



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci žalobců **a) R.B.**, a **b) J.V.**, obou v řízení zastoupených Mgr. Michalem Machkem, advokátem se sídlem Ostrava, Dlouhá 6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17.2.2014 č.j. 3930/14/5000-14103-709175 a ze dne 9.9.2015 č.j. 29657/15/5200-10421-706486, ve věcech daně z příjmů,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17.2.2014 č.j. 3930/14/5000-14103-709175 a ze dne 9.9.2015 č.j. 29657/15/5200-10421-706486 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci a) na náhradě nákladů řízení částku 11.228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Michala Machka, advokáta se sídlem Ostrava, Dlouhá 6.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni b) na náhradě nákladů řízení částku 11.228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Michala Machka, advokáta se sídlem Ostrava, Dlouhá 6.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobci se podanými žalobami domáhají přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobců a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15.7.2013 č.j. 1914612/13/3215-24801-803127 a ze dne 13.1.2015 č.j. 196690/15/3215-50522-804451, jimiž správce daně vyměřil žalobcům daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011.

Spornou mezi účastníky je otázka, zda příjem ve výši 104.410,91 CAD, kterou obdržel každý z žalobců od Ministry of the Attorney General, Office of the Public Guardian and Trustee, Toronto, Canada (dále jen „OPGT“):

a) je dědictvím po M. N., či

b) zda se jedná o příjem z prodeje dědictví – příjem z prodeje podílu v kanadském trustu, resp. plnění „vypořádacího podílu“ na kanadském trustu.

B.

Daňové orgány staví svou argumentaci na tom, že v rámci automatické výměny informací s Kanadou zaslala kanadská daňová správa tuzemským daňovým orgánům ve vztahu ke každému žalobců tuto zprávu:

(...) (*)	datum prodeje	datum nabytí	typ majetku	podtyp majetku	popis	Munici pality	měna	výnos	Cost Base
(...) (**)	23.3.2009	1.9.2008	6	3	DISTRIBUTION OF CASH FROM THE ESTATE MIROSLAV NEUWIRTH	Toronto	CAD	105000	105000

*) typ prodejce, příjmení, jméno, adresa, datum narození, číslo účtu, podíl

**) údaje identifikující žalobce

s popisem identifikačních znaků:

Datum prodeje	Datum prodeje majetku prodávajícího
Datum nabytí	Datum pořízení majetku prodávajícího
Typ	Kód k typu majetku (viz příloha I)
Podtyp	Kód k podtypu majetku (viz příloha II)

kdy podle přílohy I:

typ	Popis
6	podíl v trustu či jednotce trustu

a podle přílohy II:

podtyp	Popis
--------	-------

3	Kapitálový podíl v trustu rezidentním v Kanadě
---	--

přičemž ke zprávě je přiložen tento doplňující text:

„Kanada požaduje po prodávajících – kanadských daňových nerezidentech (dále jen »prodávající«), kteří v Kanadě prodají určitý majetek podléhající zdanění, aby informovali Kanadskou daňovou správu (Canada Revenue Agency – dále jen »CRA«) o prodeji daného majetku buď před samotným prodejem, nebo do deseti dnů po prodeji tohoto majetku. Většina oznámení, které CRA obdrží, se týká nemovitého majetku či transakcí s akciemi resp. podíly ve společnostech.

Obdrží-li CRA buď částku pokrývající daň z jakéhokoliv zisku, který mohl prodávající realizovat z prodeje majetku, nebo odpovídající zajištění daně, vydá CRA prodávajícímu potvrzení se souhlasem s danou transakcí. Potvrzení je také poskytnuto kupci majetku. Od 1. dubna 2007 jsou všechny prodeje kanadského majetku podléhající zdanění zaznamenány v Databázi o prodeích majetku nerezidentů a emigrantů (Non-Resident and Emigrant Dispositions Database – dále jen »NEDD«).

Dle plánu kanadské automatické výměny informací je většina informací se smluvními partnery vyměňována každoročně. Informace jsou v současné době poskytovány ve vztahu k příjmům z dividend, úroků, licenčních poplatků, penzí, zaměstnání a nájmu. CRA se snaží zvyšovat počet typů zasílaných příjmů a zlepšovat kvalitu dat poskytovaných svým smluvním partnerům.

CRA je potěšena, že může nyní poskytnout přiloženou výměnu informací týkající se prodeje a nákupu nemovitého majetku u fyzických osob – daňových nerezidentů. Výměna informací se převážně týká z roku 2009, nicméně obsahuje také všechny transakce zaznamenané v systému NEDD u společností a trustů od roku 2003 společně s transakcemi fyzických osob zachycenými v tomto systému v letech 2003-2008, tedy od poslední výměny informací mezi Kanadou a Českou republikou ve vztahu k prodeji/ nabytí kanadského zdanitelného majetku. Vysvětlivky jsou přiloženy.“

Kanadská daňová správa potvrdila, že M. N. zemřel dne X jako daňový rezident Kanady a k dožádání českých daňových orgánů poskytla odpovědi na položené otázky:

„1.Co bylo předmětem dědictví po pozůstalém k datu X, tzn. k datu úmrtí?

Předmět dědictví se týká kapitálového podílu v pozůstalosti M. N.

2. Jak bylo se zděděným majetkem naloženo za účelem zajištění důkazních prostředků o tom, zda částka vyplacená dědicům je přímo dědictvím nebo se jedná o příjem z následného prodeje zděděného majetku?

R. B. i J. V. bylo přímo vyplaceno převodem z účtu 104.410,91 CAD dne 14.2.2011.

3. Požadujeme, aby CRA přiřadila uvedené příjmy k příslušnému článku a odstavci Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kanadou.

Jde o kapitálový podíl v pozůstalosti M. N., příjem/kapitálový zisk spadá pod článek 13 kanadsko-české smlouvy o zamezení dvojího zdanění.“

K odpovědi kanadské daňové správy je přiložen dopis OPGT, z něhož vyplývá, že žalobcům byly přímo z účtu OPGT zaslány peněžní prostředky, žádný majetek jim OPGT nevydal ve fyzické podobě (in specie, in natura).

K tomu daňové orgány uvádějí, že postupy při mezinárodní výměně informací nelze zpochybnit, navíc v daňovém řízení se nepostupuje podle zásady vyhledávací. Žalobcům se nepodařilo prokázat, že by se jednalo o dědictví.

Uzavírají, že žalobci prodali 23.3.2009 zdanitelný kanadský majetek, který má být podle čl. 13 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů č. 83/2002 Sb.m.s. uzavřenou mezi Českou republikou a Kanadou (dále jen „SZDZ“) zdaněn v České republice. Podle daňových orgánů je jedná o ostatní příjem ve smyslu § 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a to i proto, že CRA podřadila předmětné plnění právě pod čl. 13 SZDZ a SZDZ se vztahuje jen na daně z příjmů.

C.

Oproti tomu žalobci namítají, že předmětné finanční prostředky jsou dědictvím. Popisují převzetí pozůstalosti OPGT podle práva státu Ontario a zdůrazňují, že jediné co kdy nabyli, čeho se ujali a co jim bylo předáno, jsou peníze a žádný kapitálový podíl na trustu – nikdy ničeho v Kanadě neprodávali. Uvádějí, že pojmově je i nabytí dědictví zcizením, o němž pojednává čl. 13 SZDZ. Napadají dále žalovaným provedenou charakteristiku trustu jako kapitálového společenství a uvádějí, že jediným „trustem“, o němž může být v posuzované věci řeč, je správa dědictví prováděná OPGT jako státním orgánem.

D.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)].

Krajský soud konstatuje, že obsah správních spisů, jak byly soudu předloženy, neposkytuje žádný obraz o tom, co bylo předmětem dědictví po M. N. a ke kterému dni žalobci toto dědictví nabyli. Vyřešení uvedených otázek je přitom pro posouzení věci klíčové.

Žalobci přitom již daňovým orgánům předložili korespondenci s OPGT, ze které se podává, že dědictví po M. N. jim bylo vždy prezentováno jen určitou sumou peněz. Nejstarším dopisem založeným ve spisech je dopis OPGT ze dne z 28.3.2006, kterým byli žalobci osloveni a kterým jim bylo sděleno:

„OPGT je správcem pozůstalosti M. N., který zesnul (...). Pozůstalost činí \$ 293.000 (CDN) nebo 209.380 Euro.“

- tento dopis však daňové orgány v odůvodnění svých rozhodnutí prakticky ignorují. Přitom tento dopis má předcházet datům nabytí i prodeje majetku podle původní zprávy z automatické výměny informací, přesto hovoří o pozůstalosti jako o peněžní částce, nikoli jako o podílu na trustu. Ani v další korespondenci mezi OPGT a žalobci není ani zmínky o podílu na trustu, vždy se jako o dědictví hovoří o částce v CAD.

Lze dále jen stěží z odpovědi CRA na mezinárodní dožádání k otázce, zda předmětná částka je dědictvím nebo příjmem z prodeje dědictví:

„R. B. i J. V. bylo přímo vyplaceno převodem z účtu 104.410,91 CAD dne 14.2.2011.“

dovodit, že kanadské orgány otázku vůbec pochopily, natož že by na ni relevantním způsobem odpověděly.

Ničeho relevantního pak nelze dovodit ani z odpovědi na otázku, co bylo předmětem dědictví, neboť odpověď „capital interest in the Estate“ přeložená daňovými orgány jako „kapitálový podíl v pozůstalosti“ nebyla přeložena úředně a žalobci tento překlad napadají, když (str. 5 žaloby) tentýž text překládají jako „podíl na kapitálu, který tvoří pozůstalost“.

Z uvedeného krajský soud uzavírá, že závěry daňových orgánů nemají oporu ve spisech.

Krajský soud se nesnaží napadat samotný argument daňových orgánů, že postupy podle SZSZ nelze zpochybnit, zdůrazňuje však, že tento axiom lze vztáhnout jen na postup samotný, tj. jen na proces získávání a obdržení informací. Nelze ovšem v právním státě, jakým Česká republika je, připustit, aby nebylo možno napadnout správnost a úplnost informací, které byly těmito procesy získány. Samotný paušální průvodní dopis k automatické výměně informací, ani dále nepodložené avízo o nabytí a prodeji podílu v trustu, navíc při průvodní informaci, že se jedná o rozdělení dědictví, neprokazují bez dalšího, zda jde co do částky k tomu uváděné o dědictví samotné či o prostředky získané prodejem zděděného majetku.

Nutno přitom zdůraznit, že napadené rozhodnutí stojí na nijak neodůvodněném předpokladu, že dědictví bylo nabyto ke dni smrti zůstavitele.

Jakkoli se jedná o notoricky známou větu obsaženou v právu České republiky (k 1.5.2005 se jednalo o výslovný text § 460 zák. č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů), zůstavitel byl v posuzovaném případě daňovým rezidentem Kanady a dědictví bylo projednáno evidentně podle práva kanadského státu Ontario.

Současně uvedený princip (dědictví se nabývá ke dni smrti zůstavitele) je i na území dnešní České republiky principem historicky novým, který byl do práva na tomto území platného a účinného zaveden poprvé až § 509 občanského zákoníku č. 141/1950 Sb., tzn. až s účinností od 1.1.1951.

Do té doby účinný obecný zákoník občanský č. 946/1811 Sb.z.s. (dále jen „o.z.o.“) po dobu 139 let (účinným se stal dnem 1.1.1812) normoval zcela jiný princip – dědictví se nabývalo k okamžiku, kdy se ho dědic ujal (srov. § 547 o.z.o.) na základě odevzdání mu dědictví soudem (§ 797, § 819 o.z.o.). V mezidobí od zůstavitelovy smrti do okamžiku, kdy se dědic dědictví ujal, se nejednalo o dědicův majetek, ale o ležící pozůstalost (hereditas iacens), jak akcentovala i dobová judikatura (srov. např. rozhodnutí Vrchního zemského soudu ve Lvově ze dne 16.11.1875 č. 23275, nepublikováno, nebo rozhodnutí C. k. nejvyššího soudu ve Vídni ze dne 30.3.1876 č. 746, in Sammlung von Civilrechten Entscheidungen

des K. k. obersten Gerichtshofes, Glaser J., Unger J., 2. vyd., Carl Herold's Sohn Wien 1882, díl XIV, str. 135, pod č. 6083, též in Zeitschrift für das Notariat, č. 30/1876; po vzniku Československé republiky rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 30.6.1920 sp. zn. R I 325/20, in Vážný 566/20, dnes též in ASPI) a tento závěr je plně respektován i judikaturou současnou (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26.2.1998 sp. zn. 3 Cdo 476/96, in Ad notam 4/98, str. 88, též in ASPI).

Tím se ovšem právo platné na území dnešní České republiky lišilo např. od práva platného na území dnešní Slovenské republiky či Zakarpatské Ukrajiny (dříve Podkarpatské Rusi), kde se dědictví i tehdy nabývalo ke dni smrti zůstavitele [srov. např. plenární rozhodnutí Curiae regis v Budapešti č. 42, in Polgári jogi határozatok tára, Franklin-Társulat nyomdája, Budapest 1917, též in Fajnor V., Zátorecký A.: Zásadné rozhodnutia býv. uh. kr. Kúrie (do 28.X.1918) a Najvyššieho súdu Československej republiky (do r. 1926) vo veciach občianskych z oboru práva súkromého platného na Slovensku a v Podkarpatskej Rusi; Právnická jednota na Slovensku Bratislava 1927, str. 1099].

Je tak zřejmé, že různé právní úpravy mohou stanovit různé okamžiky, k nimž se nabývá dědictví po zůstaviteli.

Soudu není známo a ze spisu neplyne, k jakému okamžiku se nabývá dědictví v kanadském státě Ontario. V rozporu se stanoviskem daňových orgánů je i datum uváděné Kanadou v automatické výměně informací – 1.9.2008, když zůstavitel v posuzovaném případě zemřel již ...

V daňovém řízení tak bylo na místě zjistit, jaké je v tomto pohledu právo kanadského státu Ontario, taková zjištění však učiněna nebyla.

V občanském řízení soudním i v řízení před správními soudy (§ 64 s.ř.s.) platí zásada, že právo zná soud (iura novit curia). Jakkoli je tato zásada v § 121 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“), výslovně zmíněna jen ve vztahu k předpisům uveřejněným či oznámeným v české sbírce zákonů, lze ji obecně vztáhnout i na předpisy cizozemské, neboť se v důkazním řízení dokazují jen skutečnosti účastníky tvrzené či v řízení jinak vyšlé najevo. Z toho plyne, že soud, který má zásadně zjišťovat obsah cizího práva jakýmkoli dostupným a spolehlivým způsobem, může získat znalost cizího práva vlastním studiem (z pramenů jemu dostupných, jsou-li dostatečně spolehlivé), vyjádřením Ministerstva spravedlnosti, popř. ze znaleckého posudku z oboru právních vztahů k cizině, přičemž v posléze uvedených případech nejde o důkaz listinou ve smyslu § 129 o.s.ř. (k tomu srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26.6.2012 sp. zn. 33 Cdo 3117/2010, www.nsoud.cz, též in ASPI).

Stejná zásada, jakkoli v zák. č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), výslovně nevyjádřená, platí i v daňovém řízení, přičemž i v daňovém řízení je třeba vycházet z toho, že právo zná správce daně (iura novit coactor). Plyne to zejm. z ust. § 92 odst. 5 písm. d) d.ř., podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního

jednání nebo jiné skutečnosti. Takové povinnosti nemůže správce daně dostat, nezná-li pro posouzení věci rozhodné právo.

Je-li pak podle právě citovaného ustanovení na správci daně, aby prokázal skutečný obsah právního jednání či jiné skutečnosti, a platí-li zásada *iura novit coactor*, je na správci daně též, aby zjistil obsah rozhodného práva – zde aby zjistil, k jakému okamžiku se nabývá dědictví podle práva kanadského státu Ontario. Této povinnosti ovšem daňové orgány dosud nedostály.

Po tomto zjištění bude třeba zabývat se otázkou, na kterou (viz shora) dosud nebyla nalezena uspokojivá odpověď – co bylo ke dni nabytí dědictví předmětem dědictví. Dostatečnost dosud získaných informací k této otázce (zjišťovaných dosud navíc k datu, o němž se neví, zda je vůbec rozhodné), byla soudem již vyhodnocena shora.

Stěží tak lze za dosud zjištěného skutkového stavu dovodit, co se z pohledu skutkového stalo s pozůstalostí ve dnech 1.9.2008 a 23.3.2009 (data uváděná CRA v automatické výměně informací jako datum nabytí a prodeje majetku) a už vůbec není dosud možno právně hodnotit, zda je to z pohledu nabytí majetku žalobci vůbec relevantní.

Mělo by být současně objasněno, zda se podílem na kanadském trustu rozumí podíl na dědictví spravovaném OPGT (zde soud upozorňuje, že částí názvu tohoto státního orgánu je i slovo *trustee*, tj. správce trustu), či podíl na trustu jiném.

Bez uvedených skutkových zjištění a bez získání informací o shora uvedeném obsahu dědického práva kanadského státu Ontario nelze žalobcům daň vyměřit.

Skutkový stav, který vzaly daňové orgány za prokázaný, tak nemá pražádnou oporu ve spisu a jeho zjištění vyžaduje zcela zásadní doplnění. Proto krajský soud napadená rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. zrušil a věci podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Soud přitom musí vyvrátit i další právní omyly žalovaného.

Zásada *iura novit coactor* a ust. § 92 odst. 5 písm. d) d.ř. svěřuje podřazení konkrétního jednání či skutečnosti českému správci daně. Je proto na českém správci daně, aby na základě řádně zjištěného skutkového stavu právě český správce daně tento skutkový stav subsumoval pod příslušné ustanovení právního předpisu, a to včetně příslušných ustanovení, jimiž je Česká republika vázána, zde SZDZ. Závěr daňových orgánů o tom, že podřadila-li CRA předmětné jednání či skutečnost čl. 13 SZDZ, jedná se o závěr nezvratný, je proto absolutně neudržitelný.

Ještě absurdněji vyznívá názor zastávaný daňovými orgány, že jedná-li se o zcizení majetku podřaditelné pod čl. 13 SZDZ, nemůže se jednat o dědictví, neboť SZDZ dopadá podle svého čl. 2 odst. 3 jen na předmět v té době existentní české daně z příjmů, nikoli na předmět v té době existentní české daně darovací.

Tento názor nejenže popírá čl. 2 odst. 2 SZDZ:

„Za daně z příjmu se považují všechny daně vybírané z celkového příjmu nebo z částí příjmu, včetně daní ze zisků ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku, daní z celkového objemu mezd či platů vyplácených podniky a rovněž daní z přírůstku majetku.“,

z čehož je evidentní, že výčet daní poskytnutý v čl. 2 odst. 3 SZDZ je toliko demonstrativní, ale navíc vylučuje z pojmu „zcizení“ užitého v čl. 13 SZDZ i jakékoli darování [(srov. předmět daně darovací dle § 6 zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDDDDDPN“)], ale dokonce i převod nemovitostí (§ 9 ZDDDDDPN), který je výslovně označen v čl. 2 odst. 2 SZDZ tak, že se na něj SZDZ vztahuje.

Daňovým orgánům lze jen připomenout, že zcizení (latinsky alienatio) je původně římskoprávní termín, kterým je souhrnně označován jakýkoli zánik subjektivního práva. Opakem zcizení je nabytí. Právo tedy přechází ze zcizitele na nabyvatele. Příkladem je zcizení věci jako zánik vlastnického práva. (Kincl J., Urfus V., Skřejpek M.: Římské právo; 1. vyd., C. H. Beck Praha 2005, str. 91).

E.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou v dalším řízení daňové orgány vázány (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

F.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobci byli v řízení plně procesně úspěšní a vzniklo jim tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady každého ze žalobců tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek		3.000,- Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem		
α) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100,- Kč bez DPH / úkon při těchto poskytnutých úkonech právní služby (všechny poskytnuty před spojením věcí ke společnému projednání):	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb.	6.200,- Kč
1) příprava a převzetí věci		
2) sepsí žaloby		
β) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč bez DPH / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	600,- Kč
γ) DPH 21% z částek uvedených pod písm. α) – β)	§ 57 odst. 2 s.ř.s.	1.428,- Kč
Celkem		11.228,- Kč

Soud proto uložil žalovanému zaplatit každému ze žalobců na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen o.s.ř.) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 29. září 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu