



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **Ing. P. T.**, zastoupeného JUDr. Alenou Ježkovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Karla IV. 502, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2006, č. j. 31 Ca 80/2006 – 24,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Stěžovatel **je p o v i n e n** uhradit **Ing. P. T.**, náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, k rukám právní zástupkyně JUDr. Aleny Ježkové, advokátky se sídlem v Hradci Králové, Karla IV. 502, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 6. 2. 2006, č. j. 3491/110/2005-Bud a č. j. 3492/110/2005-Bud, pro nezákonnost a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Zrušovanými rozhodnutími zamítl stěžovatel odvolání Ing. P. T. (dále jen „účastníka či účastníka řízení“) proti rozhodnutím Finančního úřadu v Dobrušce (dále též „správce daně“) ze dne 8. 3. 2005, č. j. 9351/05/254970/1348 a č. j. 9355/05/254970/1348, kterými byla účastníkovi dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť zastává názor, že prostředky, které účastník obdržel v období od 19. 5. 1999 do 15. 5. 2000 na svůj účet od společnosti A. I. a. s. (dále též „akciová společnost“), je nutno podřadit pod příjem dle ust. § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), neboť v daňovém řízení nelze hodnotit úmysl manželů T., ale skutečnost, která nastala. „Dohodou o postoupení závazku“ mezi manželi T. a akciovou společností převzala tato společnost dluh manželů vůči Č. h. b. ve výši nesplaceného hypotečního úvěru. A právě v souvislosti s touto okolností vznikl Ing. T. nepeněžitý příjem. Tento nepeněžitý příjem manželů T. spatřuje stěžovatel ve vyšší hodnotě (nahodnocení) akcií o částku 3 603 816,57 Kč spočívající v hodnotě přijatého dluhu společností v částce 2 987 970,37 Kč a částkami, které společnost plnila za manžele T. (378 646,20 Kč a 237 200 Kč). Stěžovatel je proto přesvědčen, že manželé T. získali výše uvedeným postupem nepeněžitý příjem dle ust. § 3 zákona o daních z příjmů, podřazený pod ust. § 10 téhož zákona. Stěžovatel rovněž poukazuje na nesrovnalost v napadeném rozsudku, který je podepsán za předsedu senátu Mgr. Marií Kocourkovou, ačkoliv předsedou senátu byl JUDr. Karel Kavalír. Toto pochybení však nepovažuje za takové povahy, aby zapříčinilo neplatnost rozhodnutí. Na základě shora uvedeného proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 8. 3. 2007. Ve svém vyjádření uvedl, že mu žádný majetkový prospěch nevznikl, přičemž toto své přesvědčení opírá o důvody uvedené ve správní žalobě, na kterou v celém rozsahu v podrobnostech odkazuje. Zároveň nechápe, jakou logikou je veden stěžovatel, pokud spatřuje nepeněžitý příjem v té okolnosti, že byly „nahodnoceny“ akcie, které získal. Jak již poznamenal v žalobě, příjem by podle jeho názoru získal až v okamžiku prodeje těchto akcií, nikoli v okamžiku jejich nabytí, protože až v případě jejich prodeje by se projevilo, jaká je skutečná „tržní“ hodnota těchto akcií, která ve valné většině případů jejich nominální hodnotě neodpovídá. Nicméně fakt, že akciová společnost převzala závazky manželů T. z úvěru na zaplacení kupní ceny za předmětné nemovitosti, se na reálné hodnotě akcií nepochybně projeví jejím snížením, a to přesto, že jejich nominální hodnota zůstala nezměněna. Pouze pokud by akciová společnost převzala závazek manželů T. až po té, kdy by tito své akcie již prodali, nebo pokud by tento závazek byl vypořádán s akciovou společností v souvislosti s prodejem akcií ze strany manželů T., jednalo by se o jejich příjem, což se však v daném případě nestalo. Manželé T. de facto směnili svůj nemovitý majetek včetně dluhu na něm váznoucího za akcie, jejichž cena je v průběhu času proměnná a zda-li jim vznikne z této transakce nějaký zisk, lze zkoumat až v okamžiku prodeje akcií. Účastník je na druhé straně v souladu se závěry krajského soudu přesvědčen, že pokud by již snad měla být celá situace chápána tak, že skutečně došlo ze strany akciové společnosti k plnění ve prospěch manželů T. bez nároku na poskytnutí protiplnění či jiného hodnotového ekvivalentu, pak by toto plnění mohlo podléhat jen dani darovací a nikoli dani z příjmů fyzických osob. Z důvodů uvedených v žalobě i z důvodů uvedených v tomto vyjádření účastník navrhuje, aby shora uvedená kasační stížnost byla zamítnuta a stěžovateli bylo uloženo zaplatit mu náklady řízení, spočívající v odměně advokáta dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a 19 % daně z přidané hodnoty.

Podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani darovací“), předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního

úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem pro účely daně darovací jsou jiný majetkový prospěch.

Podle ust. § 3 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou ostatní příjmy (§ 10).

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas se závěry krajského soudu, když tento se neztotožnil s názorem stěžovatele, že prostředky, které obdržel účastník v období od 19. 5. 1999 do 15. 5. 2000 na svůj účet od společnosti A. I. a. s., je nutno podřadit pod příjem dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, neboť v daňovém řízení nelze hodnotit úmysl manželů T., ale skutečnost, která nastala. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Hradci Králové a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Podle stěžovatele je nesporným faktem, že akciová společnost převedla v období od 19. 5. 1999 do 15. 5. 2000 na účet účastníka částku v celkové výši 615 846,20 Kč. Výše zmíněná akciová společnost byla založena zakladatelskou smlouvou dne 19. 6. 1998 zakladateli Ing. P. T. a Ing. E. T.. Notářským zápisem č. NZ 160/98, A 168/98 ze dne 2. 10. 1998 byla provedena změna obchodního jména z původního P. B., a. s. na A. I. a. s. Zapsaný základní kapitál společnosti činil 5 800 000 Kč a byl tvořen nepeněžitými vklady – nemovitostmi manželů T. Emisní kurz vydaných akcií byl roven nominální hodnotě, přičemž bylo vydáno 20 ks akcií po 290 000 Kč. Listinné akcie znějí na jméno majitele a manželé T. jsou stoprocentními vlastníky vydaných akcií. Nepeněžitý vklad byl oceněn znalci, vyjadřoval tržní hodnotu nemovitostí, ale v posudcích znalců nebylo zohledněno ani nijak poznamenáno, že vkládaná nemovitost je zatížena hypotečním úvěrem, což je podle stěžovatele významnou skutečností, která hovoří ve prospěch vzniku nepeněžitěho plnění. „Dohodou o postoupení závazku“ mezi manželi T. a akciovou společností převzala tato společnost dluh manželů vůči Č. h. b. ve výši nesplaceného hypotečního úvěru. Toto převzetí dluhu bylo následné a oddělené od vložení nemovitosti, jako nepeněžitěho vkladu, do jejího základního jmění. Ostatně tuto skutečnost potvrzuje Ing. T. v doplnění odvolání, č. j. došlé pošty 22212/05 pro rok 2000. A právě v souvislosti s touto okolností vznikl Ing. T. nepeněžitý příjem. Důkazem je dohoda o postoupení závazku, která byla sepsána až po vzniku společnosti. Dluh byl na akciovou společnost převeden odděleně od jejího založení, a to „Dodatkem č. 5“, který nabyl účinnosti dne 30. 6. 2000, kdy Č. h. b. dala souhlas s převedením nesplaceného hypotečního úvěru ve výši 2 987 970,37 Kč na nového dlužníka, akciovou společnost. Vzhledem k tomu, že převedením dluhu na společnost nedošlo ke snížení základního kapitálu této společnosti, neboť ten zůstal nezměněn, je toto důkazem, že Ing. T. vzniklo nepeněžitě plnění ve formě získání akcií s výše uvedenou nominální hodnotou, přestože vkladem do základního kapitálu společnosti byly nemovitosti zatížené hypotečním úvěrem, který s účinností od 30. 6. 2000 byl převeden na akciovou společnost. Akciová společnost převzala závazek splacení hypotečního úvěru ve výši 2 987 970,37 Kč, váznoucí na předmětné nemovitosti. Dluh na vkládané nemovitosti však nebyl při založení uvedené společnosti zohledněn. Nepeněžní příjem manželů T. spatřuje stěžovatel ve vyšší hodnotě (nadhodnocení) akcií o částku 3 603 816,57 Kč spočívající v hodnotě přijatého dluhu společností v částce 2 987 970,37 Kč a částkami, které společnost plnila za manžele T. (378 646,20 Kč a 237 200 Kč). Stěžovatel je proto přesvědčen, že manželé T. získali výše uvedeným postupem nepeněžní příjem dle ust. § 3 zákona o daních z příjmů, podřazený pod ust. § 10 téhož zákona. Na základě shora uvedeného proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že otázkou postoupení závazku, resp. převzetím dluhu jinou osobou, se již zabýval ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2007, č. j. 5 Afs 123/2005 - 44, www.nssoud.cz, podle něhož lze za „jiný majetkový prospěch“ ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani darovací považovat i zánik postavení dlužníka v případě převzetí dluhu jinou osobou dle ust. § 531 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „občanský zákoník“). K převzetí dluhu v daném případě došlo tím, že namísto dosavadního dlužníka (účastník) vstoupila do existujícího právního vztahu třetí osoba (akciová společnost), přičemž účinky převzetí dluhu nastaly udělením souhlasu věřitele (Č. h. b.) dne 30. 6. 2000. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětem daně darovací je ve smyslu ust. § 6 odst. 1 citovaného zákona bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, je uvedený zánik dluhu z titulu jeho převzetí jinou osobou (za podmínek vyplývajících z ust. § 531 odst. 1 občanského zákoníku) právě takovým bezúplatným nabytím majetku na základě právního úkonu. A jsou proto naplněny pojmové znaky předmětu daně darovací. Majetkem se pak pro účely daně darovací rozumí nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch. Posledně zmiňovaný pojem však není v zákoně o dani darovací blíže definován. Při jeho interpretaci lze, podle názoru Nejvyššího správního soudu, nejsnáze vycházet z dikce ust. § 454 občanského zákoníku, ve znění do 31. 12. 1991, který stanovil, že (neoprávněný) majetkový prospěch má i ten, za nějž bylo plněno, co po právu měl plnit sám. Je tedy evidentní, že „majetkovým prospěchem“ nemusí být nutně jen případ, kdy u určité osoby dojde ke zvýšení jejích majetkových aktiv, ale též případ, kdy odpadne její povinnost budoucího plnění, představovalo-li by toto plnění snížení hodnoty jejího majetku. A protože v uvedeném případě došlo k převzetí dluhu, představuje tato skutečnost pro stávajícího dlužníka nabytí majetku ve formě „jiného majetkového prospěchu“ ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani darovací. S ohledem na výše uvedené se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, když tento dospěl k závěru, že účastník ve vztahu k finančním prostředkům, které obdržel od akciové společnosti na svůj účet v období od 19. 5. 1999 do 15. 5. 2000 jako splátky hypotéčního úvěru, i ve vztahu k samotnému převzetí zůstatku dluhu touto společností ke dni 30. 6. 2000, se stal poplatníkem daně darovací, neboť tím u něho došlo k nabytí majetkového prospěchu dle ust. § 6 odst. 1 zákona o dani darovací. A nikoliv tedy daně z příjmů fyzických osob, jak se nesprávně domníval stěžovatel.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatele, v níž poukazuje na nesrovnalost v napadeném rozsudku, který je dle jeho tvrzení „podepsán za předsedu senátu Mgr. Marií Kocourkovou, ačkoliv předsedou senátu byl JUDr. Karel Kavalír“. Vzhledem ke skutečnosti, že originál rozsudku, který je založen v soudním spise, je podepsán předsedou senátu JUDr. Karlem Kavalírem a rovněž senát rozhodující tuto věc byl správně obsazen, nelze tvrzené nedopatření považovat za pochybení takové povahy, aby zapříčinilo neplatnost rozhodnutí.

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

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřisluší, a účastníkovi, který byl v řízení úspěšný, byla přiznána náhrada nákladů podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky

č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože uvedená advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen daň), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Částka této daně činí 456 Kč. Právní zástupkyni se tedy přiznává náhrada nákladů řízení ve výši 2856 Kč. Tato částka bude uhrazena stěžovatelem účastníkovi do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu