



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **L. Č., s.p.**, a osoby zúčastněné na řízení H. J., v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2005, č. j. 30 Ca 387/2003 - 51,

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 :

Napadeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 10. 2003, č. j. 4701, 5896/03/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání společnosti L., s. p. (dále též „daňový subjekt“), proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 20. 6. 2003, č. j. 67459/03/330961/3957, jímž byla daňovému subjektu a H. J. vyměřena daň z převodu nemovitostí. Krajský soud ve svém rozhodnutí zdůraznil, že je-li převáděn soubor právně samostatných pozemků tak, že se jeden z původních spoluvlastníků stane bezúplatně výlučným vlastníkem pozemků, jejichž hodnota převýšila hodnotu podílu na původním celku, je třeba při vyměření daně postupovat dle ustanovení § 6 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“).

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel stížní důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve podrobně zrekapituloval dosavadní průběh sporu, když provedl i výklad pojmů věc, soubor věcí, majetek, spoluvlastnictví, rozdělení podílového spoluvlastnictví a reálné rozdělení věci. Uvedl, že předmětem daně darovací podle ustanovení § 6 odst. 4 daňového zákona je právní skutečnost, kdy spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky nabyt bezúplatně více než činila hodnota jeho podílu; nabytí nad tuto hodnotu je pak posuzováno z daňového hlediska jako darování. Reálné rozdělení věci však musí být možné. Předmětem daně z převodu nemovitostí dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví vždy, když nedojde k rozdělení společné věci, ale jeden ze spoluvlastníků se stane výlučným vlastníkem společné věci a ostatním spoluvlastníkům bude poskytnuta náhrada. V souzené věci došlo k nabytí pozemků jako věci celé, když jako náhrada za ztrátu podílu na společné věci získal spoluvlastník podíl druhého spoluvlastníka na jiném pozemku v podílovém spoluvlastnictví, čímž došlo k naplnění ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona. Proto správce daně posoudil tyto vzájemné převody jako jeden převod a daň z převodu nemovitostí vyměřil z převodu, z něhož byla daň vyšší. Správce daně neposuzoval předmětnou dohodu o zrušení podílového spoluvlastnictví jako směnnou smlouvu, nýbrž aplikoval ustanovení § 9 odst. 3 zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí jako speciální ustanovení pro případ stanovení předmětu daně při nepeněžitým úplatným vypořádání podílového spoluvlastnictví, když toto ustanovení je speciálním ve vztahu k ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Správce daně v předmětné věci nemohl aplikovat ustanovení § 6 odst. 4 citovaného zákona, protože zde nedošlo k reálnému rozdělení společných věcí (v souzené věci by tomu tak mohlo být pouze v případě rozdělení pozemku na dvě či více samostatných částí na základě geometrického plánu). Krajský soud ve svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že předmětem spoluvlastnictví byl soubor pozemků, ačkoliv dle stávajícího výkladu může být předmětem vlastnického práva pouze věc. Dle stěžovatele tak nedošlo k vypořádání jednoho spoluvlastnictví k jedné společné věci, ale o vypořádání mnoha podílových spoluvlastnictví podle počtu pozemků specifikovaných v dohodě. Dle názoru stěžovatele by případná aplikace ustanovení § 6 odst. 4 daňového zákona na souzenou věc byla v rozporu s kogentní úpravou předmětu daně darovací. V daňovém zákonu ve znění platném do 31. 12. 2003 byl v předmětu daně darovací výslovně upraven pouze jeden případ konkrétního způsobu vypořádání podílového spoluvlastnictví, a to formou reálného rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky. Ostatní způsoby vypořádání podílového spoluvlastnictví byly předmětem daně z převodu nemovitostí. Změna ve stanovení předmětu daně byla učiněna až novelou provedenou v zákoně č. 420/2003 Sb., účinnou od 1. 1. 2004, kterou však vzhledem k absenci výslovné kogentní úpravy v daňovém zákoně není možné na případy vypořádání spoluvlastnictví před 1. 1. 2004 aplikovat. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 45, který byl vydán ve skutkově shodné věci. Domnívá se, že názor stěžovatele je mylný, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 6 odst. 4 daňového zákona nabývá-li spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu, považuje se nabytí nad tuto hodnotu za darování.

Dle ustanovení § 9 odst. 1 daňového zákona je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví a bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním.

V souzené věci je zásadní otázka dopadů uzavření dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví z daňového hlediska. Touto dohodou ze dne 26. 6. 1999 se daňový subjekt společně s JUDr. A. K., Ing. Z. K. a H. J. dohodli na zrušení podílového spoluvlastnictví u těch nemovitostí, které jsou v dohodě přesně vymezeny. Vkladem této smlouvy do katastru nemovitostí (vklad práv byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu ze dne 23. 7. 1999, přičemž právní účinky vkladu vznikly dne 29. 6. 1999) tedy přestalo k těmto nemovitostem existovat spoluvlastnictví, když nadále byla vlastníkem nemovitostí pouze jedna smluvní strana. Pro věc je vhodné zdůraznit, že se vždy jednalo o nemovitosti ve spoluvlastnictví všech smluvních stran, tedy že byl reálně převáděn vždy pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celá nemovitost. Smluvní strany rovněž stanovily, že rozdíl, o který převyšuje hodnota nabytých nemovitostí po vypořádání podíl na původním spoluvlastnictví, bude vypořádán po pravomocných rozhodnutích o restitučních náhradách.

Na základě výše uvedeného lze tedy dospět k závěru, že v souzené věci se jednalo o zrušení podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, kdy každá ze stran nabyla v dohodě přesně specifikované nemovitosti. Vzhledem k okolnosti, že ze smlouvy vyplývá, že žádná ze smluvních stran neposkytla další nějaké protiplnění v penězích jako ekvivalent za tu část podílu, o kterou získala více, než kolik činil její spoluvlastnický podíl, jednalo se o bezúplatné zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, proto je nutné na něj aplikovat daň darovací. Výše uvedený názor plně koresponduje např. s rozhodnutím Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. 10 Ca 483/1996, a ze dne 29. 1. 1997, sp. zn. 10 Ca 521/1996, a zejména s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 7 Afs 155/2005 - 83, ve kterém tento soud vyslovil, že stane-li se v rámci dohody o částečném zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví jedna ze smluvních stran vlastníkem nemovitostí větší hodnoty než činil její původní spoluvlastnický podíl, a to za náhradu, pak tato náhrada je základem daně, a to daně z převodu nemovitostí, nikoliv daně darovací, který je na souzený případ možno aplikovat a contrario.

Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že před přijetím zákona č. 420/2003 Sb., který novelizoval zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, existoval k jeho ustanovení vztahujícímu se k podílovému spoluvlastnictví, resp. k jeho zrušování a vypořádávání, nejednotný výklad, když především Finanční ředitelství v Brně zastávalo názor, že v případě úplatného zrušení spoluvlastnictví k vícero věcem jednou smlouvou se jedná o směnu, a tudíž vybíralo daň z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší. Avšak jiný názor, který zastávalo např. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, takovýto převod za směnu nepovažoval, a proto i skutečnosti rozhodné pro vyměření daně byly chápány rozdílně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i před novelou cit. zákona bylo tento zákon možno vykládat pouze v intencích druhého z názorů. Podstatnou je skutečnost, jakým způsobem byl vlastní akt zrušení spoluvlastnictví dohodou uskutečněn. V případě, že bylo současně zrušeno spoluvlastnictví k více věcem, když součástí dohody byla i finanční kompenzace, nemohlo se právě pro existenci této kompenzace nikdy jednat o směnu, protože podstatou směny je směna věci za věc bez existence jakéhokoliv finančního ujednání, tedy bez ceny. Kdyby součástí směnné smlouvy byla i dohoda o ceně, jednalo

by se o smlouvu kupní. Na souzenou věc tedy není možné aplikovat ustanovení § 9 odst. 3 daňového zákona, a to ani v té části týkající se určení, ze které nemovitosti se bude vybírat daň. V této souvislosti je vhodné ještě zdůraznit, že v předmětné věci byl převáděn pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celá nemovitost. Proto předmětem daně nemůže být celá nemovitost, případně nemovitosti, protože nový vlastník byl vždy spoluvlastníkem určité části této nemovitosti již před vlastním převodem spoluvlastnického podílu. Podpůrně lze dodat, že správnost tohoto výkladu se odrazila právě v legislativní změně přijaté zákonem č. 420/2003 Sb.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že postup krajského soudu, který zrušil rozhodnutí stěžovatele, neboť ten aplikoval na souzenou věc daň z převodu nemovitostí, byl zcela zákonným. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Daňový subjekt nárok na náhradu nákladů řízení nevznášel a ze soudního spisu ani nevyplývá, že by mu nějaké náklady řízení vznikly, proto soud rozhodl tak, 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 15. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu