



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Ing. A. K.**, zastoupená advokátem Mgr. Jířím Příbylem, se sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6 Af 3/2010 - 43,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6 Af 3/2010 - 43, **se ruší.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 14331/09-1400-805764, č. j. 14330/09-1400-805764, č. j. 14328/09-1400-805764, č. j. 14327/09-1400-805764, č. j. 14329/09-1400-805764 a č. j. 14326/09-1400-805764, **se ruší a věci se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 142 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jířího Příbyla, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

Platebními výměry ze dne 15. 7. 2009, č. j. 212428/09/006962100799, č. j. 212447/09/006962100799, č. j. 212545/09/006962100799, č. j. 212513/09/006962100799, č. j. 212608/09/006962100799 a č. j. 212593/09/006962100799, Finanční úřad pro Prahu 6 žalobkyni vyměřil daň z převodu nemovitostí v celkové výši 286 389 Kč, přičemž dospěl

k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v relevantním znění (dále jen „zákon o trojdani“).

Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně bránila odvoláními, v nichž tvrdila, že na smlouvách o převodu předmětných nemovitostí figurovala pouze formálně, jelikož se nacházely ve společném jmění manželů a její manžel, Ing. I. K., v rámci své podnikatelské činnosti postavil bytový dům a bytové jednotky (včetně příslušného podílu na společných částech domu a na pozemku - pozn. NSS) v rámci této činnosti také převedl. Jelikož takový převod splňoval podmínky osvobození od daně dle § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani, měla žalobkyně za to, že se toto osvobození vztahovalo i na ni. Finanční ředitelství pro hl. město Prahu však rozhodnutími ze dne 11. 11. 2009, č. j. 14331/09-1400-805764, č. j. 14330/09-1400-805764, č. j. 14328/09-1400-805764, č. j. 14327/09-1400-805764, č. j. 14329/09-1400-805764 a č. j. 14326/09-1400-805764, odvolání zamítlo. V odůvodnění odkázalo na § 8 odst. 2 zákona o trojdani upravující případy, kdy byla převáděna nemovitost ve společném jmění manželů. Poplatníkem se dle daného ustanovení stával každý z nich samostatně, přičemž zde byla konstruována fikce stejných podílů. Skutečnosti rozhodné pro vyměření daně tak bylo nutné posuzovat u každého z nich zvlášť.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“).

S účinností od 1. 1. 2013 byla podle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž městský soud nadále v řízení pokračoval jako s žalovaným.

Rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6 Af 3/2010 - 43, městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Vycházel především z argumentace finančních orgánů, které neakceptovaly názor, že pokud podmínky osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani splnil jeden z manželů, bylo nutné považovat převod za osvobozený jako celek. Převod byl dle městského soudu osvobozen pouze v případě, že poplatník splňoval zákonné podmínky pro osvobození. Námitku žalobkyně ohledně diskriminace sezdaných podnikatelů vůči svobodným neshledal soud důvodnou. Diskriminační zacházení by mohlo vzniknout pouze tehdy, pokud by osvobození nebylo příznáno osobám ve stejném postavení za stejných podmínek, samotný rodinný stav však nebyl pro osvobození právně významný a pokud bylo pro podnikatele stanoveno jiné zacházení než pro jejich manželky, jednalo se o rozlišení na základě odlišného postavení těchto subjektů.

II.

Obsah kasační stížnosti

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka nesouhlasí s výkladem § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani, podle něhož byl osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby, a byt nebyl dosud užíván, jednalo-li se o převod bytu podle zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, a jestliže převodcem byla fyzická či právnická osoba a převod byl prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo předmětem jejich činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů. Dle stěžovatelky městský soud nesprávně dovodil vázanost

pokračování

osvobození na osobu poplatníka. Stěžovatelka má naopak za to, že použití daného ustanovení bylo podmíněno samotným převodem a jeho okolnostmi.

Stěžovatelka je toho názoru, že podmínka podnikatelské činnosti převodce byla splněna, neboť manželé jsou převodci společně a nerozdílně. Společné jmění manželů je vlastnickým společenstvím sui generis, v jehož rámci nelze stanovit jednotlivé podíly na věci spadající do společného jmění, přičemž s každou věcí náležící do společného jmění může každý s manželů nakládat samostatně, pouze s tím, že pokud tak činil v daném období nad rámec obvyklé správy majetku, jednalo se sice o úkon neplatný, ale pouze relativně, tedy jen pokud by se druhý z manželů neplatnosti dovolal. Stěžovatelka se svým manželem tudíž prováděli u každé bytové jednotky pouze jeden převod, na rozdíl od společníků v rámci podílového spoluvlastnictví, v jejichž případě dochází k samostatnému převodu pro každý spoluvlastnický podíl. Z toho dle stěžovatelky vyplývá, že pokud podmínku souvislosti s podnikatelskou činností týkající se výstavby nebo prodeje bytů splnil alespoň jeden z manželů, bylo nutné tuto skutečnost vztáhnout na celý převod.

Stěžovatelka se také nemůže ztotožnit s názorem městského soudu, který posoudil jako nepřijatelnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatelka poukazovala. Zdůraznila především význam rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 – 53 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), který se zabýval osvobozením převodu nemovitosti v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů z důvodu vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti jedním z manželů. Nejvyšší správní soud v něm dle stěžovatelky respektoval povahu bezpodílového spoluvlastnictví a princip věcného osvobození, když splnění, resp. nesplnění podmínek pro osvobození od daně vztáhl na vklad jako takový, neposuzoval je tedy samostatně ve vztahu ke každému z manželů. Obdobně stěžovatelka považuje za chybný názor městského soudu, že na věc nedopadá rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147. Stěžovatelka zdůrazňuje především část odůvodnění rozsudku týkající se teleologického výkladu daného ustanovení. Spolu s další judikaturou tato argumentace dle stěžovatelky ukazuje na rozpor odůvodnění městského soudu s teleologickým výkladem, podle něhož je jedním z účelů daného ustanovení zbytečně nenavýšovat cenu novostaveb o zaplacenou daň, s čímž se neslučuje povinnost druhého z manželů část daně zaplatit.

Stěžovatelka má dále za to, že smyslem § 8 odst. 2 zákona o trojdání, jakkoli považuje toto ustanovení za nesystémové, nebylo stanovit pro každého z manželů odděleně podmínky pro osvobození. Hmotněprávní úprava osvobození byla dána v § 20 odst. 7 zákona o trojdání, zatímco § 8 odst. 2 zákona o trojdání byl ustanovením procesním, které upravovalo, kdo byl povinen podat daňové přiznání a případně plnit další daňové povinnosti, nebylo však relevantní pro uplatnění osvobození od daně. Stěžovatelka v daném kontextu připomíná i změnu charakteru daňové povinnosti manželů na základě zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“), podle něhož manželé při nabytí nemovitosti do společného jmění jsou poplatníky daně společně a nerozdílně.

Na závěr stěžovatelka namítá, že chybný je rovněž závěr městského soudu, podle něhož uplatněný výklad nebyl diskriminační. Rodinný stav poplatníka se fakticky stával z hlediska podmínek osvobození relevantním, ačkoliv by dle zákona neměl být brán v potaz, a to tím, že uvedený výklad zákona znevýhodňoval standardní úpravu majetkových vztahů mezi manžely, vytvářel tak nepřímou diskriminaci a byl v rozporu s principem podpory rodiny.

III.

Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) vyjádřilo souhlas s rozhodnutím městského soudu, které je dle jeho názoru zákonné a přezkoumatelné. Ve své argumentaci nejprve žalovaný odkázal na vyjádření původního žalovaného (Finančního ředitelství pro hl. město Prahu) k žalobě. Následně odmítl výklad stěžovatelky týkající se § 8 odst. 2 zákona o trojdani. Nemožnost zkoumání podmínek osvobození u každého z manželů zvláště neměla dle žalovaného v zákoně oporu. Ačkoliv fakticky nešlo o dva převody spoluvlastnických podílů, z hlediska daňového se jednalo o fikci samostatného převodu poloviny nemovitosti každým z manželů. Proto bylo nutné vyžadovat od obou samostatné daňové přiznání a také samostatně zkoumat splnění podmínek pro osvobození. Pokud byl od daně osvobozen manžel, nezakládala tato skutečnost nárok na osvobození rovněž u stěžovatelky, jelikož byla na základě § 8 odst. 2 zákona o trojdani chápána jako samostatný převodce a samostatný poplatník daně.

Žalovaný nesouhlasí ani s užitím závěrů zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 – 53, na projednávaný případ. Tento rozsudek se totiž týkal osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, v tehdy účinném znění. Toto ustanovení však dle žalovaného osvobozovalo vklad nemovitosti do obchodní společnosti jako takový, na rozdíl od § 20 odst. 7 téhož zákona, který vázal naplnění podmínky osvobození na účel převodu, který měl být uskutečněn v rámci podnikatelské nebo jiné činnosti převodce.

Závěrem žalovaný odmítl argumentaci stěžovatelky zákonným opatřením Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí jako pro danou věc irelevantní a plně se ztotožnil s názorem městského soudu ohledně námitky diskriminačního výkladu sporného ustanovení.

Stěžovatelka následně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž nad rámec již uvedeného doplnila, že žalovaný směšuje pojmy poplatník a převodce, přičemž první z nich je pojmem daňového práva procesního, zatímco druhý je pojmem hmotného práva soukromého. Převodcem celé nemovitosti byl každý z manželů, proto podmínka pro převodce byla splněna, neboť převod byl uskutečněn v rámci podnikatelské činnosti převodce. Výklad žalovaného je dle stěžovatelky absurdní i z pohledu nabyvatele, který by se takto ocital v postavení daňového ručitele pouze tehdy, pokud by měl převodce předmět převodu ve společném jmění manželů. Žalovaný dle stěžovatelky rovněž nesprávně interpretuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 – 53. Pokud by byla správná argumentace žalovaného, neměl by zánik účasti manžela ve společnosti žádný vliv na osvobození dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani u druhého z manželů, jehož účast nezanikla. Dle argumentace žalovaného by potom bylo zcela bez významu i to, že druhému z manželů ani žádná účast ve společnosti nevznikla, protože druhý z manželů žádný vklad, vzhledem k tomu, že ho může vložit pouze společník, do společnosti nevložil.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V projednávané věci finanční orgány neshledaly důvody pro osvobození stěžovatelky od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani ve vztahu k převáděným nemovitostem proto, že stěžovatelka dle nich neprokázala splnění podmínky spočívající v souvislosti převodu s její podnikatelskou činností, kterou by měla být výstavba nebo prodej staveb a bytů. Tuto skutečnost finanční orgány i městský soud dovozují především z výkladu citovaného ustanovení ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o trojdani, jelikož převáděné nemovitosti byly součástí společného jmění manželů. Pro posouzení stížných námitek je tedy určující výklad těchto ustanovení jednotlivě i v jejich vzájemné vazbě.

Stěžovatelka se v projednávané věci domáhala osvobození od daně. Tento institut daňového práva má za následek, že daňová povinnost v případě splnění podmínek pro osvobození ze zákona nevznikne. Osvobození může být věcné, pokud se vztahuje na předmět daně, či osobní v případě vázanosti podmínek na konkrétní subjekt. Zákon o trojdani kombinoval prvky personálního a věcného osvobození, což platilo i v případě § 20 odst. 7 tohoto zákona. Toto ustanovení upravovalo osvobození věcné, jelikož osvobozovalo předmět daně, tedy převod určitého typu nemovitosti. Z jeho formulace vyplývala možnost toliko úplného, nikoliv částečného osvobození od daně, ovšem po splnění dalších podmínek, daných kumulativně, mezi něž lze zařadit právě i spornou podmínku převodu nemovitostí v souvislosti s podnikatelskou činností převodce. Tímto kritériem byl zároveň naplněn i prvek osobního osvobození.

Nejvyšší správní soud se výkladem § 20 odst. 7 zákona o trojdani zabýval v několika případech, přičemž vytvořil ustálenou judikaturu zdůrazňující smysl a účel daného osvobození převodu nových staveb a bytů. Za stěžejní účel přitom považoval zejména podporu podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a dostupnosti bydlení.

V již zmiňovaném rozsudku ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu mimo jiné konstatoval: „*Při interpretaci citovaného zákonného ustanovení má Nejvyšší správní soud za zjevné, že je nutno je vykládat z hlediska jeho gramatického znění i účelu takovým způsobem, že v rámci zájmu na bytové výstavbě stát osvobozuje od daně z převodu nemovitostí případy prvního úplného převodu či přechodu vlastnického práva ke stavbě. Toto řešení je zcela racionální a ekonomicky odůvodněné, neboť v opačném případě by nastala situace, že by se cena prodávaných nemovitostí navyšovala o odváděnou daň, což by se negativně projevovalo na dostupnosti bydlení a na s tím souvisejících jevech (zhoršená mobilita pracovní síly, dopady do rodinného života apod.). Lze tak konstatovat, že citovaná právní regulace představuje praktický nástroj usnadňující a motivující podnikatelskou činnost a alokaci hmotných zdrojů k plnění společenských potřeb, tzn. lepší dostupnosti bydlení. Právě takto je proto třeba na tuto zákonnou úpravu nablížit a dovozovat její smysl. Za rozhodující je tedy nutno považovat skutečnost, zda se jedná o první úplný převod nebo přechod vlastnictví k „novému“ bytu a zda převodcem je subjekt, který se touto činností zabývá. Jinak řečeno, ratio této zákonné úpravy nespočívá v samoučelném zvýhodnění některých podnikatelských subjektů, nýbrž v podpoře bydlení, kdy stát vědomě rezignuje na určitou sumu pravděpodobných rozpočtových příjmů ve prospěch usnadnění získání bytu jeho prvonabyvatelem.*“

V rozsudku ze dne 27. 8. 2008, č. j. 2 Afs 49/2008 - 159, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvádí: „*Osvobození od daně z převodu nemovitostí sleduje přinejmenším dvojitý účel: především jde o rozvoj stavební činnosti. Stát se zde zříká daně a nechává ji v dispozici investora stavby, který může částku opětovně investovat ve stavebnictví. Zároveň má osvobození udržovat přijatelnou cenu nemovitostí (zejm. bytů) – v případě,*

že by investor stavby musel odvádět daň z převodu nemovitosti na prvního nabyvatele, pak by zcela jistě byl nucen zvýšit cenu nemovitosti. Bydlení je všeobecně vnímáno jako jedna ze základních životních potřeb.“

Nejvyšší správní soud nesdílí názor městského soudu a žalovaného, že daná judikatura není případná. Ve všech rozhodnutích dospěl zdejší soud ke svým závěrům na základě objektivně teleologického výkladu, vycházejícího ze smyslu a účelu zákona. Obdobně i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaném pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS., uvedl: „*Historicko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr. Ve vztahu k předmětné úpravě lze mít za to, že byla přijata jako ekonomická stimulace podnikání za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi.*

Objektivně-teleologickým výkladem, jehož úlohou je vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat, nutno dojít k závěru, že původní účel této právní normy je i nadále zachován. Jejím cílem je i v současnosti podpořit podnikání v oblasti výstavby staveb, stejně jako rozšiřování bytového a nebytového fondu. Jestliže se zákonodárce za účelem dosažení určitých racionálních ekonomických a sociálních cílů rozhodne, že určitou skupinu právních vztahů vyjme z omezení vlastnického práva spočívajícího ve zdanění převodu nemovitostí, je třeba se tímto smyslem právní úpravy při její interpretaci a aplikaci řídit, aby bylo dosaženo cíle, který tato právní úprava má.“

Nejvyšší správní soud proto nemá důvod se od této praxe odchylovat a považuje za nutné zvážit správnost interpretace právní úpravy podané finančními orgány a městským soudem i ve světle této výkladové metody. Společné jmění manželů jakožto institut soukromého práva je ze své podstaty druhem bezpodílového spoluvlastnictví, nelze tak určit spoluvlastnické podíly manželů na jednotlivých majetkových hodnotách náležících do tohoto majetkového společenství. Manželé jsou tedy obvykle „provázáni“ majetkově i daňově. Do společného jmění manželů většinou spadají, pokud se manželé nebo snoubenci nedohodli dle § 143a zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, resp. v současné době dle § 716 až § 721 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, jinak, i aktiva a pasiva získaná z podnikání jednoho z manželů. Jen stěžít může Nejvyšší správní soud přijmout výklad, podle něhož daňová povinnost manželky podnikajícího daňového subjektu tohoto podnikatele nezatíží za situace, kdy to bude opět společné jmění manželů, z něhož bude tato daň uhrazena. V takovém případě nelze ani tvrdit, že účel právní úpravy, spočívající v podpoře rozvoje stavební činnosti, zůstal zachován. Lze předpokládat, že pokud by bylo v těchto případech požadováno od manželů zaplacení vlastně poloviční daně, nedošlo by ke snížení ceny nemovitostí v míře, jakou zákonodárce předpokládal, neboť tato poloviční daňová povinnost by byla v takových případech pravděpodobně kompenzována právě odpovídajícím navýšením kupní ceny. Nejvyšší správní soud proto musí konstatovat, že interpretace zastávaná finančními orgány a městským soudem je s teleologickým výkladem relevantních ustanovení v rozporu.

K odlišným závěrům dle názoru Nejvyššího správního soudu nevede ani přihlédnutí k § 8 odst. 2 zákona o trojdani. Důvodem je specifický charakter společného jmění manželů, jenž se projevuje při převodu majetku. Na rozdíl od podílového spoluvlastnictví není možné převést na třetí osobu jednotlivé podíly. Ačkoliv tedy při převodu věci v podílovém spoluvlastnictví dochází vlastně k několika oddělitelným převodům jednotlivých podílů, přičemž jeden může splňovat podmínky pro osvobození, a druhý nikoliv, u věci ve společném jmění manželů se provádí pouze jediný převod. Spornou otázkou projednávaného případu je, zda byl naplněn charakter úplného osvobození převodu, jak jej předpokládal § 20 odst. 7 zákona o trojdani, tedy zda byl osvobozen celý převod jako předmět tohoto osvobození. Dle stěžovatelky je nutné § 8 odst. 2 zákona o trojdani interpretovat jako ustanovení upravující, kdo byl povinen podat daňové priznání a v jakém rozsahu měl každý z manželů plnit daňovou povinnost, pokud oběma

pokračování

vznikla, přičemž za tímto účelem dané ustanovení stanovilo také fikci shodných podílů, ovšem s tím, že se nevztahovalo na posuzování podmínek pro osvobození od daně. Ze zákonného předpokladu úplného osvobození pak vyplývala dle stěžovatelky nutnost posuzovat podmínky pro osvobození od daně pro oba manžele společně. Druhou možností je názor zastávaný finančními orgány a městským soudem, které vyložily § 8 odst. 2 zákona o trojdani tak, že fikce shodných podílů nejen určovala rozložení daňové povinnosti mezi oba manžele, ale znamenala též fikci dvou samostatných převodů a tudíž i dvou převodců, u kterých bylo nutné zkoumat podmínky osvobození samostatně. Tento výklad by pak umožňoval osvobození od daně pouze u převodu podnikajícího manžela, aniž by formálně došlo k narušení podmínky úplného osvobození. S ohledem na výše uvedené však lze podotknout, že v tomto případě by záměr zákonodárce spočívající v úplném osvobození od daně nebyl naplněn, jelikož by došlo, tak jako v posuzované věci, k (polovičnímu) daňovému zatížení podnikatele, a to nepřímo, právě vzhledem k existenci společného jmění manželů.

Krajský soud v Ostravě se účelu § 8 odst. 2 zákona o trojdani věnoval ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2006, č. j.: 22 Ca 87/2005 – 32, přičemž konstatoval: „*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. Dopadá-li tedy § 8 odst. 2 ZDDDPN 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.*“ Tento závěr následně potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 6. 2007, č. j. 2 Afs 209/2006 – 68, přičemž konstatoval, že uvedené ustanovení „*stanovilo podmínky pro rozložení daňové povinnosti v případě, že je převáděná nemovitost v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů (...)*“.

Nejvyšší správní soud se povahou § 8 odst. 2 zákona o trojdani zabýval též ve svém rozsudku ze dne 17. 5. 2007, č. j. 5 Afs 107/2006 - 159, publ. pod č. 1892/2009 Sb. NSS, a dospěl k závěru, že dané ustanovení nelze vykládat tak, že by vymezovalo velikost jednotlivých podílů ve společném jmění manželů za jeho trvání: „*Uvedené ustanovení pouze určuje způsob stanovení základu daně při převodu takového majetku (zde nemovitost náležející do společného jmění manželů).*“

Z uvedeného vyplývá, že na úpravu § 8 odst. 2 zákona o trojdani bylo třeba nahlížet jako na ustanovení zabraňující dvojímu zdanění a umožňující rozložení daňové povinnosti mezi manžele, ale nevyplývala z něj nutnost posuzování podmínek osvobození od daně samostatně u každého z manželů. Tomu nasvědčuje i argumentace Nejvyššího správního soudu v již zmiňovaném rozsudku ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 – 53: „*Osvobození od daně za splnění zákonných podmínek se vztahuje na celý převod, tedy i na převod ze strany druhé stěžovatelky, která nebyla společník v obchodní společnosti. (...) Nejde o osvobození jen jednoho ze spoluvlastníků ve vazbě na jeho členství v obchodní společnosti. Osvobození se přiznává i bezpodílové spoluvlastníci převáděných nemovitostí (...)*“.

Obdobný závěr plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2004, č. j. 7 Afs 29/2003 – 65, ve kterém zdejší soud potvrdil, že „*ačkoliv to zákon č. 357/1992 Sb. výslovně nestanoví, v případě vkladu nemovitosti, která byla součástí bezpodílového spoluvlastnictví, do základního jmění obchodní společnosti, uplatňují osvobození od daně oba manželé, a to proto, aby nemovitost sdílela společný osud. V dané věci tak byla osvobozena od placení daně z převodu nemovitostí i O. D.; neznamená to však, že by se tím stala společníkem obchodní společnosti, neboť v současnosti v právní teorii převažující názory, že obchodní podíl nemůže být předmětem vlastnictví, neboť se nejedná o věc; jestliže obchodní podíl není předmětem vlastnictví, nemohl tak být ani předmětem spoluvlastnictví, a to ani bezpodílového, náležel tedy jen manželu*“.

daňového subjektu, veškeré výnosy z obchodního podílu však do bezpodílového spoluvlastnictví patřily. Rozhodným subjektem pro posouzení osvobození od daně je v daném případě manžel O. D., neboť jen on se stal společníkem společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o., a od jeho účasti je tedy nutno odvíjet i nárok na osvobození od daně“.

Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s názorem žalovaného ohledně nepoužitelnosti dané judikatury na projednávaný případ. Jak je vyloženo výše, v případě osvobození dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani se jednalo o kombinaci věcného a osobního osvobození. Obdobnou podmínku obsahoval také § 20 odst. 6 písm. e) téhož zákona, který je v citovaných rozsudcích vykládán, jelikož vázal osvobození vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti na osobu společníka, resp. na délku jeho setrvání v obchodní společnosti. Dle § 58 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, tvořily základní kapitál obchodní společnosti vklady všech společníků. Nelze proto namítat, že by osvobození od daně nebylo vázáno na osobu vkladatele, resp. převodce. Neexistuje tudíž opodstatnění odlišného zacházení při osvobození od daně na základě § 20 odst. 7 zákona o trojdani a na základě § 20 odst. 6 písm. e) téhož zákona.

Z uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud se přiklání k výkladu zastávanému stěžovatelkou, tedy, že při převodu nemovitosti náležící do společného jmění manželů bylo nutné zkoumat podmínky osvobození od daně pro převod jako celek. Ustanovení § 8 odst. 2 se uplatnilo pouze pro stanovení základu daně v případě, že daňovým subjektům, manželům, daňová povinnost vznikla. Taková interpretace odpovídá též teleologickému výkladu dané právní úpravy. Lze souhlasit i s poukazem stěžovatelky na zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, které s účinností od 1. 1. 2014 nahradilo dosavadní úpravu daně z převodu nemovitostí. V § 8 odst. 3 toho zákonného opatření již je u podmínek osvobození jednotky, které jsou vázány na osobu nabyvatele, výslovně stanoveno, že osvobození se na jednotku, která se stala součástí společného jmění manželů, vztahuje i v případě, že podmínky splní pouze jeden z manželů. Jakkoli skutečně toto ustanovení na danou věc přímo nedopadá, lze vzhledem k principu racionálního zákonodárce mít za to, že rovněž smyslem předcházející právní úpravy osvobození od daně bylo osvobodit převod nemovitosti jako celek.

V.

Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit žalobou napadená rozhodnutí původního žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám tato rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí správního orgánu, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti. Stěžovatelka tyto náklady vyčíslila v podání ze dne 5. 5. 2015, ze kterého Nejvyšší správní soud vycházel, pokud zde uvedené nároky odpovídaly skutečnostem zřejmým ze spisu.

pokračování

Stěžovatelka byla v řízení před městským soudem zastoupena Ing. Radko Matyášem, daňovým poradcem, náleží jí tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění. Náklady stěžovatelky tak spočívají v odměně daňového poradce za zastupování ve výši 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012], a v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 4800 Kč. Naopak Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovatelce náhradu nákladů údajně spojených s podáním ze dne 7. 9. 2011, neboť jej nepovažuje za samostatný úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1, 2 nebo 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že úkony právní služby v řízení před městským soudem byly poskytnuty před 31. 12. 2012, bylo třeba výši odměny určit podle tehdy účinného znění advokátního tarifu (viz přechodné ustanovení v čl. II příslušné novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb.), a nebylo tedy možné přiznat odměnu za jednotlivé úkony právní služby ve výši 3100 Kč, jak bylo požadováno v podání ze dne 5. 5. 2015.

V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Příbylem a náleží jí tak náhrada nákladů zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 x 3100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti a následně repliky [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013], dále paušální náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy částka 10 200 Kč, zvýšená, vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, o částku 2142 Kč na DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12342 Kč. Za přípis ze dne 5. 5. 2015 Nejvyšší správní soud stěžovatelce náhradu nákladů nepřiznal, jelikož se nejedná o úkon ve věci samé ani o úkon ve smyslu § 11 odst. 2 nebo 3 advokátního tarifu, v aktuálním znění.

Stěžovatelce dále náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 2000 Kč a kasační stížnosti ve výši 5000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovatelce na náhradě nákladů řízení částku 24 142 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. prosince 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu