



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **JUDr. K. T.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2003, č. j. 6520/03/FŘ 140, v řízení o kasační stížnosti žalovaného, proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2006, č. j. 29 Ca 32/2004 - 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalovaný domáhal zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného (dále i „stěžovatele“) ze dne 9. 12. 2003, č. j. 6520/03/FŘ 140. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 2.7. 2003, č. j. 62285/03/351960/1078, jímž jí byla vyměřena daň z převodu nemovitostí.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že spor mezi účastníky se týká výkladu § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., konkrétně, zda za úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem je možno považovat přechod vlastnického práva k nemovitostem v původním vlastnictví žalobkyně na společnost G. P., s. r. o. na základě smlouvy o zajištění závazku převodem vlastnického práva podle § 553 občanského zákoníku, uzavřené mezi

žalobkyní jako převodcem a uvedenou společností jako nabyvatelem. Soud dovodil, že nelze zajištění závazku převodem práva považovat za úplatný převod vlastnictví k nemovitostem podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.

Účelem zajišťovacího převodu je v první řadě jeho zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem. Teprve v případě, že není naplněna rozvazovací podmínka, může nastoupit uhrazovací funkce tohoto zajišťovacího institutu. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného nadto neobsahuje žádnou úvahu o tom, v čem by měla spočívat úplatnost převodu nemovitosti.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že soud nesprávně posoudil právní otázku; podle jeho názoru je převod vlastnického práva k nemovitostem z titulu zajišťovacího převodu práva předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.

Uvedl, že na základě smlouvy o zajištění závazku převodem vlastnického práva mezi žalobkyní a obchodní společností G. P., s. r. o., ze dne 9. 8. 1999 došlo k převodu vlastnického práva, a to dnem právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. V evidenci vlastnických práv katastru nemovitostí byl od té doby veden jako vlastník „věřitel“ - nabyvatel. Z povahy právního úkonu – zajišťovacího převodu vlastnického práva plyne, že je převodem vlastnictví s rozvazovací podmínkou. Žalovaný odmítl závěr soudu, že pro daňové řízení má relevanci skutečnost, že ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva (k úplatě) dochází až při nesplnění závazku. Závěrem zdůraznil, že převod vlastnického práva k nemovitostem smlouvou o zajištění závazku je nutno považovat za převod úplatný a tedy za předmět daně. Závěrem upozornil, že navrhovaná změna § 25 zákona č. 357/1992 Sb. se již vysloveně dotýká zajišťovacího převodu, který za určitých podmínek osvobozuje. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že do novely zákona č. 357/1992 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2004, nebyl institut zajištění závazku převodem práva uveden v jeho § 9 odst. 1 písm. a). Úmysl zákonodárce je jednoznačně vyjádřen až citovanou novelou. Jednoduše řečeno zajišťovací převod práva nebyl před touto novelou taxativně vymezen jako úplatný převod, a proto nebylo možno v takovém případě ukládat daňovému subjektu daňovou povinnost. Protože krajský soud odůvodnil své rozhodnutí v souladu se zákonem navrhla, aby kasační stížnost Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního

předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je otázka, zda převod vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu podléhá zdanění daní z převodu nemovitostí.

Ratio legis institutu zajištění závazku převodem práva, o který byl v §§ 533 a 534 o. z. s účinností od 1. 1. 1992 rozšířen okruh zajišťovacích prostředků, spočívalo a spočívá v tom, aby dočasná ztráta převedeného práva stimulovala dlužníka ke splnění svého závazku, v důsledku čehož získá zpět své vlastnické právo a obnoví tak své dřívější právní postavení. Uzavřením smlouvy o zajišťovacím převodu práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem, jehož účelem je zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva tak dochází, byť podmíněně, ke změně v osobě nositele práva, v daném případě v osobě vlastníka, a je-li závazek splněn, obnovuje se bez dalšího původní stav. Na straně věřitele není účelem zajišťovacího převodu nabytí dlužníkovy práva a na straně dlužníka jeho pozbytí.

Nesporným podle názoru Nejvyššího správního soudu je, že na základě smlouvy o zajišťovacím převodu dochází k převodu vlastnického práva. Z toho však bez dalšího nelze dovodit, že se jedná o převod podléhající dani z převodu nemovitostí z titulu jeho „úplatnosti“.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle § 9 odst. 1 až 3 zákona č. 357/1992 Sb. úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním, úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Ač zákon podrobuje zdanění úplatný převod nemovitostí, nikde sám nestanoví, co úplatným převodem rozumí. Rozhodujícím kritériem je však nepochybně poskytnutí úplaty, za níž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích.

Takovým protiplněním je podle stěžovatele v daném případě „úplata - služba, poskytnutí půjčky“. Nejvyšší správní soud však tento názor stěžovatele nesdílí. Smluvní strany si totiž na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 o. z. žádná protiplnění neposkytují. Převod nemovitosti na základě této smlouvy není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch. Tento převod vlastnického práva se od jiného převodu liší svou povahou, neboť je takto zajišťován dluh po dobu, než je věřiteli v plné výši uhrazen. Nemovitost je po dobu trvání dluhu „deponována“, aby mohla být v případě řádného splnění závazku vrácena dlužníkovi. Pouze při nesplnění závazku může dojít ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva. Právo převedené zajišťovacím převodem má povahu práva převedeného s rozvazovací podmínkou, i když to o. z. v žádném ustanovení výslovně nestanoví. V případě sjednání rozvazovací podmínky ve smlouvě o zajišťovacím převodu práva se jejím naplněním původní vlastník stává ze zákona opět vlastníkem předmětných nemovitostí. O této skutečnosti se provede

zápis do katastru nemovitostí na základě souhlasného prohlášení ve smyslu § 36 odst. 5 písm. a) a odst. 6 vyhlášky č. 190/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Splní-li tedy dlužník svůj závazek a dluh věřiteli řádně uhradí, je zpětný převod na dlužníka proveden záznamem, a i když se jedná rovněž o změnu vlastnického práva, v tomto případě již nevznikají žádné pochybnosti o tom, že by s touto změnou měla být spojena daňová povinnost.

Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že dnem vzniku právních účinků vkladu dochází k převodu vlastnického práva a současně ke vzniku předmětu daně v souladu s § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních, je možno akceptovat pouze v případě, bylo-li by nesporné, že se jedná o některý z převodů taxativně v citovaném ustanovení uvedený. Tak tomu však není. Ze znění citovaného ustanovení nelze, jak se o to snaží stěžovatel, dovodit úmysl zákonodárce, že uvedená kogentní ustanovení zákonů [§ 133 o. z. a § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.] platí stejně jak pro převod vlastnického práva k nemovitostem kupní smlouvou, tak i pro převod vlastnického práva k nemovitostem smlouvou o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem. Pokud zákonodárce takový úmysl měl, nic mu nebránilo v tom, aby ho v textu zákona vyjádřil, což neučinil. Úmysl zákonodárce zdanit převod vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy o zajištění práva však nebyl vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvedl, nikoliv z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil.

Vzhledem k tomu, že v daném případě právní účinky vkladu nastaly dne 10. 8. 1999, není jakkoli možné dovodit úmysl zákonodárce podrobit daní předmětný převod vlastnického práva ani ze znění ustanovení § 10 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., účinného od 1. 1. 2004, které bylo doplněno tak, že „základem daně z převodu nemovitosti je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva“. Důvodová zpráva k této změně pouze uvádí: „v případě převodů vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva mezi dlužníkem a věřitelem se z důvodu jednoznačnosti za základ daně z převodu nemovitostí navrhuje cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů)“.

V této souvislosti lze také poukázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle které na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje a jsou tedy povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (viz např. nálezy ze dne 4. 4. 2005 sp. zn. II. ÚS 669/02, ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV. ÚS 666/02, ze dne 11. 3. 2004 sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 19. 8. 2004).

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Úspěšná žalobkyně náhradu nákladu

řízení o kasační stížnosti nepožadovala, proto jí soud tuto náhradu nepřiznal. Žalovaný nemá na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti právo, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 18. dubna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu