



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: I. V.**, bytem „X“, zastoupené Mgr. Františkem Nesvadbou, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, Hrnčířská 55/14, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29.4.2011, č.j. 4125/11-1400-500634,**
t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 29.4.2011, č.j. 4125/11-1400-500634, jímž byla zamítnuta podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) žádost žalobkyně o prominutí daně darovací z důvodu odstoupení od Smlouvy o převodu obchodního podílu obchodní společnosti DANIEL-LM s.r.o. ze dne 16.11.2009 (dále jen „smlouva“).

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona

o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě uvedla, že původní žalovaný nesprávně odkázal na vymezení předmětu daně, neboť ustanovení § 3 zákona o trojdani vymezuje předmět daně dědické. Na daň darovací je nutno aplikovat ustanovení § 6 zákona o trojdani. S ohledem na odlišná znění obou paragrafů nelze tato ustanovení zaměňovat. Je sice pravdou, že ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani hovoří pouze o věci movité, žalobkyně je však přesvědčena, že právě s ohledem na ustanovení § 6 zákona o trojdani je nutno dospět k závěru, že se prominutí daně vztahuje rovněž na obchodní podíl. Žalobkyně je přesvědčena, že právě rozdělení uvedené v ustanovení § 6 na písmeno „a) nemovitosti a movitý majetek“ a písmeno „b) jiný majetkový prospěch“ rozděluje jednotlivé typy předmětu daně způsobilé na vrácení a tedy případnému prominutí daně [písm. a)] a nezpůsobilé vrácení [písm. b)]. Zatímco obchodní podíl představuje míru účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti a lze jej konkrétně definovat, jiný majetkový prospěch vrátit nelze. Daruje-li někdo někomu např. let balónem, nelze po jeho uskutečnění tento vrátit, stejné je to v případě věcného břemene, které může být později zrušeno, byť po dobu trvání bylo fakticky konzumováno. U obchodního podílu je ale situace jiná. Došlo-li tedy k vrácení obchodního podílu, vznikl žalobkyni právní nárok na prominutí darovací daně. Text ustanovení § 25 zákona o trojdani je nutno považovat za legislativní zkratku, neboť nemá žádné logické opodstatnění, aby zrovna obchodní podíl, na rozdíl např. od akcií, byl vyjmut z režimu prominutí daně darovací.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že obchodní podíl v obchodní společnosti představuje majetkové právo a ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani se na majetková práva nevztahuje, z tohoto důvodu nemohl původní žalovaný žádosti o prominutí daně vyhovět. Ustanovení § 3 odst. 3 zákona o trojdani obsahuje legislativní zkratku majetku i pro účely daně darovací. V této souvislosti odkázal původní žalovaný na čl. 4 legislativních pravidel vlády. Ustanovení § 6 zákona o trojdani stanovuje, co je předmětem daně, nelze však dovozovat, že tento předmět daně by byl i předmětem prominutí daně. Text „movité věci“ zahrnutý v ustanovení § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani není možno považovat za legislativní zkratku. Jednalo by se o ni pouze v případě, že by v ustanovení § 25 zákona o trojdani byl uveden termín movitý majetek, tak tomu ovšem není.

V replice žalobkyně uvedla, že struktura zákona neodpovídá tomu, aby ustanovení § 3 zákona o trojdani věnovanému dani dědické a bylo použitelné pro celý zákon. Z textu ustanovení § 6 zákona o trojdani nevyplývá jakýkoliv odkaz na ustanovení § 3 zákona o trojdani, ani jazykovým výkladem nelze dovodit, že by ustanovení § 6 doplňovalo ustanovení § 3 zákona o trojdani. Odkaz na legislativní pravidla vlády považuje žalobkyně za nepatřičný s ohledem na to, že byla vydána usnesením vlády a nelze je považovat za závazné výkladové stanovisko. Dále žalobkyně setrvala na svém výkladu ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani a dále uvedla, že obchodní podíl ve své podstatě představuje procentuálně vyjádřenou účast společníka na majetku společnosti, tedy věcí movitých, nemovitých, pohledávkách a závazcích. Odstoupením od smlouvy o převodu obchodního podílu se do majetku převodce všechno toto vrací. Jde tedy o zcela konkrétně definovatelný majetkový soubor, jehož část byla předmětem převodu. Výkladem žalovaného by navíc byly odlišnému režimu podřazeny akcie, což nedává žádný logický smysl.

Při jednání soudu právní zástupce žalobkyně uvedl, že obchodní podíl představuje nepochybně movitý majetek, který je zmiňován v § 6 písm. a) zákona o trojdani, a proto žalobkyně podala žalobu důvodně. Dle civilistické judikatury totiž movitý majetek je širším pojmem než movitá věc, o němž navíc nehovoří dotyčný § 6 písm. a) zákona o trojdani. Z tohoto důvodu v případě žalobkyně při vrácení obchodního podílu měla být aplikována liberační klauzule a svědčil jí nárok na vrácení darovací daně. Závěrem zdůraznil, že ve smyslu judikatury Ústavního soudu, pokud právní úprava nabízí možnosti různého výkladu, je třeba ve vztahu k občanovi aplikovat ten nejpříznivější výklad.

Při tomtéž jednání pověřený pracovník žalovaného uvedl, že navrhuje zamítnutí žaloby, přičemž uvedl, že již v žalobou napadeném rozhodnutí jsou podrobně rozvedeny důvody, pro které nebylo možné žalobkyni přiznat nárok na vrácení darovací daně v souvislosti s vrácením obchodního podílu. V dotyčném rozhodnutí jsou zevrubně rozvedeny pojmy, jako je obchodní podíl a také právní úprava obsažená zejména v § 25 odst. 3 zákona o trojdani.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobkyně na základě smlouvy ze dne 16.11.2009 nabyla od I. B. obchodní podíl ve společnosti DANIEL-LM s.r.o., vzhledem k tomu, že obchodní podíl byl převeden bezúplatně, uhradila žalobkyně darovací daň ve výši 406 156,- Kč. Dne 29.3.2011 obdržel Finanční úřad v Ústí nad Labem žádost žalobkyně o prominutí daně, neboť převodkyně I. B. odstoupila od smlouvy a nyní je opět zapsána v obchodním rejstříku. Tato žádost byla postoupena původnímu žalovanému. Spornou mezi stranami se stala otázka, zda žalobkyně v případě, že došlo k odstoupení od smlouvy, má nárok na prominutí uhrazené darovací daně.

Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o trojdani předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Majetkem pro účely daně dědické jsou

- a) věci nemovité, byty a nebytové prostory (dále jen "nemovitosti"),
- b) věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty (dále jen "movitý majetek").

Podle ustanovení § 6 odst. 1 věta první zákona o trojdani předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou

- a) nemovitosti a movitý majetek,
- b) jiný majetkový prospěch.

Podle ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani finanční ředitelství na žádost daňového subjektu nebo na základě podnětu ručitele z moci úřední daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací promine v případě odstoupení od smlouvy, vrácení daru pro vady, nebo zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, pokud k nim dojde ve lhůtě 3 let

- a) ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí
- b) ode dne nabytí účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitostí, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí,
- c) ode dne bezúplatného nabytí movité věci,
- d) ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyvlastnění

a daňový subjekt požádá o prominutí daně nebo ručitel podá podnět finančnímu ředitelství nejpozději do 3 let ode dne, kdy nastanou skutečnosti uvedené v písmenech a) až d); je-li vedeno řízení z podnětu ručitele, je příjemcem rozhodnutí daňový subjekt i ručitel.

Podle § 61 odst. 1 věta první zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podíl představuje účast společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti.

Soud konstatuje, že pojem podíl charakterizuje právní postavení společníků ve společnosti. Svou právní povahou je to jiná majetková hodnota ve smyslu § 118 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Tato jiná majetková hodnota v sobě ztělesňuje práva a povinnosti společníka ve vztahu k obchodní společnosti. Podíl tvoří jako jiná majetková hodnota nedělitelný celek, jednotlivá práva, která jsou zahrnována do jeho kvalitativní stránky, nemohou být ve své abstraktní podobě převáděna ani jiným způsobem z podílu vydělována. Dispozice jsou možné teprve s právy, která nabudou charakteru samostatné pohledávky nebo dluhu.

Podle § 118 odst. 1 občanského zákoníku předmětem občanskoprávních vztahů jsou věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty.

Podle § 119 odst. 1 a 2 občanského zákoníku věci jsou movité nebo nemovité. Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.

Z uvedených ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 občanského zákoníku je patrné, že věci, které se dělí na věci movité a nemovité, mohou být předmětem občanskoprávních vztahů a mohou být stejně jako jiné majetkové hodnoty převáděny, nicméně věci a jiné majetkové hodnoty jsou dvě odlišné kategorie předmětů právních vztahů.

Dále je nutno poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2006, 2 Afs 151/2005, www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že nelze směřovat skutečnosti rozhodné pro vyměření daně a skutečnosti rozhodné pro prominutí daně a je nutno mít v patrnosti, že se jedná o dva odlišné instituty.

Soud si je vědom toho, že předmět daně darovací je obecně možno vymezit jako určitou hospodářskou skutečnost, na jejímž základě se zvětšil majetek daňového subjektu bez poskytnutého protiplnění.

Smyslem prominutí daně zakotveného v ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani je pak umožnit daňovému subjektu znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud by účinky převodu nebyly trvalé. Daňová spravedlnost z hlediska daňového osvobození sleduje jako cíl zbavit poplatníky daňového zatížení tam, kde předmět daně později odpadl. Odstoupení od smlouvy nezpůsobuje zánik předmětu daně, avšak možnost osvobození od daně zlepšuje

právní postavení poplatníka a zmírňuje jeho ekonomický neúspěch tím, že existující předmět daně u něj nadále již nezakládá právní důvod pro zdanění, pokud se toho poplatník dovolá (viz Pelc, V.: Daň darovací. Komentář, C.H.Beck, 2009, str. 124).

Žalobkyně tvrdí, že na její případ odstoupení od smlouvy by mělo být aplikováno ustanovení § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani. Toto ustanovení se však výslovně vztahuje pouze na movité věci a nikoliv na movitý majetek. Argumentace ve vztahu k movitému majetku je nepřipadná, neboť zákon pojmy movitá věc a movitý majetek důsledně rozlišuje. Jak bylo vyloženo shora, jiná majetková hodnota – podíl, je zcela jiným institutem než věc movitá. Jakkoliv by bylo možno se v daném případě dovolávat daňové spravedlnosti a účelu institutu prominutí daně s ohledem na odpadnutí hospodářského důvodu, který byl předmětem daně darovací, má soudní výklad norem své hranice.

Jak vyplývá i z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu ústavně konformním výkladem lze korigovat pouze některé zcela očividně absurdní důsledky právní úpravy. V recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu lze sledovat tendenci k takovému výkladu ustanovení zákona o trojdani, který v co největší ještě únosné míře (tj. tak, aby se ještě zcela nevzdálil dikci zákona) preferuje poplatníka daně. Na druhou stranu právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích (viz rozhodnutí NSS ze dne 24.8.2006, 2 Afs 151/2005; ze dne 26.10.2005, 2 Afs 81/2004, www.nssoud.cz).

Ustanovení § 25 zákona o trojdani je zařazeno do části třetí zákona o trojdani – „Ustanovení přechodná a závěrečná“ a vztahuje se k dani dědické, darovací i z převodu nemovitostí. Bylo by možno tedy vykládat toto ustanovení ve vztahu k úpravě zakotvené kdekoli v zákoně o trojdani. Nicméně se v zákoně o trojdani nikde nevyskytuje modifikace institutu věci movité a je tedy třeba mu rozumět v obecném smyslu občanského práva. V takovém případě však mezi věci movité nelze zahrnout (obchodní) podíl. I když si je soud vědom toho, že žalobkyně může pociťovat jistou nespravedlnost, neboť na její případ nelze za současného stavu aplikovat prominutí daně, jedná se o případ, který nelze překlenout interpretací norem. V daném případě je vůle zákonodárce projevená skrze text zákona jasná. Navíc nelze ani uvést, že by všechny ostatní případy spadaly pod prominutí daně, neboť tento institut je časově omezen lhůtou tří let. Soud tedy závěrem konstatuje, že původní žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud uvedl, že na případ odstoupení od smlouvy o převodu obchodního podílu nelze ustanovení § 25 odst. 3 zákona o trojdani aplikovat.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud nepřiznal žalovanému ani náhradu za cestovné k soudnímu jednání a stravné, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni a tato složka sídlí v Brně. Pokud by

byly náklady na cestové žalovanému přiznávány, došlo by dle soudu k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 13. května 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová