



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 stěžovatelky společnosti **R. spol. s r.o.**, zastoupené JUDr. Janem Vydrou, advokátem se sídlem v Černošicích, Mokropeská 688, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 12. 2004, č. j. 5 Ca 209/2003 – 30,

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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán“) ze dne 11. 6. 2003, č. j. FŘ-4403/14/03, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále též „správce daně“) ze dne 23. 10. 2002, č. j. 232929/02/006962, platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí č. 1020002013, ve výši 10 760 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatelka uvedla 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.“). Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle stěžovatelky není správný soudem provedený výklad ust. § 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový zákon“), týkající se osvobození od daně z převodu nemovitostí, v návaznosti na znění ust. § 8 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o oceňování

majetku“), a znění ust. § 20 a § 21 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o vlastnictví bytů“). Soud nesprávně při posouzení osvobození od daně z převodu nemovitostí upřednostnil užití daňového zákona a uzavřel, že jeho ust. § 20 umožňuje, za splnění zde uvedených podmínek, osvobodit pouze převod stavby (či zde jednotek bytových i nebytových); pozemku, který se pod ní nachází, se již, dle názoru soudu, osvobození netýká. Soud nepřihlédl při posouzení osvobození od daně k ust. § 20 a § 21 zákona o vlastnictví bytů, v nichž bylo uvedeno, že s převodem nebo přechodem vlastnictví k jednotce přechází i spoluvlastnický podíl pozemku. Stěžovatelka namítá, že soud dospěl k nesprávnému závěru, že se jednalo o úplatný převod vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu pozemku v důsledku kupní smlouvy, neboť ve smlouvě byly spoluvlastnické podíly pozemků zmíněny a byla v ní obsažena cena jednotky. V závěru poukázala stěžovatelka na porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Proto navrhla zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 20. 10. 2006, v němž uvedl, že i nadále trvá na svém právním názoru uvedeném v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a ve vyjádřeních k žalobám. V tomto svém vyjádření opětovně zdůraznil některé vybrané pasáže svého vyjádření k žalobě; zejména zopakoval, že ust. § 20 odst. 7 daňového zákona upravovalo pouze podmínky osvobození prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbě. S tím souvisí i ust. § 20 zákona o vlastnictví bytů, jež je nutno chápat tak, že dochází-li k převodu bytu nebo nebytového prostoru, je tímto převodem podmíněn i převod pozemku (obdobně jako u § 21 téhož zákona). Zákon tak ukládá vlastníkovu pozemku, aby při převodu stavby (bytu či nebytového prostoru) převedl na nabyvatele i spoluvlastnický podíl pozemku, nestanoví však v žádném případě, že se tak musí stát bezúplatně, eventuálně, že by byl tento převod pozemku osvobozen od daně. Správce daně proto přiznal v souladu s ust. § 20 odst. 7 daňového zákona osvobození od daně z převodu nemovitostí převodu bytu a k němu náležejících společných částí a vyměřil daň z převodu nemovitostí za úplatný převod vlastnictví k poměrné části pozemku. Z ust. § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku je zřejmé, že cena příslušenství stavby, které stavebně není její součástí, se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby. Způsob ocenění bytu a nebytového prostoru je vymezen § 13 vyhlášky č. 279/1997 Sb., a to tak, že cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, se pro účely ocenění bytu či nebytového prostoru vypočte podle příslušných ustanovení vyhlášky a k ceně bytu či nebytového prostoru se připočte poměrně podle velikosti spoluvlastnického podílu na společných prostorách domu. Stejně se postupuje u pozemku, jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné. Z tohoto ustanovení není možné dovozovat, že součet všech těchto hodnot je nedílnou částkou, která je cenou zjištěnou bytu jako takového, ale pouze skutečnost, že zjištěná cena bytu a nebytového prostoru se skládá z ceny bytu a nebytového prostoru, z ceny poměrného podílu na příslušenství stavby a pokud jsou shodná vlastnická práva ke stavbě a pozemku, pak i z ceny příslušného podílu na pozemku. Správní orgán dále nesouhlasí se závěrem stěžovatelky, která svým výkladem srovnává zcela neslučitelné pojmy, a to cenu bytu a nebytového prostoru, stanovenou postupem podle ust. § 8 zákona o oceňování majetku, a na druhé straně byt a nebytový prostor vymezený jako pojem v ust. § 2 zákona o vlastnictví bytů, neboť takovýto výklad stěžovatelky by rozšiřoval nad rámec zákona osvobození od daně z převodu nemovitostí i na pozemky. Osvobození převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbě nebo bytu je zcela

jednoznačně vymezeno, i když pro účely zákona, pokud se má ustanovení zákona týkat i pozemku a nebytového prostoru, je daňovým zákonem upravena legislativní zkratka „nemovitost“. Správní orgán je přesvědčen, že skutečnost, že má na aplikaci zákona jiný názor než stěžovatelka, neznamená, že se s argumentací nevypořádal. Správní orgán rovněž zopakoval svou argumentaci ve vztahu k stěžovatelkou namítané úplatnosti převodu vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu pozemku v důsledku právního úkonu. Opodstatněnou není ani námitka stěžovatelky odkazující na porušení čl. 11 odst. 5 Listiny, neboť toto ustanovení lze v praxi aplikovat pouze tak, že daně lze ukládat na základě zákona, s tím, že soustavu daní tvoří pouze příslušné daňové zákony. V daňovém řízení se tedy postupuje podle daňových zákonů a v případě, že je v daňovém zákoně odkaz na jiný zákon, použijí se i ustanovení tohoto jiného zákona. Z výše uvedených důvodů není tedy podle názoru správního orgánu kasační stížnost důvodná.

Podle ust. § 20 odst. 7 písm. a) daňového zákona od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která je novostavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí.

Podle ust. § 8 odst. 3 zákona o oceňování majetku cena bytu a cena nebytového prostoru se zjistí jako podíl z ceny stavby. Velikost tohoto podílu se rovná poměru podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru k součtu podlahových ploch všech bytů a nebytových prostorů ve stavbě, do něhož se nezapočítávají plochy společného příslušenství stavby. Přitom se přihlíží k vybavení a stavu bytu nebo nebytového prostoru.

Podle ust. § 8 odst. 4 citovaného zákona cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, jako jsou zejména venkovní úpravy, studny a vedlejší stavby sloužící výhradně společnému užívání, se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby.

Zásadní stížní námitkou stěžovatelky je její nesouhlas s argumentací městského soudu, neboť tento soud nesprávně vyšel ze systémových hledisek, aniž by se zabýval důsledky toho, co je vlastním obsahem příslušných právních předpisů. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Městského soudu v Praze a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti namítá, že zákon o oceňování majetku je třeba interpretovat v jeho celku, tedy tak, že pokud se v textu zákona stanoví nějaké způsoby oceňování, musejí se tyto způsoby oceňování vztahovat souladně na všechny právní předpisy, vůči nimž je tento zákon v tomto směru ve vztahu speciality. Jestliže se tedy v ust. § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku stanoví, že cena spoluvlastnického podílu pozemku se započte do ceny stavby a tedy ve smyslu ust. § 8 odst. 3 citovaného zákona do ceny bytové nebo nebytové jednotky, platí tento zákonný příkaz pro všechny účely všech zákonů uvedených v ust. § 1 odst. 1 a v části čtvrté až deváté tohoto zákona. A je proto nemožné, aby nebyl tento výslovný zákonný příkaz vůbec uplatněn s poukazem na to, že neupravuje předmět jednotlivých daní. Pokud jde o základ daně, uvedený zákon je předpisem, který výslovně deroguje (upřesňuje) ustanovení daňových zákonů. Tomu odpovídá i odkaz na zákon o oceňování majetku obsažený v ust. § 10 písm. a) daňového zákona, podle něhož je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Podle ust. § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku má být cena spoluvlastnického podílu pozemku pro potřeby daně z převodu nemovitostí zahrnuta do ceny stavby.

Je zde tedy uložena povinnost převodce zvýšit o cenu spoluvlastnického podílu pozemku cenu stavby a tedy zvýšit o tuto cenu zdaňovací základ, pokud jde o převod bytových a nebytových jednotek. Zákon takto vylučuje, aby se v případech, kdy jde o převod spoluvlastnictví podílu pozemku na nabyvatele bytové či nebytové jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, cena tohoto podílu pozemku stala samostatným základem pro vyměření daně z převodu nemovitostí. Jde-li o převod spoluvlastnictví pozemků podle ust. § 20 a § 21 zákona o vlastnictví bytů, nemůže být zjištěná cena spoluvlastnického podílu pozemku samostatným základem pro stanovení daně z převodu nemovitostí a neumožňuje tedy legálně takový základ daně určit. Je-li tedy podle ust. § 20 odst. 7 daňového zákona převod stavby za zde stanovených podmínek osvobozen od daně z převodu nemovitostí, musí se nutně toto osvobození vztahovat i na tu část základu daně z převodu nemovitostí, která je tvořena započtenou cenou spoluvlastnického podílu pozemku. Stěžovatelka dále namítá, že soud dospěl k nesprávnému závěru, že se jednalo o úplatný převod vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu pozemku v důsledku kupní smlouvy, neboť ve smlouvě byly spoluvlastnické podíly pozemků zmíněny a byla v ní obsažena cena jednotky. Přestože bylo v uzavřené smlouvě pro větší instruktivnost uvedeno, že se předmětná jednotka převádí spolu s příslušným spoluvlastnickým podílem společných částí domu a příslušným spoluvlastnickým podílem pozemků, titulem pro přechod vlastnického práva k těmto spoluvlastnickým podílům nebyl právní úkon, ale kogentní ust. § 20 zákona o vlastnictví bytů, podle něhož v dané době přecházelo spoluvlastnictví společných částí domu a pozemků spolu s převodem či přechodem vlastnického práva k jednotce. Rovněž podle stěžovatelky chybí esenciální náležitost kupní smlouvy, kterou je ujednání o ceně tohoto spoluvlastnického podílu. V závěru poukázala stěžovatelka na porušení čl. 11 odst. 5 Listiny, neboť v daném případě došlo za pomoci extenzivního výkladu předmětných právních předpisů k nepřipustnému dovozování povinnosti k placení daně z převodu nemovitostí, proto navrhla zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud dle obsahu kasační stížnosti vychází ze skutečnosti, že touto stížností je namítán nesprávný výklad ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona, v návaznosti na ustanovení § 8 odst. 3, 4 zákona o oceňování majetku a ustanovení § 20 a § 21 zákona o vlastnictví bytů.

Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že se již zabýval výkladem ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona, např. v rozsudku ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 - 70, publikovaném pod č. 888/2006 Sb. NSS. V něm bylo především vysloveno, že pokud se staly předmětem prvního úplatného převodu jak byty či nebytové prostory, tak i spoluvlastnictví společných částí domu či vedlejších staveb, pak všechny tyto převody podléhaly osvobození od daně z převodu nemovitostí (§ 20 odst. 7 daňového zákona). Převod spoluvlastnického podílu k pozemku podle ust. § 21 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů však od daně z převodu nemovitostí není osvobozen.

Protože shora citovaný rozsudek je rozsudkem ve věci stejných účastníků řízení jako v této věci, navíc se zcela shodnou právní problematikou a v podstatě i se stejným skutkovým základem, je možné na tento rozsudek, který již byl dříve účastníkům řízení doručen, v plném rozsahu odkázat (stejně tak i rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2007, č. j. 5 Afs 185/2006 - 79).

Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodným ani tvrzení stěžovatelky, že v předchozím řízení došlo ze strany správních orgánů a městského soudu k zásahu do jejích ústavních práv. Z předložených spisů je zřejmé, že správní orgány se způsobem

stanoveným zákonem věcí meritorně zabývaly a na vznesené námitky stěžovatelky reagovaly. Městský soud vydal rozsudek, v němž uvedl, na základě jakých skutečností shledal postup správce daně při vyměření daně zákonným. Soudní řízení proběhlo postupem odpovídajícím principům zakotveným v hlavě páté Listiny a rozsudek je tak třeba považovat za výsledek nezávislého soudního rozhodování, jemuž z hlediska ochrany ústavnosti nelze nic vytknout. Skutečnost, že správní orgány a městský soud opřely svá rozhodnutí o právní názor, se kterým se stěžovatelka neztotožňuje, nezakládá sama o sobě relevantní důvod k tvrzení o porušení jejích ústavních práv. Odlišný právní názor nepředstavuje sám o sobě porušení práva na soudní ochranu, stejně jako rozsah práva na spravedlivý proces nelze vykládat tak, jako by se garantoval úspěch v řízení. Zásady spravedlivého procesu vyplývající z čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod je třeba chápat tak, že v souladu s obecným procesním předpisem musí být v řízení před obecným soudem účastníku zejména zaručeno, že jeho věc bude projednána veřejně a v jeho přítomnosti tak, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Tyto záruky nebyly v projednávané věci porušeny a není tak prostor ani pro závěr, že proces byl veden způsobem, který nezajistil spravedlivý výsledek (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, a ze dne 17. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 64/02).

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku městského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. července 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu