



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **J. T.**, zastoupené JUDr. Milanem Břeňem, advokátem se sídlem nám. Míru 28, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2005, č. j. 8036/05-140, ve věci daně darovací, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2007, č. j. 7 Ca 7/2006 – 20,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadla v záhlaví označený pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) ze dne 7. 11. 2005, č. j. 8036/05-140, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kolíně ze dne 18. 7. 2005, č. j. 66349/05/034962/2285, platebnímu výměru na daň darovací ve výši 76 378 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud přezkoumal výše citované rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu a stěžovatelkou podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Městský soud svůj závěr přitom obdobně jako žalovaný odvolací orgán postavil na tom, že zástavní právo slouží k zajištění pohledávky pro případ, že dluh, který jí odpovídá, nebude splněn s tím, že v tomto případě lze dosáhnout uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy. Z pohledu zástavního dlužníka, tj. stěžovatelky, se tedy o dluh, který se váže k předmětu daně, nejedná, neboť právní důvod této pohledávky není dluh, ale zajišťovací plnění, které vyplývá ze zástavního práva. Proto, pokud postupoval žalovaný tímto způsobem, postupoval v souladu se zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o trojdani“), a nelze tvrdit, že zákonný pojem „prokázané dluhy, které se váží k předmětu daně“ [§ 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani], zahrnuje i plnění zástavního dlužníka, neboť zástavní dlužník má právo toto své plnění požadovat po původním dlužníkovi a z jeho pohledu se tedy o dluh nejedná (příslušný závazek je stále mezi věřitelem a dlužníkem). Pokud by se o tyto dluhy snížil základ daně darovací, došlo by ke dvojímu plnění na straně zástavního dlužníka – z hlediska daňového by se mu snížil základ daně, přičemž tuto částku by posléze mohl požadovat po původním dlužníkovi.

V kasační stížnosti uplatnila stěžovatelka zákonný důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a konstatovala, že s výše uvedeným právním posouzením městského soudu, jakož i žalovaného odvolacího orgánu, se neztotožňuje a domnívá se, že bylo nesprávně vyloženo ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, neboť na nemovitosti, kterou získala darem, váznou dvě zástavní práva a dle jejího názoru by se o výši těchto dluhů měl snížit základ daně darovací. Předmětné dluhy váznoucí na nemovitosti přitom převyšují cenu nemovitosti určenou znaleckým posudkem (ve výši 5 492 800 Kč), a proto v daném případě neměla být daň vyměřena vůbec. Na podporu tohoto svého závěru uvedla stěžovatelka následující.

Zákon výslovně nestanoví, že by prokázané dluhy měly být dluhem zástavního dlužníka (vlastníka zástavy). Z výkladu výše uvedeného § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani vyplývá, že je lhostejno, kdo je dlužníkem dluhu, pouze musí být prokázáno, že dluh se váže k předmětu daně (nemovitosti). Existenci těchto skutečností stěžovatelka prokázala výpisem z katastru nemovitostí (list vlastnictví 614). Gramatickým výkladem citovaného ustanovení zákona o trojdani lze dovodit, že pojmem „prokázané dluhy, které se váží k předmětu daně“ musel mít zákonodárce na mysli věcná práva, neboť pouze ta se mohou vázat k předmětu daně (věci nemovitě). Dané ustanovení nehovoří o tom, kdo má být dlužníkem takové pohledávky. Pokud je tedy splněno, že dluh „se váže k předmětu daně“, a to u zástavního práva splněno je, měl by takový dluh snížit daňový základ daně darovací. Z tohoto pohledu považuje stěžovatelka napadené rozhodnutí městského soudu za nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný odvolací orgán se k předložené kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jediným a současně rozhodným důvodem kasační stížnosti je důvod uvedený pod ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., přičemž právní otázkou, kterou bylo třeba v rámci posouzení zákonnosti napadeného rozsudku vyřešit, bylo, zda se v případě zástavního práva, které se váže k příslušné nemovitosti, jakožto předmětu daně darovací, jedná o prokázaný dluh, o který je třeba snížit základ daně darovací ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, jenž stanoví následující:

„(1) Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem této daně, snížená o a) prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně.“

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že zástavní právo slouží k zajištění pohledávky a pro případ, že dluh, který jí odpovídá, nebude včas a řádně splněn, lze dosáhnout uspokojení ze zástavy; viz § 152 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Jedná se o právo věcné, které obvykle působí vůči všem vlastníkům zástavy (§ 164 občanského zákoníku), včetně pozdějších nabyvatelů zástavy, a které je charakterizováno především zásadou akcesority a subsidiarity; akcesorita vystihuje postavení zástavního práva, které se vyskytuje toliko v souvislosti s existencí hlavního závazku, a subsidiarita vyjadřuje to, že se jedná pouze o podpůrný zdroj plnění, k jehož realizaci lze přistoupit až poté, kdy dluh nebyl řádně a včas splněn. Právě v tom, že se věřitel může uspokojit ze zástavy, pokud dlužník nesplní svůj dluh, je přitom nejvlastnější účel zástavního práva, které vedle funkce zajišťovací plní rovněž funkci uhrazovací.

V souzené věci bylo předmětem daně darovací dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani bezúplatné nabytí nemovitosti ze strany stěžovatelky, a to konkrétně rodinného domu č. p. 266 na stavební parcele 320, stavební parcely 320 a pozemkové parcely 305/82 – orná půda, vše v k. ú. K., ke kterému došlo na základě darovací smlouvy ze dne 16. 9. 2002 uzavřené mezi stěžovatelkou a jejím otcem P. T., přičemž právní účinky vkladu vznikly dnem 2. 12. 2003 a vklad práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Středočeský kraj, Katastrální pracoviště Kolín, č. j. V – 4987/2003-204, a zapsán v katastru nemovitostí dne 9. 2. 2004. Předmětné nemovitosti přitom byly zatíženy jednak zástavním právem pro Komerční banku a. s. (zřízeným smlouvou a zapsaným do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu ke dni 5. 6. 2000) a jednak zástavním právem pro Ing. J. T. (zřízeným usnesením Okresního soudu v Kolíně ze dne 3. 10. 2002, č. j. 1 E 1456/2002 – 6, jež nabylo právní moci ke dni 12. 11. 2002, a zapsaným v katastru nemovitostí). Zmíněná zástavní práva stěžovatelka, jakožto obdarovaná, chápe jako dluhy vážící se k předmětným nemovitostem, tj. k předmětu daně darovací, z čehož usuzuje, že o tyto prokázané dluhy jí měl být základ daně darovací snížen, resp. daň jí neměla být vůbec vyměřena (viz výše).

S tímto názorem nelze souhlasit, neboť zástavní právo nelze chápat jako dluh, tedy jako jednoznačné pasivum na straně zástavního dlužníka, tj. vlastníka zástavy. V souladu s již zmíněnou zásadou akcesority je totiž třeba respektovat odlišení závazkového právního vztahu, který je zástavním právem zajišťován, od zástavně právního vztahu, a to zvláště v situaci, kdy obligační dlužník, tj. dlužník v hlavním závazkovém právním vztahu, je osobou odlišnou od zástavního dlužníka. Primárním povinným ke splnění dluhu, který odpovídá pohledávce zajištěné zástavním právem, je vždy obligační dlužník, a teprve za situace, kdy svůj dluh nesplní, přichází „na řadu“ zástavní dlužník a jeho majetek, resp. zástava, jejíž zpeněžení poskytuje věřiteli podpůrný, neboli subsidiární zdroj plnění.

Za předpokladu, že obligační dlužník bude svůj dluh řádně a včas plnit, tedy k realizaci zástavního práva vůbec nedojde, nelze ho (ani materiálně) považovat za dluh váznoucí na příslušné nemovitosti tak, jak po tom volá stěžovatelka. V tomto směru považuje kasační soud za nepřipadnou rovněž námitku stěžovatelky o tom, že zákon výslovně nehovoří o tom, kdo má být dlužníkem, neboť z logiky věci je zřejmé, že pokud se dluhy vážou k darované věci, jakožto předmětu daně, musí být dlužníkem poté, co mu byla daná věc darována, právě (a jenom) obdarovaný. Tak tomu ovšem v projednávaném případě nebylo a přiznání stěžovatelkou požadovaného snížení základu daně darovací by tak ve své podstatě znamenalo nezákonné přiznání určitého finančního benefícia v rozporu s ustanovením § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani.

Jiná situace by samozřejmě byla, pokud by ze strany stěžovatelky došlo k převzetí dluhu váznoucího na převáděné nemovitosti (§ 531 občanského zákoníku). Potom by v případě obdarované skutečně na převáděné nemovitosti dluh vázl a správce daně by o tuto částku musel snížit její daňový základ; dárce by přitom v tomto rozsahu nabyt bez protiplnění majetkový prospěch, jenž by byl předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 5 Afs 123/2005 – 44, www.nssoud.cz). Daná situace však v projednávané věci nenastala a stěžovatelkou ostatně ani nebyla tvrzena.

Lze tedy uzavřít, že v případě zástavního práva, které se váže k příslušné nemovitosti, jakožto předmětu daně darovací, se nejedná o prokázaný dluh, o který je třeba snížit základ daně darovací ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, neboť z pohledu obdarovaného – zástavního dlužníka – se nejedná o dluh; jeho povinnost odpovídá jen tomu, co plyne z podstaty zástavního práva, tj. trpět jeho zajišťovací a uhrazovací funkcí ve vztahu k zástavě tehdy, kdy obligační dlužník svůj závazek vůči věřiteli nesplní. K závazku uspokojit daný dluh zpeněžením zástavy přitom také nemusí nikdy dojít, pokud obligační dlužník svůj dluh vůči zástavnímu věřiteli splní, a proto nelze pro futuro presumovat jakékoli plnění zástavního dlužníka, neboť toto je vždy vázáno výhradně na plnění, resp. neplnění ze strany dlužníka obligačního. Jejich vzájemný vztah, jakož i rozdílné postavení v rámci systému zástavního práva jako celku, je tedy nutno reflektovat i v případě stanovení základu daně darovací a v tomto ohledu lze pouze pro úplnost připomenout civilní judikaturu, podle které zástavní dlužník nemá nárok na přímý postih vůči obligačnímu dlužníkovi, přičemž nárok vzniklý tím, že za něj zástavní dlužník přesto uhradí dobrovolně dluh,

se posuzuje podle ustanovení o bezdůvodném obohacení (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2002, sp. zn. 25 Cdo 2093/2000, www.nsoud.cz).

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. 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 19. června 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu