



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Santora družstvo**, se sídlem Ranská 164, Újezd nad Lesy, zastoupený Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2013, č. j. 22 Af 142/2011 - 30,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2013, č. j. 22 Af 142/2011 - 30, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20. 7. 2011, č. j. 4497/11 1401 801203, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Libora Holemého náklady řízení o žalobě ve výši 8.808 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Libora Holemého náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 19. 6. 2013, č. j. 22 Af 142/2011 - 30, zamítl žalobou, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 7. 2011, č. j. 4497/11-1401-801203, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Krnově ze dne 11. 5. 2011, č. j. 58430/11/359960800106, o doměření daně z převodu nemovitostí ve výši 36.945 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nebyly splněny podmínky prominutí daně stanovené v ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). Podle tohoto ustanovení se musí jednat o převod

vlastnictví k nemovitostem uskutečněný na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva a musí dojít ke zpětnému nabytí nemovitosti původním vlastníkem, který převedl vlastnictví k nemovitosti k zajištění splnění závazku na věřitele. Tyto podmínky mohou postihnout jen situace, kdy k převodu vlastnictví k nemovitostem (z vlastníka na věřitele, ale také zpět z věřitele na původního vlastníka) dojde pouze na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, příp. na základě dodatku k takové smlouvě. V dané věci však ke zpětnému nabytí nemovitostí původním vlastníkem došlo na základě kupní smlouvy. Přitom je nesporné, že k úhradě pohledávky dlužníci vůči stěžovateli jako věřiteli ve lhůtě stanovené smlouvou o zajišťovacím převodu práva nedošlo, a proto nastaly právní účinky předvídané touto smlouvou, tj. že stěžovatel byl v pozici nepodmíněného vlastníka předmětných nemovitostí. V takové situaci je nepodstatné, zda kupujícím podle kupní smlouvy byla původní vlastnice nemovitostí či třetí osoba. Převod nemovitostí na základě této kupní smlouvy již není zpětným převodem ve smyslu smlouvy o zajišťovacím převodu práva, ale převodem vlastnického práva, a proto tato smlouva představuje právní titul pro předmět daně z převodu nemovitostí. Rovněž je nerozhodné, že stěžovateli byla prominuta daň z převodu nemovitostí v souvislosti s převodem uskutečněným na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, neboť tehdy byla řešena jiná situace vyplývající právě ze smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Obě uvedené smlouvy mají z pohledu ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. zcela jiný charakter. Kupní smlouva přitom nemůže být výchozím právním titulem pro postup podle citovaného ustanovení. Za přílehlavý a na danou věc použitelný nepovažoval krajský soud ani závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. 31 Odo 495/2006, neboť dopadá na odlišnou skutkovou situaci mající souvislost s konkursním řízením. Tento závěr ovšem není v rozporu se závěry finančního ředitelství, které nerozporuje, že způsob zpětného převodu je na vůli smluvních stran. Ovšem takový převod jiným způsobem může být předmětem daňové povinnosti. Touto problematikou se však Nejvyšší soud nezabýval. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku nicotnosti platebního výměru Finančního úřadu v Krnově z důvodu nesrozumitelnosti. Ten sice neobsahuje označení katastrálního úřadu, který vydal podkladové rozhodnutí, ale označení tohoto rozhodnutí bylo běžně používáno v korespondenci mezi stěžovatelem a finančním úřadem. Stěžovatel proto nemohl být v pochybnostech, které věci se platební výměr týká. Taková nepřesnost nedosahuje intenzity, která by mohla založit nicotnost platebního výměru.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že podmínky pro prominutí daně byly splněny, když kupní smlouva byla uzavřena na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Závěr krajského soudu, že lze akceptovat pouze takový převod nemovitostí, k němuž dochází výhradně na základě jediné smlouvy o zajišťovacím převodu práva, je v rozporu s jazykovým výkladem ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., se základními zásadami upravenými v občanském zákoníku i se závěry citovaného rozsudku Nejvyššího soudu. Ze zákona žádné omezení nevyplývá, a není proto důvod za legitimní způsob převodu nepovažovat uzavření kupní smlouvy. Podle zásad zápisu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí je nutné, aby smluvní strany učinily ještě minimálně jeden právní úkon, který bude představovat titul pro zápis vlastnického práva ve prospěch dlužníka. Bez právního úkonu smluvních stran katastrální úřad vlastnické právo ve prospěch dlužníka nezapíše. Uzavření dodatku ke smlouvě o zajišťovacím převodu vlastnického práva rovněž nemůže vést ke zpětnému převodu vlastnického práva. Forma dodatku není v praxi používána a ani dostupná judikatura nepracuje s tím, že by ke zpětnému převodu mělo dojít tímto způsobem. Stěžovatel dále rozporoval i závěr krajského soudu ohledně srozumitelnosti platebního výměru Finančního úřadu v Krnově. Tento výměr je podle stěžovatele nicotný z důvodu nesrozumitelnosti. Pokud krajský soud vycházel z toho, že stěžovateli byla vyměřena daň z převodu nemovitostí v důsledku převodu vlastnického práva k nemovitostem nacházejících se v k. ú. Krnov,

pokračování

nemá toto zjištění oporu ve spise. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že zákonná úprava poskytuje logicky zdůvodnitelnou možnost prominutí daně za jediné situace, a to když dojde ke zpětnému převodu a nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem proto, že zajištěný závazek řádně splnil a byla tak naplněna rozvazovací podmínka uvedená v zajišťovací smlouvě. Takový výklad je smysluplný, a tudíž jedině možný. Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 21. 2. 2011, č. j. 9357/10-1400-801762 vyměřenou daň prominulo, protože usoudilo, že by šlo o zužující výklad v neprospěch účastníka řízení. V případě převodu nemovitosti na základě kupní smlouvy a následného zápisu práva do katastru nemovitosti však nelze o prominutí daně z převodu nemovitostí uvažovat. Z uvedených důvodů odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu uzavřeli dne 1. 6. 2009 stěžovatel a M. J. smlouvu o zajišťovacím převodu vlastnického práva k nemovitostem uzavřenou, v níž se dohodli na zajištění pohledávky stěžovatele, která vyplývá ze smlouvy o půjčce uzavřené téhož dne ve výši 240.000 Kč s konečnou splatností do 1. 12. 2009. Předmět zajišťovacího převodu je vymezen v čl. II smlouvy výčtem nemovitostí, které jsou ve výlučném vlastnictví M. J. Dne 25. 8. 2010 uzavřeli stěžovatel jako prodávající a M. J. jako kupující kupní smlouvu, jejímž předmětem jsou nemovitosti, jež tvořily předmět zajišťovací smlouvy a tyto jsou kupní smlouvou prodány stěžovatelem za kupní cenu 750.000 Kč do výlučného vlastnictví kupující.

Podle ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 finanční ředitelství na žádost daňového subjektu daň z převodu nemovitostí z převodu vlastnictví k nemovitosti, uskutečněného na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nebo z přechodu vlastnictví k nemovitosti v souvislosti s postoupením pohledávky, promine, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním vlastníkem, který převedl vlastnictví k nemovitosti k zajištění splnění závazku na věřitele, pokud daňový subjekt požádá o prominutí daně z převodu nemovitostí nejpozději do 3 let ode dne nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem.

V návaznosti na citované ustanovení je třeba nejprve vyložit pojem převod vlastnictví k nemovitosti uskutečněný na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Zásadní právní otázkou v dané věci totiž je, zda převod vlastnictví nemovitosti na původního vlastníka na základě kupní smlouvy, kdy věřitel jako prodávající již byl nepodmíněným vlastníkem nemovitostí, neboť závazek ze smlouvy o zajišťovacím převodu práva nebyl splněn, může splňovat podmínky prominutí daně stanovené v ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., nebo je nutno jej vždy považovat za úplatný převod, byť na původního vlastníka.

Podle ust. § 553 o. z. může být splnění závazku zajištěno převodem práva dlužníka ve prospěch věřitele (zajišťovací převod práva). Smlouva o zajišťovacím převodu práva musí být uzavřena písemně.

Ratio legis institutu zajištění závazku převodem práva, o který byl v ust. § 533 a § 534 o. z. s účinností od 1. 1. 1992 rozšířen okruh zajišťovacích prostředků, spočívá v tom,

aby dočasná ztráta převedeného práva stimulovala dlužníka ke splnění jeho 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 podmíněčně, 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. Smlouva o zajišťovacím převodu práva se tak od jakéhokoliv jiného běžného převodu takového práva liší zejména svým zajišťovacím účelem.

Nejvyšší správní soud se zajišťovacím převodem vlastnického práva k nemovitosti z hlediska jeho zdanění daní z převodu nemovitostí zabýval již v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 - 75, publ. pod č. 995/2006 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž aplikoval zákon č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2007. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nesporným podle názoru Nejvyššího správního soudu je, že na základě smlouvy o zajišťovacím převodu dochází k převodu vlastnického práva. Nikoliv každý převod vlastnického práva k nemovitosti je však předmětem daně. Předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 až 3 zákona č. 357/1992 Sb. je mimo jiné úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.*“ Rozhodujícím kritériem pro posouzení úplatnosti převodu je nepochybně poskytnutí úplaty, „*za niž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. (...) Převod nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 občanského zákoníku však není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch, a proto není předmětem uvedené daně.*“ Smluvní strany si totiž podle citovaného rozsudku na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva 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 kauzou, 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.*“ Vedle citovaného rozsudku viz pro právní stav před 1. 1. 2008 obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 135/2006 - 53.

Pokud na institut zajišťovacího převodu práva a jeho důsledky upravené v zákoně č. 357/1992 Sb. v rovině veřejného práva aplikujeme princip jednoty a nerozpornosti právního řádu, pak je judikatura civilních soudů, která se tímto výkladem zabývá, nadměru relevantní, neboť smysl a účel prominutí daně je v tomto případě dán povahou tohoto soukromoprávního institutu, jehož zásadním rysem je flexibilní ekonomické využití nezatížené daňovou povinností. Judikatura Nejvyššího soudu se přitom k širšímu pojetí zajišťovacího převodu práva přiklání. V rozsudku ze dne 5. 12. 2006, sp. zn. 33 Odo 188/2005, Nejvyšší soud uvedl, že „*(s)mlouvou o zajišťovacím převodu práva postupuje dlužník věřiteli podmíněně své právo, které má proti jinému. Strany uzavírají smlouvu s úmyslem, aby nešlo o převod trvalý, nýbrž jen o převod za účelem zajištění pohledávky věřitele. Smyslem tohoto převodu je především motivovat dlužníka na řádném a včasném splnění jeho závazku. Současně je dlužníkovi zabráněno, aby před splněním závazku disponoval s převedeným právem, resp. jeho předmětem. Zajišťovacím převodem pak věřitel sleduje též možnost dosáhnout v případě prodlení dlužníka s plněním závazku uspokojení svého práva z předmětu převedeného práva. I když předmětem zajišťovacího převodu zpravidla bývá pohledávka, kterou má dlužník vůči třetí osobě, lze takto převést i právo věcné včetně práva vlastnického. Jelikož se jedná o zajišťovací institut, musí zde existovat jako předmět zajištění platný závazek hlavní, ze kterého je dlužník povinen věřiteli plnit a ze kterého má věřitel právo na plnění; vedle tohoto hlavního závazkového vztahu vzniká mezi věřitelem a dlužníkem akcesorický závazkový vztah vyplývající ze smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Dlužník postupuje věřiteli své právo s rozvazovací podmínkou, že zajištěný*

pokračování

závazek bude splněn. Tato rozvazovací podmínka se uplatní při uspokojení zajištěné pohledávky splněním tak, že právní úkony, jimiž bylo právo převedeno, pozbyjí účinnosti a právo v rozsahu, v jakém bylo převedeno, přechází zpět na dlužníka. Převod práva na věřitele tedy ze zákona zaniká. Místo rozvazovací podmínky lze ve smlouvě sjednat zpětný převod práva po splnění závazku.“ A dále „*je neplatná kupní smlouva, která byla uzavřena za tím účelem, aby pohledávka kupujícího zástavního věřitele byla uspokojena tím, že na něho přejde vlastnictví prodávajícího zástavního dlužníka k zástavě.“* Citovaný rozsudek výslovně připouští nejen možnost sjednat zajišťovací převod práva s rozvazovací podmínkou, nýbrž místo rozvazovací podmínky i dohodu o zpětném převodu práva po splnění závazku (fiduciární převod). Tento závěr je obsažen i v usneseních Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2005, sp. zn. 30 Cdo 1276/2005 a ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 30 Cdo 294/2005.

V rozsudku ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. 31 Odo 495/2006, velký senát občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu výše uvedené závěry korigoval, když vyslovil, že „*(z) ustanovení § 24 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. i z ustanovení § 25 odst. 5 zákona č. 357/1992 Sb. se pak podává, že vůle zákonodárce (byť projevená jinde, než v občanském zákoníku) směřovala a směřuje k tomu, aby institut zajišťovacího převodu práva obsažený v § 553 obč. zák. byl (v souladu s úpravou zakotvenou dříve v zákoníku mezinárodního obchodu, jež byla jeho nepřehlédnutelným inspiračním zdrojem) vnímán (i bez výslovného zakotvení rozvazovací podmínky ve smlouvě) jako ujednání s rozvazovací podmínkou (jejímž splněním se vlastníkem věci bez dalšího stává původní majitel (dlužník, který toto zajištění dal). S výjimkou teoretických úvah o povaze a možné podobě tohoto institutu naopak neexistuje žádná indicie, jež by nasvědčovala tomu, že zajišťovací převod práva může být sjednán (se všemi riziky, jež s sebou nese nedokonalost hmotněprávní úpravy a rozdílnost teoretických náhledů na věc) jako fiduciární převod práva (tedy tak, že řádným a včasným splněním zajišťované pohledávky se neobnoví vlastnické právo dlužníka k věci a ten bude mít k dispozici pouze právo dožadovat se zpětného převodu vlastnictví, které není právem věcným a pro třetí osoby rozpoznatelným).“ Podle přesvědčení Nejvyššího soudu je smlouva o zajišťovacím převodu vlastnického práva, která neobsahuje ujednání o tom, jak se smluvní strany vypořádají v případě, že dlužník zajištěnou pohledávku věřiteli řádně a včas neuhradí, absolutně neplatná pro neurčitost. Vyvolává totiž nejistotu o obsahu práv a povinností účastníků smlouvy pro případ, že dlužník nesplní svůj závazek uspokojit zajištěnou pohledávku, a to nejistotu, která, vzhledem k tomu, že o následcích takového porušení smlouvy mlčí nejen smlouva, nýbrž i zákon, nemůže být rozptýlena výkladem. Přitom je nemyslitelné a společensky nežádoucí, aby ode dne, kdy se dlužník ocitne v prodlení se řádným nebo včasným splněním pohledávky zajištěné převodem vlastnického práva, nebylo možné zodpovědět pro daný právní vztah, zda 1) dlužník může splnit dluh (uhradit zajištěnou) pohledávku s účinky splnění rozvazovací podmínky (s účinky automatického navrácení vlastnického práva) i kdykoli v době svého prodlení s úhradou zajištěné pohledávky, 2) zda to, že se věřitel stal nepodmíněným vlastníkem na něj převedeného majetku, má nějaký vliv na existenci zajištěné pohledávky, 3) zda věřitel může majetek na něj převedený dále zpeněžit, 4) zda si věřitel může majetek na něj převedený trvale ponechat, a 5) zda věřitel může majetek na něj převedený dále převést, aniž by změna vlastnictví měla za následek zánik zajištěné pohledávky. Z tohoto právního názoru pak vycházel Nejvyšší soud i v rozsudcích ze dne 25. 11. 2008, sp. zn. 30 Cdo 3026/2006, a ze dne 10. 12. 2008, sp. zn. 29 Cdo 4498/2007.*

Judikatura civilních soudů směřuje k širokému výkladu smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva při zachování jejích podstatných vlastností. Z tohoto výkladu vyšel i Nejvyšší správní soud v dané věci při výkladu pojmu „na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva“ použitého v ust. § 8 odst. 1 písm. b) a § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., přičemž zároveň zohlednil specifika veřejnoprávního kontextu, ve kterém je třeba ho vykládat. Proto se neztotožnil s názorem, že podmínky pro prominutí daně stanovené v ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. je možné splnit jedině tehdy, dojde-li ke zpětnému převodu a nabytí

vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem proto, že zajištěný závazek řádně splnil, a byla tak naplněna rozvazovací podmínka uvedená v zajišťovací smlouvě.

Zákonem č. 261/2007 Sb. byla v čl. XII. body 9. a 26. s účinností od 1. 1. 2008 novelizována ust. § 8 odst. 1 písm. b) a § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. V prvním z uvedených ustanovení bylo doplněno, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je nabyvatel i tehdy „jde-li (...) o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva.“ Ve druhém byl nově zaveden zvláštní nárokový důvod prominutí daně z převodu nemovitostí, k němuž dochází za splnění několika podmínek. V první řadě se musí jednat o daň z převodu nemovitostí z převodu vlastnictví k nemovitosti, uskutečněného na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. To znamená, že právním důvodem změny v osobě vlastníka musí být závazkověprávní ujednání, že nemovitost se převádí na věřitele za účelem zajištění jeho pohledávky za dlužníkem, který nemovitost převádí. Druhou podmínkou je věcný důvod zpětného nabytí, a sice že prominutí přichází v úvahu, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním vlastníkem, který převedl vlastnictví k nemovitosti k zajištění splnění závazku na věřitele. Díkce zákona je tedy vcelku jasná. Musí existovat identita mezi původním vlastníkem a tím, kdo nemovitost zpětně nabude. Nemovitost se musí „vrátit“ do rukou toho, kdo ji za účelem zajištění svého závazku převedl na věřitele. Právě tato podmínka je zohledněním účelu zajišťovacího převodu práva – zajistit splnění závazku, tj. podchycením majetkových hodnot dlužníka zvýšit pravděpodobnost úhrady dluhu. Třetí podmínka je časová a omezuje nárok na prominutí daně tak, že o prominutí musí daňový subjekt požádat nejpozději do 3 let ode dne nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem, tj. do tří let ode dne, kdy se nemovitost „vrátila“ do rukou toho, kdo ji za účelem zajištění svého závazku převedl na věřitele.

Smysl a účel takové právní úpravy je zřejmý a je popsán i v důvodové zprávě k návrhu zákona č. 261/2007 Sb. (tisk 222/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu české republiky 2006-2010, zvláštní část, k části sedmé, k čl. XIII, k bodům 9 a 12):

„K zajištění splnění závazku dlužníka jsou mimo jiné uzavírány smlouvy o zajišťovacím převodu práva zpravidla s podmínkou, kdy na jejím splnění závisí, zda vlastnické právo zanikne a přejde zpět na převodce nebo při nesplnění podmínky bude u věřitele plnit ubrazovací funkci. Institut zajištění závazku převodem práva je upraven v ustanovení § 553 občanského zákoníku. Zákon nestanoví žádné bližší náležitosti smlouvy o zajišťovacím převodu práva, s výjimkou požadavku písemné formy. Nedostatečná právní úprava institutu zajišťovacího práva v občanském zákoníku má negativní dopad na jasnost daňových aspektů zajišťovacího převodu vlastnictví k nemovitostem. V praxi jsou známy případy, kdy převod práva na základě § 553 občanského zákoníku se uskutečňuje s úmyslem stran, aby byl trvalý, nikoliv jen za účelem zajištění pohledávky věřitele včetně jejího náhradního uspokojení z předmětu převedeného práva. Dokonce se vyskytly případy, kdy věřitel, na kterého byla na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva převedena nemovitost, postoupil pohledávku a současně s postoupenou pohledávkou na postupníka přešlo i vlastnické právo k nemovitosti. Tento další převod vlastnického práva k nemovitosti byl zapsán do katastru nemovitostí pouze záznamem a poté nový nabyvatel nemovitosti provedl další, tedy od uzavření smlouvy o zajišťovacím převodu práva již třetí převod vlastnictví k nemovitosti. Z důvodu jednoznačnosti se do zákona navrhuje zapracovat úpravu, podle které převod vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy uzavřené podle § 553 je předmětem daně z převodu nemovitostí s tím, že pokud dojde k úhradě dluhu dlužníkem, který převedl vlastnické právo k nemovitosti ve prospěch věřitele a nemovitost bude vrácena převodci (dlužníkovi), daňový subjekt bude moci požádat o prominutí daně z převodu nemovitostí podle nově navrhovaného § 25 odst. 4.“

Dle ustanovení § 553 občanského zákoníku, nabyvá právo ze zajišťovacího převodu práva věřitel a stává se tak, byť podmíněně, vlastníkem nemovitosti. Vzhledem k tomu, že nabyvatel nemovitosti (věřitel) bude mít nemovitost ve své dispozici, navrhuje se, aby byl poplatníkem daně a v případě jejího vrácení původnímu převodci (dlužníkovi) měl právo požádat o prominutí daně.“

pokračování

Jak je patrné z citované důvodové zprávy, zejména z pasáží, které Nejvyšší správní soud zvýraznil podtržením, úmyslem zákonodárce bylo novou právní úpravou docílit jakéhosi „zajišťovacího“ zaplacení daně z převodu nemovitosti pro případ, že by nemovitost převedená z dlužníka na věřitele za účelem zajištění pohledávky věřitele za dlužníkem byla místo zpětného převedení na dlužníka převedena na třetí osobu nebo zůstala ve vlastnictví věřitele. Ze zákona č. 261/2007 Sb. lze usuzovat, že byl i reflexí judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudků ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 - 75, č. 995/2006 Sb. NSS, a ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 135/2006 - 53) a zachování účelu zajišťovacího převodu vlastnického práva tím, že nebude podléhat dani z převodu nemovitosti, pokud bude jeho účel, tedy úhrada dluhu dlužníkem, naplněn. Perspektivou daňového práva tak není, i s ohledem na uvedený vývoj civilněprávní judikatury, zásadní forma soukromoprávních ujednání mezi dlužníkem a věřitelem ani to, zda jsou tato ujednání vtělena do jediné smlouvy či více smluv. Podstatný je účel těchto ujednání a výsledný stav. Dojde-li ke zpětnému převodu vlastnického práva na dlužníka, který nesplnil zajištěnou pohledávku, je nutné posoudit povahu takového převodu s ohledem na smluvní ujednání mezi původním věřitelem a dlužníkem, tzn. zjistit, zda se skutečně jedná o zpětný převod v širším rámci smluvních vztahů spojených s původním zajištěním pohledávky.

V posuzované věci obsahuje smlouva o zajišťovacím převodu vlastnického práva k nemovitosti uzavřená dne 1. 6. 2009 stěžovatelem a M. J. vymezení zajišťované pohledávky ve výši 240.000 Kč, určení předmětu zajišťovacího převodu, kterým je několik nemovitostí (dva domy a osm pozemků), stanovení způsobu převodu vlastnického práva k nemovitostem i ujednání o rozvazovací podmínce. Podle čl. 4.3 smlouvy platí, že pokud převodce řádně a včas neuhradí zajišťovanou pohledávku, nedojde k přechodu vlastnického práva k převáděným nemovitostem z nabyvatele zpět na převodce, nabyvateli nevznikne povinnost poskytnout převodci potřebnou součinnost se zpětným přechodem vlastnického práva a ze zajišťovacího převodu vlastnického práva se stane převod nepodmíněný a trvalý, přičemž nabyvatel je oprávněn s převáděnými nemovitostmi disponovat tak, že je oprávněn uspokojit zajišťovanou pohledávku v její nesplacené výši prodejem převáděných nemovitostí třetí osobě, např. formou veřejné dražby, výběrového řízení nebo jinak dle uvážení nabyvatele za cenu, která nesmí být nižší než 50 % obvyklé tržní ceny. Nabyvatel není oprávněn ponechat si převáděné nemovitosti ve svém vlastnictví, čímž je vyloučena i možnost vzniku tzv. propadné zástavy. Dále je ve smlouvě upraveno vypořádání nákladů prodeje.

Podle obsahu spisu sdělila M. J. dne 28. 1. 2011 správci daně v návaznosti na dožádání finančního ředitelství, že zajištěnou pohledávku včas neuhradila, splácela pouze úroky ve výši 2 % a po dalším jednání uzavřela se stěžovatelem dne 25. 8. 2010 dohodu o narovnání, podle které měly být předmětné nemovitosti převedeny zpět do jejího vlastnictví za dohodnutou kupní cenu ve výši 750.000 Kč, která bude uhrazena z poskytnutého meziúvěru a úvěru ze stavebního spoření podle smlouvy ze dne 19. 8. 2010. Téhož dne byla uzavřena i kupní smlouva na předmětné nemovitosti. Peněžitý závazek ze smlouvy o půjčce byl podle M. J. splněn. Přesné datum jeho splnění si nepamatovala, pouze uvedla, že finanční částka ze stavebního spoření byla připsána na účet stěžovatele dne 31. 8. 2010. Stěžovatel ve vyjádření ze dne 14. 2. 2011 tuto výpověď nerozporoval a uvedl, že potvrzuje jeho nárok na prominutí daně, neboť prokazuje, že M. J. uhradila svůj závazek, čímž zajišťovací převod pozbyl účinnosti. V dohodě o narovnání a vypořádání vzájemných majetkových nároků uzavřené dne 25. 10. 2010, je uvedeno, že ke dni podpisu dohody dluží M. J. z titulu smlouvy o půjčce stěžovateli jistinu ve výši 240.000 Kč, úrok ve výši 19.200 Kč a smluvní pokutu ve výši 158.000 Kč s tím, že půjčka nebyla vrácena v dohodnutém termínu. Smluvní strany se dohodly, že vzájemná práva a nároky upravily v souladu s čl. 4.3 smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva ze dne 1. 6. 2009 tak, že stěžovatel uspokojí veškeré své pohledávky vůči M. J. tím, že jí prodá předmětné nemovitosti

za kupní cenu 750.000 Kč a výtěžek prodeje rozdělí tak, že si ponechá částku ve výši 240.000 Kč jako úhradu jistiny, částku ve výši 19.200 Kč jako úhradu úroků z prodlení, částku ve výši 158.000 Kč jako úhradu smluvní pokuty, částku ve výši 78.114 Kč za účelem úhrady daně z převodu nemovitosti, částku ve výši 10.884 Kč jako úhradu vypracování znaleckých posudků a pojištění nemovitosti a částka ve výši 243.442 Kč bude vrácena M. J. Kupní smlouva uzavřená mezi stěžovatelem a M. J. dne 25. 8. 2010 neodkazuje na původní zajištěnou pohledávku ani na smlouvu o zajišťovacím převodu vlastnického práva k nemovitosti. Jejím předmětem je převod totožných nemovitostí, které byly za účelem zajištění převedeny na stěžovatele, a to za kupní cenu 750.000 Kč, na M. J.

Z výše uvedených smluvních ujednání je zřejmé, že došlo k převodu vlastnického práva k nemovitostem z původní vlastnice na stěžovatele a poté zpět na původní vlastníci, přičemž převod na základě kupní smlouvy ze dne 25. 8. 2010 byl již uskutečněn ve fázi uspokojení věřitele. Nejednalo se tak již o automatické navrácení vlastnického práva, ovšem nelze dovozovat, že původní vlastnice koupila nemovitosti ve stejné pozici, jakou by měla jakákoli třetí osoba. Její snahou bylo zjevně zpětné nabytí nemovitostí, které zajišťovaly pohledávku mezi ní a stěžovatelem. Právě s ohledem na skutečnost, že původní vlastnice nekupovala „nějaké“ nemovitosti, ale přesně ty, které byly předtím jejím vlastnictvím, lze dovodit, že se stále jednalo o převod vlastnictví k nemovitosti uskutečněný na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, byť v širším rámci smluvních ujednání mezi původní vlastníci nemovitostí a stěžovatelem. Stalo se tak způsobem, který plnil účel zajištění pohledávky, tedy její uspokojení, ke kterému došlo uhrazením kupní ceny při zpětném převodu nemovitostí. Dočasná ztráta vlastnického práva k nemovitostem nepochybně stimulovala původní vlastníci ke splnění jejího závazku, byť za cenu uzavření další půjčky, v důsledku čehož získala zpět své vlastnické právo a obnovila své dřívější právní postavení. Za takové situace by bylo absurdní, aby tento převod podléhal dani z převodu nemovitostí, neboť účelem výše uvedených judikатурních závěrů a následně zakotvené úpravy v ust. § 25 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. je právě takové případy z daňové povinnosti vyjímat. Stížní námitky jsou proto podle Nejvyššího správního soudu v tomto směru důvodné.

Nejvyšší správní soud však neshledal důvodnou námitku, v níž stěžovatel namítal nesprávné posouzení otázky nicotnosti platebního výměru vydaného správcem daně. Podle stěžovatele se jedná o rozhodnutí neurčité a nesrozumitelné, když neobsahuje údaj označující katastrální úřad, jehož se týká číslo jednací V-1519/2010-831, které je v platebním výměru označeno za výchozí právní skutečnost, na jejímž základě byla daň vyměřena. Podle obsahu správního spisu bylo toto číslo jednací běžně používáno k identifikaci věci v korespondenci správce daně, která předcházela vydání platebního výměru. Stěžovatel nemohl být na pochybách ohledně chybějícího označení, neboť je sám při komunikaci se správcem daně ve spojitosti s příslušným katastrálním úřadem používal. Písemné vyhotovení rozhodnutí musí obsahovat mimo jiné označení správního orgánu, který rozhodnutí vydal, v posuzované věci se ovšem jedná o označení jiného správního orgánu, které navíc bylo stěžovateli známo. Dílčí pochybení správce daně tak nepředstavuje nezákonnost, která by musela vést ke zrušení rozhodnutí, a už vůbec nečiní rozhodnutí nicotným (k nicotnosti správního aktu viz např. body 29 až 32 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 – 65, č. 2837/2013).

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle ust. § 110 odst. 1 část věty před středníkem a odst. 2 písm. a) část věty před středníkem s. ř. s. rozsudek krajského soudu jakož i rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl bez nařízení ústního jednání, jak umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 110 odst. 2 písm. a) část věty za středníkem ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti.

Náklady řízení o žalobě sestávající ze zaplaceného soudního poplatku v částce 3.000 Kč a v odměně za 2 úkony právní služby (převzetí a přípravy zastoupení a písemné podání ve věci samé) v částce 2 x 2.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012] a z náhrady hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.008 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení o žalobě tedy činí 8.808 Kč.

Náklady řízení o kasační stížnosti sestávající ze zaplaceného soudního poplatku v částce 5.000 Kč a v odměně za 1 úkon právní služby (písemné podání ve věci samé) v částce 3.100 Kč, [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky] a z náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí 9.114 Kč.

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

V Brně dne 12. března 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu