



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **Mgr. L. P.**, zastoupené Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem se sídlem Opava - Předměstí, Otická 758/19, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2006, č. j. 22 Ca 87/2005 - 32,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Marka Piecha, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou u Krajského soudu v Ostravě v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 29. 1. 2005, č. j. 15957/140/2004, a platební výměr Finančního úřadu v Opavě ze dne 27. 8. 2004, č. j. 165770/04/384962/5760, a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměr vydanému dne 27. 8. 2004 Finančním úřadem v Opavě, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 2 250 Kč a zvýšení této daně podle § 68 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), o 225 Kč, celkem tedy 2 475 Kč. Krajský soud rozhodnutí žalovaného i finančního úřadu zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalobkyni doměřil daň v rozporu se zákonem, neboť celou daň z převodu nemovitostí zaplatil manžel žalobkyně, a to na základě dohody o velikosti podílů ve smyslu § 8 odst. 2 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2003, (dále též „zákon o trojdani“).

Stěžovatel výslovně uvádí, že proti tomu uplatňuje důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), má totiž za to, že krajský soud nesprávně aplikoval § 8 odst. 2 zákona o trojdani, když dovodil, že dohoda či stanovení podílů mohou být dohodnuty bez jakékoli právně relevantní formy. Podle stěžovatele stanovení nebo dohodnutí podílů sice v zákoně o trojdani řešeno není, ale je třeba analogicky použít občanský zákoník, konkrétně jeho § 143a odst. 1, který umožňuje rozšířit, případně zúžit společné jmění manželů pouze smlouvou uzavřenou formou notářského zápisu. Poukazuje také na vyjádření Ministerstva financí k návrhu novely zákona o trojdani, podle něhož možnost vyloučení rovnosti podílů lze akceptovat pouze při vypořádání společného jmění manželů podle § 149 občanského zákoníku. Žalobkyně ani její manžel nedoložili v daném případě notářský zápis o smlouvě o zúžení jejich společného jmění účinné před převodem předmětné garáže a žalobkyně tak neprokázala, že by výlučným vlastníkem této garáže byl její manžel. Připustil-li by stěžovatel názor krajského soudu, neodrážela by kupní smlouva reálné vlastnické poměry v době převodu a jednalo by se o právní úkon neplatný ve smyslu § 39 občanského zákoníku. Stěžovatel má za to, že předložené čestné prohlášení ze dne 12. 5. 2004 ani protokol ze dne 8. 9. 2004 neobsahují shodný projev vůle obou manželů a nejsou tedy důkazními prostředky, nýbrž účelovými tvrzeními, které mají znaky zakázané dohody o přenosu daňové povinnosti (§ 45 daňového řádu). Poukazuje dále na to, že tím, že daňovou povinnost uhradí jeden z manželů, může si ji např. zahrnout v účetnictví do nákladů. Stěžovatel má za to, že se v daném případě jednalo o simulovaný právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Rovněž poukazuje na nedostatečné a nepřesvědčivé odůvodnění rozsudku v tomto bodě, neboť se krajský soud nevypořádal s veškerou jeho argumentací, zejména ve vztahu k dokazování podle § 31 daňového řádu. Z tohoto důvodu navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně v obsáhlém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Poukazuje na to, že stěžovatel zaměňuje dva různé právní pojmy, a to zúžení společného jmění manželů a dohodu manželů o výši podílů pro účely daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o trojdani. Domnívá se, že zmíněnou dohodu manželů dostatečným způsobem prokázala a měl-li stěžovatel o její existenci pochybnost, mohl žalobkyni podle § 50 odst. 3 daňového řádu vyzvat k odstranění vad řízení. Rovněž žalovanému vytýká, že v dané věci není jasné, zda byla daň stanovena dokazováním, nebo použitím pomůcek. Tato skutečnost podle žalobkyně ze správního spisu nevyplývá. K tomu poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 99/2005, podle něhož je nezbytné, aby platební výměr obsahoval údaj o tom, zda byla daň stanovena podle pomůcek, či dokazováním. Uvádí však také, že se krajský soud v daném případě touto problematikou zabývat nemusel, neboť základ daně byl v obou případech stejný. Nesouhlasí ani s tím, že si manžel žalobkyně mohl zaplacenou daň uplatnit v daňových nákladech, neboť předmětná garáž nebyla v jeho obchodním majetku a náklady s ní spojené tedy nemohly být a také nebyly uplatněny jako daňové výdaje. Žalobkyně závěrem uvádí, že v rozhodnutí krajského soudu nesouhlasí jenom s jednou věcí - a to, že jí soud nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v nahlížení do soudních spisů a tuto skutečnost v písemném vyhotovení rozsudku nijak neodůvodnil, pouze ústně uvedl, že nahlížení do spisu nebylo účelné. Žalobkyně poukazuje na to, že proti tomuto závěru kasační stížnost s ohledem na § 104 odst. 2 s. ř. s. nepodávala, přesto by byla Nejvyššímu správnímu soudu vděčná, kdyby k tomuto problému zaujal stanovisko.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kterou spatřuje v nesprávném výkladu § 8 odst. 2 zákona o trojdani. Dále však také namítá, že krajský soud nedostatečně odůvodnil svůj právní závěr. Aniž to tedy výslovně uvádí, uplatňuje též důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů soudního rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 18. 11. 2002 uzavřeli žalobkyně a její manžel jako prodávající kupní smlouvu, kterou na kupující převedli vlastnické právo ke garáži za cenu 90 000 Kč. Vklad této smlouvy do katastru nemovitostí byl povolen rozhodnutím ze dne 30. 1. 2003 s právními účinky vkladu ke dni 18. 11. 2002. Obecná cena této garáže byla stanovena znaleckým posudkem na 70 900 Kč. Následně manžel žalobkyně podal daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, kde jako základ daně deklaroval celou hodnotu předmětných nemovitostí (sjednanou cenu jako cenu vyšší, ve výši 90 000 Kč). Poté dne 5. 5. 2004 správce daně vyhotovil výzvu, kterou žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Na tuto výzvu reagoval její zástupce dne 12. 5. 2004, kdy doručil správci daně přípis, v němž uvádí, že žalobkyně necítí povinnost podávat daňové přiznání, neboť její manžel podal sám daňové přiznání, kde základem daně byla celková hodnota převáděných nemovitostí, tedy 100 % podíl, proto podíl žalobkyně je 0 % (odkázal na § 8 odst. 2 zákona o trojdani). Dne 27. 8. 2004 vydal správce daně platební výměr, jímž ze základu daně 45 000 Kč stanovil žalobkyni daň z převodu nemovitostí ve výši 2250 Kč a dále rozhodl o zvýšení daně podle § 68 daňového řádu o 225 Kč. Dne 8. 9. 2004 se ke správci daně dostavil zástupce žalobkyně (její manžel) a opakovaně zdůrazňoval, že jeho vlastní podíl na převáděné garáži byl mezi manžely pro daňové účely sjednán 100 % a podíl jeho manželky – žalobkyně 0 %, což deklaroval i ve vlastním daňovém přiznání, jehož podání správce daně nezpochybňuje a výslovně v protokole potvrzuje. K otázkám správce daně pak uvádí, že ke zrušení, zániku či zúžení společného jmění manželů nedošlo. Následně proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně prostřednictvím svého zástupce včasné odvolání, které však bylo žalovaným dne 29. 1. 2005 zamítnuto.

Stěžovatel předně namítá, že je odůvodnění rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k závěru ohledně dohody podle § 8 odst. 2 zákona o trojdani nedostatečné a nepřesvědčivé. S tím však zdejší soud nemůže souhlasit. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku svůj právní názor ohledně dohody podle citovaného ustanovení jednoznačně vyjádřil a také přesvědčivě a obsáhle odůvodnil (viz str. 6 a 7 napadeného rozsudku). Zde poukázal zejména na to, že § 8 odst. 2 zákona o trojdani dopadá „jen na majetek, který je předmětem společného jmění manželů a nepřipouští-li obecná právní úprava společného jmění manželů žádné podíly k takovému majetku (když vychází z bezpodílovosti takového spoluvlastnictví), pak lze tyto podíly připustit jen pro účely daňové, a to na základě citovaného ustanovení. Vzhledem k tomu, že žádný předpis nestanoví formu pro „dohodnutí či stanovení“ těchto podílů, může se tak stát nejen písemně, ale i ústně či jen faktickým jednáním manželů, kdy jediným oprávněným požadavkem finančních orgánů může být jen průkaznost takové dohody o podílech či stanovení podílů, přičemž pro tento případ nelze vyloučit shodné vyjádření (projevení vůle) obou manželů, které v posuzovaném případě podporuje i faktické jednání jednoho z nich (podání daňového přiznání, kde základem daně je celá hodnota převáděné

nemovitosti)“. Rovněž se krajský soud dostatečným způsobem vypořádal s tvrzením žalovaného, že za dohodu podle § 8 odst. 2 zákona o trojdani je třeba považovat pouze smlouvu o zúžení společného jmění manželů, když poukázal na to, že „došlo-li by ke zrušení, zániku či zúžení společného jmění manželů, jak má žalovaný na mysli, pak by vznikl majetek, který v důsledku této události by již nebyl předmětem společného jmění manželů, ale výlučným majetkem jednoho z nich. Na takový majetek by však nemohla dopadat základní hypotéza § 8 odst. 2 ZDDDPN – převod (přechod) ze společného jmění manželů, když by se již jednalo o majetek převáděný nikoli ze společného jmění, ale z výlučného vlastnictví jednoho z manželů. Právě v tomto bodě je úvaha žalovaného i správce daně nesprávná a odporující platnému právu o společném jmění manželů. Obecná právní úprava společného jmění manželů vychází dosud (stejně jako dřívější úprava bezpodílového spoluvlastnictví manželů či ještě dříve majetkového společenství manželů) z bezpodílovosti takového spoluvlastnictví, kdy vlastnictví jednoho každého z manželů se vztahuje k celku, je však limitováno právy plynoucími ze stejného vlastnictví druhého z manželů. Vzhledem k tomu, že tato zásada by v daňových důsledcích vedla ke dvojímu zdanění téhož převodu (přechodu) – každý z manželů by byl povinen zdanit celou hodnotu převáděné nemovitosti – stanoví pro daňové účely výjimku z této zásady právě § 8 odst. 2 ZDDDPN“.

Pokud má stěžovatel za to, že se krajský soud nevypořádal s veškerou jeho argumentací, zejména ve vztahu k dokazování podle § 31 daňového řádu a proto má být jeho rozhodnutí zrušeno, nelze s ním souhlasit. Předně je třeba uvést, že krajský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a je to tedy žalobkyně, kdo zásadně stanovuje rozsah soudního přezkumu, a jejími žalobními body je krajský soud povinen se zabývat. Institut vyjádření žalovaného je odrazem práva „na rovnost zbraní“ a spravedlivý proces a slouží k tomu, aby se žalovaný mohl řádně vyjádřit ke všem námitkám obsaženým v žalobě. Povinnost soudu zabývat se vyjádřením žalovaného není explicitně v s. ř. s. stanovena, nicméně je samozřejmostí, že je soud hodnotí a posuzuje a v rámci přesvědčivosti svého rozhodnutí se jím zabývá. V daném případě tak také krajský soud učinil a vyjádření žalovaného se dostatečným způsobem věnoval. Pouhá subjektivní nespokojenost stěžovatele s rozsahem odůvodnění rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost a nemůže být důvodem pro jeho zrušení. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neobstojí.

Stejně tak nemůže obstát ani uplatněná námitka nezákonnosti týkající se nesprávného posouzení § 8 odst. 2 zákona o trojdani. Uvedené ustanovení v rozhodném znění (ve znění účinném do 31. 12. 2003) stanovilo podmínky pro rozložení daňové povinnosti v případě, že je převáděná nemovitost v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů (od 1. 8. 1998 ve společném jmění manželů), případně v podílovém spoluvlastnictví. V daném případě není sporu o tom, že převáděná garáž byla ve společném jmění manželů, neboť prodávajícími (převodci) byla žalobkyně a její manžel, kteří garáž nabyli do bezpodílového spoluvlastnictví manželů (to se po 1. 8. 1998 ze zákona změnilo na společné jmění manželů - čl. VIII. odst. 2 zákona č. 91/1998 Sb.), a k zániku ani zúžení společného jmění manželů v jejich případě nedošlo. Podle shora citovaného ustanovení zákona o trojdani, je-li převáděno vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, považuje se každý z manželů za samostatného poplatníka a jejich podíly za stejné, pokud nejsou podíly dohodnuty nebo stanoveny jinak. Z hlediska stanovení daně a rozložení daňové povinnosti na oba manžele se má zásadně za to, že jsou podíly obou manželů na převáděné nemovitosti stejné. Je třeba zdůraznit, že se jedná toliko o podíly pro účely stanovení daně, neboť společné jmění manželů (i předchozí institut bezpodílového spoluvlastnictví manželů) vychází z „bezpodílovosti“, kdy každý z manželů je vlastníkem celé věci a má právo tuto věc držet

užívat a nakládat s ní, je však omezen stejným právem druhého manžela (srov. Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil, J. a kol. Občanský zákoník, Komentář, 10. vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, s. 583).

Popsanou zásadu o tom, že jsou podíly obou manželů stejné, prolamuje přímo § 8 odst. 2 zákona o trojdani v části věty za čárkou tak, že toto neplatí, pokud jsou podíly dohodnuty nebo stanoveny jinak. Žádná bližší konkretizace týkající se dohody nebo stanovení velikosti podílů ani formy, jakou se tak může stát, zde uvedena není a ani žádný jiný právní předpis ji nestanoví. Nejvyšší správní soud nemůže v tomto ohledu souhlasit se stěžovatelem, že by bylo třeba použít ustanovení občanského zákoníku vztahující se ke smlouvě o zúžení společného jmění manželů. Jak totiž zcela správně podotýká krajský soud, došlo-li by ve vztahu k předmětné garáži k zúžení společného jmění manželů, pak by vznikl majetek, který by již nebyl předmětem společného jmění manželů, ale výlučným majetkem jednoho z nich. Na takový majetek by pak nemohla dopadat základní hypotéza § 8 odst. 2 zákona o trojdani, neboť by se nejednalo o převod majetku ze společného jmění manželů, nýbrž z výlučného vlastnictví jednoho z manželů.

Nejvyšší správní soud plně souhlasí i s dalším závěrem obsaženým v rozsudku krajského soudu a to, že pokud není stanovena forma pro dohodu podílů ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o trojdani, *„může se tak stát nejen písemně, ale i ústně či jen faktickým jednáním manželů, kdy jediným oprávněným požadavkem finančních orgánů může být jen průkaznost takové dohody o podílech či stanovení podílů“*. Za průkaz o existenci takové dohody je pak možné považovat i jednání jednoho manžela, který podá daňové přiznání, kde základem daně je celá hodnota převáděné nemovitosti ze společného jmění manželů. Pokud pak k dotazu správce daně uvede, že pro daňové účely byl podíl mezi manžely na převáděné garáži dohodnut tak, že on má 100 % a jeho manželka 0 % a tuto skutečnost potvrdí výslovně – byť prostřednictvím zástupce - i manželka, nelze mít pochyb o tom, že taková dohoda mezi manžely uzavřena byla. Na uvedeném nemůže nic změnit ani případná možnost některého z manželů zahrnout zaplacenou daň do uznatelných výdajů.

S ohledem na skutečnosti uvedené v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dohoda manželů podle § 8 odst. 2 zákona o trojdani se vztahuje pouze k daňovým účelům a nemá žádný vliv na vlastnické vztahy k předmětu této dohody, tj. v daném případě na to, že převáděná garáž byla ve společném jmění manželů (tedy ve vlastnictví, kde žádné podíly stanoveny nejsou). Pouhá existence takové dohody pak nemůže žádným způsobem ovlivnit platnost převodu garáže.

Rovněž se v daném případě nejedná o nepřipustný přenos daňové povinnosti podle § 45 daňového řádu, neboť zákon o trojdani, tedy zvláštní zákon ve vztahu k daňovému řádu, na možnost dohody manželů o velikosti podílů, a tedy i na přesun daňové povinnosti z jednoho manžela na druhého, výslovně pamatuje, resp. do 31. 12. 2003 pamatoval.

Poslední stěžovatelovou poznámkou obsaženou v kasační stížnosti, která se vztahovala k simulovanému právnímu úkonu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, se zdejší soud zabývat nemohl pro její nekonkrétnost. Stěžovatel totiž neuvádí, jaký skutečný stav je zastírán, ani jakým formálním úkonem se tak děje.

Nejvyšší správní soud tedy považuje rozsudek krajského soudu, kterým rozhodnutí žalovaného i finančního úřadu pro nezákonnost zrušil, za plně souladný se zákonem. Naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebylo shledáno.

S ohledem na vyjádření žalobkyně považuje zdejší soud za vhodné poukázat také na to, že se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval i tím, zda byla daň stanovena dokazováním, či za použití pomůcek, a svůj závěr zevrubně odůvodnil (str. 4 a 5 rozsudku).

Pokud pak jde o její dotaz vztahující se k nákladům řízení, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že je zcela správný její odkaz na § 104 odst. 2 s. ř. s., který mezi nepřipustné kasační stížnosti zařazuje i ty směřující výlučně proti výroku o nákladech řízení. Podala-li by tedy žalobkyně z tohoto důvodu kasační stížnost proti napadenému rozsudku krajského soudu, byla by její kasační stížnost odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž by se jí zdejší soud věcně zabýval. Nejvyšší správní soud k danému pouze *obiter dictum* sděluje, že je nezbytné, aby krajský soud ve svém rozhodnutí náležitě odůvodnil i výrok týkající se náhrady nákladů řízení. V případě, kdy účastník požádá o přiznání náhrady nákladů řízení v určité výši a soud jeho požadavku zcela nevyhoví, je v rámci přesvědčivosti soudního rozhodnutí žádoucí, aby se soud v odůvodnění vyjádřil i k tomu, proč určité účastníkem vyčíslené náklady neuznal a náhradu za ně mu nepřiznal. V daném případě tak sice krajský soud neučinil, neboť žalobkyně ústy svého zástupce požádala o přiznání náhrady nákladů řízení za čtyři úkony právní služby, zatímco soud uložil žalovanému zaplatit pouze za úkony tři a tuto disproporci vůbec neodůvodnil. Z tohoto zjištění však Nejvyšší správní soud žádný procesní závěr činit nemůže.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění žádného z tvrzených důvodů kasační stížnosti a proto ji jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni pak soud přiznal náklady řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.), spočívající v odměně zástupci (daňovému poradci) za jeden úkon právní služby - písemné podání soudu týkající se věci samé a 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem 2400 Kč. Pokud jde o vyjádření zástupce žalobkyně ze dne 14. 2. 2007 o tom, že nevznáší námitku podjatosti, tak to nelze považovat za účelně podané podání týkající se věci samé, neboť tuto skutečnost mohla žalobkyně vyjádřit také svoji kvalifikovanou nečinností (o čemž byla ve výzvě soudu poučena). Žalovanému proto bylo uloženo uvedenou částku uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce v přiměřené lhůtě.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu