



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **L. Č. r., s. p.**, se sídlem v Hradci Králové, Přemyslova 1106, a osob zúčastněných na řízení **1) JUDr. A. K., 2) H. J., 3) Ing. Z. K.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2005, č. j. 30 Ca 388/2003 - 57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2005, č. j. 30 Ca 388/2003 - 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu 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. 4702,5897/03/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání L. Č. r., s. p. (dále též „daňový subjekt“), a ing. Z. K. proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Třebíči (dále též „správce daně“) ze dne 20. 6. 2003, č. j. 67455/03/330961/3957, na daň z převodu nemovitostí. Krajský soud své rozhodnutí zdůvodnil tak, že protože se daňový subjekt stal na základě dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví bezúplatně výlučným vlastníkem pozemků, jejichž hodnota byla vyšší než na původním celku, je při vyměření daně třeba postupovat podle ust. § 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“), s tím, že odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 45, vydaný ve skutkově stejné věci. Proto rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť ten při vyměření daně postupoval dle ust. § 9 odst. 3 daňového zákona.

Ve včas podané kasační stížnosti namítl stěžovatel stížní důvod uvedený v ust. § 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, spoluvlastnictví a rozdělení podílového spoluvlastnictví. Uvedl, že předmětem daně darovací podle ust. § 6 odst. 4 daňového zákona je právní skutečnost, kdy spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky nabytí 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 ust. § 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 náhradu za ztrátu podílu na společné věci získal spoluvlastník podíl druhého spoluvlastníka na jiném pozemku v podílovém spoluvlastnictví, čímž došlo k naplnění ust. § 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 ust. § 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 ust. § 9 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Správce daně v předmětné věci nemohl aplikovat ust. § 6 odst. 4 cit. 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 ust. § 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 zákona 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 zdůraznil, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhl její zamítnutí.

Osoby zúčastněné na řízení ve svém vyjádření rozebraly okolnosti vzniku předmětné situace, když upozornily na fakt, že daňový subjekt nezískal z převodu žádný prospěch, neboť písemně uznal svůj závazek uhradit finanční hodnotu toho, o co nabytí rozdělením spoluvlastnictví více, po vyřešení dalších soudních sporů. Zdůraznily, že Ministerstvo financí v písemné korespondenci výslovně uvedlo, že se daň platí jen z rozdílu získaného nad rámec majetkového podílu. Navrhly zamítnutí kasační stížnosti.

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

Podle ust. § 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 ust. § 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. Tato dohodou ze dne 26. 6. 1999 se daňový subjekt a osoby zúčastněné na řízení dohodly na zrušení podílového spoluvlastnictví u těch nemovitostí, které jsou v dohodě přesně vymezeny. Vkladem této smlouvy do katastru nemovitostí (vklad práva 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 výše uvedených osob, když nadále byla vlastníkem nemovitostí pouze jedna smluvní strana. Pro věc je vhodné zdůraznit, že se vždy jednalo o nemovitosti ve spoluvlastnictví obou smluvních stran (jak daňového subjektu na straně jedné, tak i všech tří osob zúčastněných na straně druhé), tedy že byl reálně převáděn vždy pouze spoluvlastnický podíl, nikoliv celý pozemek. Hodnota rozdělovaného spoluvlastnictví byla dle smlouvy 213 973 008 Kč, když hodnota rozdělených nemovitostí, které dohodou získal daňový subjekt, byla o 662 962 Kč vyšší než je hodnota ideální 6/9 (původního podílu daňového subjektu). Smluvní strany se v dohodě rovněž zavázaly, že tento rozdíl bude vypořádán až při dalším majetkoprávním vypořádání nemovitostí, které jsou předmětem dalších sporů.

Na základě výše uvedeného lze tedy dospět k závěru, že v souzené věci se jednalo o zrušení podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, kdy daňový subjekt nabytím rozdělením spoluvlastnictví více než činil jeho původní podíl a osoby zúčastněné dle dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví převedly nemovitosti v celkové hodnotě 662 962 Kč, aniž by prozatím bylo smluvně stanoveno finanční vypořádání. Právě tato částka či finanční vypořádání měla být předmětem právního hodnocení v dané věci v tom smyslu, že její právní charakter je určujícím hlediskem pro podřízení předmětného právního úkonu (dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví) pod předmět daně darovací či daně z převodu nemovitostí. Touto otázkou se však krajský soud ve svém rozhodnutí nikterak nezabýval. Tato skutečnost je však pro posouzení žalobních námitek naprosto podstatná, neboť daňový subjekt tvrdí, že předmětný převod měl být z hlediska daňového zákona hodnocen jako bezúplatné nabytí, tedy darování. Jestliže krajský soud ve svém rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 5 Afs 20/2003 - 52, jednalo se prozatím o nepatřičný a předčasný odkaz na věc, ve které Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o bezúplatném vyrovnání a následné aplikaci daně darovací. Takový závěr však v souzené věci prozatím přijmout nelze; krajský soud musí v tomto smyslu žalobní námitky řádně posoudit, což prozatím neučinil (zejména i z hlediska vzniku příslušné daňové povinnosti a řádného stanovení základu daně – srov. ust. § 10 daňového zákona). Teprve poté může zhodnotit i možnou aplikaci ust. § 20 odst. 1 daňového zákona, které se týká osvobození od daně dědické a daně darovací.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, k čemuž musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), neboť krajský soud pouze aplikoval výše uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, aniž by se blíže zabýval konkrétními žalobními námitkami a konkrétními skutečnostmi specifickými pro souzenou věc.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že však nelze souhlasit ani s veškerými závěry, které ve své kasační stížnosti činí stěžovatel a které se vztahují k posouzení předmětu zdanění. 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 citovaného 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 ust. § 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. Z výše nastíněných důvodů proto ani stěžovatel a ani správce daně nepostupovaly při vyměření daně daňovému dlužníku v souladu se zákonem.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, k čemuž přihlédl z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu