že předmětem zdanění byl úplatný převod nemovitostí na základě kupní smlouvy uzavřené mezi pojišťovnou a společností K.2, pojišťovací a finanční poradenství, a. s., předmětem prodeje byla administrativní budova.

Odvolání pojišťovny nebylo důvodné, neboť nebyla splněna podmínka osvobození od daně stanovená § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 30. 6. 2000. Stěžovatel ze znění zákonem stanovené podmínky dovozuje, že převod stavby musí být prováděn pouze v souvislosti s podnikatelskou činností výstavba nebo prodej staveb a bytů. Předmět podnikání pojišťovny, který byl zapsán v obchodním rejstříku, pojišťovně ani výstavbu ani prodej staveb neumožňoval. Na podporu svých tvrzení stěžovatel odkázal na rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 409/2000 ze dne 30. 1. 2002, jehož závěry označil za ústavně konformní i Ústavní soud ČR. Charakter podnikatelské činnosti pojišťovny je vymezen zákonem č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, žádná ze zde vymezených činností ani okrajově nesouvisí se stavební činností, jak ji předpokládá § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 30. 6. 2000. Na základě uvedených skutečností stěžovatel považuje za prokázané, že výstavba ani prodej administrativní budovy čp. 692 v B., R. ul., nebyly podnikatelskou činností pojišťovny, ani s ní nesouvisely, proto převod stavby nebyl osvobozen od daně z převodu nemovitosti dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 30. 6. 2000.

Stěžovatel dále odkazuje na zákonnou povinnost pojišťovny jakožto akciové společnosti zapisovat předmět podnikání do obchodního rejstříku, zákon č. 363/1999 Sb. pak zakotvuje úpravu činností, které může pojišťovna provozovat. Podle § 31 odst. 3 daňového řádu není třeba prokazovat právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem soudu, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů.

Předmětem další námitky stěžovatele je postup krajského soudu při vydání napadeného rozhodnutí, když původně nařízené ústní jednání dne 24. 2. 2004 zrušil a poté ve stejný den rozhodl s odkazem na § 76 s. ř. s. Stěžovatel dovozoval ze zrušení svého rozhodnutí nenahraditelnou újmu při výběru daní, neboť nebude mít možnost stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, proto požádal Nejvyšší správní soud, aby kasační stížnosti přiznal dle § 107 a § 73 s. ř. s. odkladný účinek. Vzhledem k uplatněným námitkám navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Pojišťovna v písemném vyjádření ke kasační stížnosti s důvody stěžovatele nesouhlasila a ztotožnila se s obsahem rozsudku krajského soudu. Poukázala na nutnost aplikace ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění platném do 30. 6. 2000, které bylo vykládáno všeobecně široce, o čemž svědčí například rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 464/96 ze dne 11. 8. 1997. V tomto rozhodnutí dospěl jmenovaný soud k závěru, že z citovaného ustanovení nelze dovodit závěr, že tuto podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitosti mohou splnit pouze subjekty s předmětem podnikání provádění staveb, jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování. Za rozhodující krajský soud považoval jakoukoliv souvislost podnikatelské činnosti prodejce s prodejem stavby, tento názor vyjádřil ve své publikaci „Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí“ (Sagit, 1999) i PhDr. Milan Skála. Pojišťovna je podnikatelem, předmětnou administrativní budovu vystavěla pro účely svého podnikání, rovněž její převod byl zrealizován v souvislosti s podnikatelskou činností. Původně plánované kancelářské plochy se ukázaly jako nadbytečné, a to na základě události v létě roku 1999, kdy došlo ke sloučení Č. K., a. s., a M. K., a. s., v jeden subjekt. Tímto sloučením došlo ke zefektivnění a zeštíhlení administrativního aparátu. Rozhodnutí o vybudování nové kancelářské budovy pro potřeby M. K., a. s., bylo učiněno v době, kdy nebylo možno sloučení obou subjektů předvídat. Budova i pozemek byly evidovány v účetnictví pojišťovny jako hmotný majetek, prodej byl

nutný z objektivních ekonomických důvodů, které souvisely s podnikáním pojišťovny. Pojišťovna poukazuje na zásadu vyplývající z článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona), dle které v případě nepřesnosti a nejednoznačnosti je nutné zákon vyložit ve prospěch daňových poplatníků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v první řadě namítal nesprávné posouzení právní otázky Krajským soudem v Brně, a to výkladu ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění do 30. 6. 2000. Dle tohoto znění citovaného ustanovení byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která byla novostavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo byla dokončenou novostavbou nebo rozestavěnou novostavbou a stavba nebyla dosud užívána, jestliže převodce (prodávající) byl fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku nebo právnickou osobou a převod stavby byl prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, nebo byl obcí. Toto ustanovení bylo novelizováno zákonem č. 103/2000 Sb., částí šestou, článkem VIII, bodem 5. Od daně z převodu nemovitosti v případě prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbě nebo bytu je nadále osvobozen pouze převod prováděný v souvislosti s podnikatelskou činností převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.

Z citované úpravy vyplývá, že § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 30. 6. 2000, pro osvobození od daně z převodu nemovitosti vyžadoval splnění několika podmínek, mezi nimi byla zahrnuta souvislost převodu stavby s podnikatelskou činností převodce. Příslušný zákon v tomto znění neurčoval konkrétní charakter podnikatelské činnosti převodce, proto je nepřijatelné provádět tuto konkretizaci restriktivním výkladem nad rámec zákona. Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru jako Krajský soud v Brně, že dle citovaného znění ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., platného do 30. 6. 2000, postačí souvislost převodu stavby s jakoukoliv podnikatelskou činností pojišťovny. Pojišťovna tuto souvislost prokazovala, stěžovatel však předkládané skutečnosti hodnotil pouze z hlediska nezákonně zúženého výkladu uvedeného ustanovení. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem ohledně skutečnosti, že nebylo třeba prokazovat předmět podnikání podrobněji, než výpisem z obchodního rejstříku, výtka krajského soudu ve zrušovacím rozhodnutí však nesměřovala k důkladnějšímu prověření předmětu podnikání pojišťovny, nýbrž ke zjištění okolností a souvislostí, za jakých byla administrativní budova prodávána.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 464/96, na které poukázala pojišťovna: „*V § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. je jako jedna z podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí – ať už je převodcem stavby fyzická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, nebo právnická osoba – stanoveno, že se tak děje v souvislosti s jejich podnikatelskou činností. Z takto formulované podmínky soud nedovojuje, že podnikatelskou činností se ve smyslu § 2 obchodního zákoníku rozumí pouze provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování, příp. prodej nemovitostí, a to vše za předpokladu doložení příslušnými živnostenskými*

oprávněnými. K takovému závěru nelze na základě znění § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. výkladem dospět, protože soud musí při interpretaci zákona vycházet z jeho znění, nikoliv z toho, co snad zákonodárce uvést chtěl, ale v textu zákona nevyjádřil. Nelze tedy interpretovat něco, co v zákoně není nebo k čemu nelze za použití výkladových metod dospět. Rozhodující podle názoru krajského soudu v tomto směru je, aby zde existovala souvislost jakékoliv podnikatelské činnosti převodce s prodejem stavby“. Je nutno podotknout, že i rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 409/2000, ve kterém spatřoval stěžovatel oporu pro svá tvrzení, vyjadřuje v podstatě shodný názor na výklad dotyčného ustanovení. V předmětné věci Městský soud v Praze nepovažoval za splněné podmínky pro osvobození dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. u převodu novostavby, kterou převodce nechal na zakázku vystavět, aby zhodnotil a lépe prodal pozemky, které nabyt jako bankovní ústav realizací zástavního práva. Městský soud v Praze však v odůvodnění rozhodnutí a zejména ve vyjádření k následně podané ústavní stížnosti výslovně uvedl, že v případě, kdy by předmětem zástavy za poskytnutý úvěr (když poskytování bankovních služeb bylo předmětem podnikání převodce) byla již existující novostavba (a nikoliv pouze pozemek), pak by zpeněžení této novostavby nepochybně souviselo s podnikatelskou činností převodce. Z uvedených rozhodnutí vyplývá, že judikatura soudů zastávala v případě výkladu ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 30. 6. 2000, jednotný názor, který odpovídá i závěrům napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Brně. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje a námitku stěžovatele zpochybňující posouzení právní otázky výkladu § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění do 30. 6. 2000, Krajským soudem v Brně v napadeném rozhodnutí považuje za nedůvodnou.

Stěžovatel dále namítal, že postup krajského soudu při vydání rozhodnutí bez jednání dle § 76 odst. 1 s. ř. s. nebyl v souladu se zákonem. Dle uvedeného ustanovení soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem, výčet v úvahu přicházejících vad řízení je obsažen v písm. a) – c) odst. 1 § 76 s. ř. s. Tento výčet obsahuje i nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, pro kterou bylo rozhodnutí stěžovatele krajským soudem zrušeno. V řízení před krajským soudem bylo původně nařízeno ústní jednání, z čehož lze dovodit, že při přípravě jednání nebyly shledány důvody pro postup podle § 76 odst. 1 s. ř. s. Jednání může být v souladu s § 50 s. ř. s. z důležitých důvodů odročeno. Takovým důvodem může být i skutečnost, že při další bezprostřední přípravě před jednáním soud dospěl k závěru, že zde existují vady řízení, pro které soud dle § 76 odst. 1 s. ř. s. může zrušit napadené rozhodnutí bez jednání. Vyřízení věci bez jednání i v tomto stadiu řízení je v souladu se zásadou hospodárnosti a efektivnosti řízení, neboť realizací jednání, jehož výsledky by vzhledem k vadám napadeného rozhodnutí nemohly vést k jinému rozhodnutí, by se výrazně zvýšily náklady řízení, které tvoří nejen odměna zástupci a náklady na dopravu účastníků, ale i například náklady na pracovní čas soudců, administrativy a dalších pracovníků soudu. Skutečnost, že postup dle § 76 odst. 1 s. ř. s. není omezen pouze na fázi přípravy řízení před nařízením jednání, dokládá i § 76 odst. 3 s. ř. s., dle kterého lze z důvodů uvedených v odstavci 1 napadené rozhodnutí zrušit i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání. Je zřejmé, že odročení jednání z uvedených důvodů bezprostředně před jeho konáním by mělo být výjimečným jevem, neboť účastníci se na jednání připravují předem, ovšem v případě existence závažných důvodů dle § 50 s. ř. s. je nelze považovat za nezákonné. Je pak spíše otázkou etického přístupu soudu k účastníkům, aby jim v určitých případech důvody svého postupu objasnil, přestože to s. ř. s. výslovně nevyžaduje.

Stěžovatelem uplatněné námitky nebyly ze všech shora uvedených důvodů shledány důvodné, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Pokud jde o návrh stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud má za to, že vydáním rozhodnutí ve věci odpadl k vydání takového rozhodnutí důvod.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a pojišťovně náklady řízení nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu