



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **JASNO, spol. s r. o.**, se sídlem Jasenná 306, zastoupen JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem Palackého 168, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 182/2006 – 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 182/2006 – 31, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 182/2006 – 31, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 7. 2006, č. j. 11000/06/FŘ 120, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 8. 2005, č. j. 167915/05/303912/34, č. 1050000192, kterým byla stěžovateli dodatečně zvýšena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 o 0,00 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud přisvědčil finančnímu ředitelství a uvedl s poukazem na ust. § 18 odst. 1, 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1993 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že v daném případě je zdaňována částka ve výši 5 015 156 Kč, která byla zaúčtována do výnosů a která představuje kladný rozdíl mezi hodnotou pohledávek postoupených stěžovateli a cenou za jejich postoupení. Zdaňován je tak příjem (výnos) ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli postoupení pohledávek stěžovateli, a to majetkových podílů oprávněných osob na transformaci družstva, které navíc nejsou majetkovým právem, a proto nelze aplikovat odst. 2 citovaného zákona. Protože zákon o daních z příjmů před novelou provedenou zákonem č. 259/1994 Sb. v novém ustanovení § 18 odst. 2 písm. b) předmětnou situaci nijak odlišně neupravoval, byla na místě aplikace ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze proto podle krajského soudu souhlasit se stěžovatelem, že zákonodárce citovanou novelou pouze

zpřesnil dosud platný zákon o daních z příjmů, který již před účinností této novely umožňoval, aby daná situace nebyla předmětem daně. Ze spisového materiálu podle krajského soudu vyplývá, že stěžovatel získal od povinné osoby (ZD Lutonín) v návaznosti na postoupené majetkové podíly majetek v naturální podobě ve výši 16 717 188 Kč a jestliže v žalobě namítal, že „reálná hodnota vydaných a převzatých věcí od družstva na straně žalobkyně byla hluboko pod jejich reálnou hodnotou a žádný prospěch z majetkového práva nevznikl“, přičemž tuto žalobní námitku nijak konkrétně nedokládal, např. znaleckým posudkem ohledně tržní hodnoty vydaných věcí, nebylo možno tento žalobní bod pro jeho nekonkrétnost posoudit.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V první řadě v ní namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a jejich nesrozumitelnosti. Podle stěžovatele krajský soud kromě reprodukce obsahu spisu pouze ve dvou odstavcích právně zhodnotil věc, což je nedostatečné. Jádrem své argumentace v kasační stížnosti opírá stěžovatel o stížný důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá nesprávné posouzení jednak právní otázky, zda nárok oprávněných osob ve formě „majetkového podílu“ má povahu pouze „pohledávky“ či zda jde o „majetkové právo“ a jednak právní otázky, zda účetní rozdíl mezi hodnotou majetkových podílů a jejich peněžním ekvivalentem, který se stěžovatel zavázal zaplatit restituentům, je „výnosem“ ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K povaze nároku oprávněných osob stěžovatel uvedl, že podle ust. § 7 odst. 1 zákona č. 42/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o transformaci družstev“) je majetkovým podílem oprávněné osoby podíl na majetku družstva a majetek družstva je označen jako tzv. čisté jmění družstva a blíže definován. Podle stěžovatele tato definice odpovídá pojmu majetkového práva a nejde o čistou pohledávku, jak ji definuje občanský zákoník. Další ustanovení citovaného zákona upravují způsob stanovení majetkových podílů (§ 9 odst. 5, § 16, § 17) a ust. § 13 pak označuje podíly oprávněných osob jako podíly majetkové. S ohledem na shora uvedené krajský soud porušil zásady aplikace práva. Jazykovým, logickým i gramatickým výkladem pojmu „majetkový podíl“ je totiž nutno dojít k tomu, že tento podíl je jednou z možných forem „majetkového práva“ jako práva na majetek či oprávnění k nakládání s majetkem či podílem na majetku způsobem uvedeným v zákoně. Jedna z forem realizace takového práva je jeho cese, v důsledku čehož se cesionář stává právním nástupcem cedenta a rovněž jemu tak vzniká právo na uplatnění nabytého majetkového práva, které je pak realizováno ve formě vydání majetkového podílu na konkrétním majetku povinného subjektu. V případě, že by krajský soud tuto otázku vyhodnotil v souladu právem a uvedenými zákony, bylo by nutno dospět k závěru, že aplikace ust. § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů je zcela na místě. Jediné, v čem stěžovatel souhlasí s odůvodněním napadeného rozsudku je, že v daném případě je zdaňována částka ve výši 5 015 156 Kč, která byla zaúčtována do výnosů. Rozdíl ve výši této částky je toliko účetní veličinou, kterou je nutno pouze „zaúčtovat“, nikoliv „zdanit“, neboť se jedná o vydání majetku ve formě realizace majetkového práva a dále nelze vůbec vydání majetku podřadit pod „výnos“ či „příjem“ tak jak je definováno v ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Aplikace tohoto ustanovení v předchozím řízení a v rámci názoru krajského soudu by pak znamenalo, že realizace majetkového práva ve formě vydání majetkového podílu na majetku povinné osoby by bylo „činností“ stěžovatele jako cesionáře či by případně bylo posuzováno jako „nakládání s majetkem“ stěžovatele. Tak tomu však nebylo. Nelze tedy

hovořit o tom, že by rozdíl k zaúčtování byl rozdílem z činnosti stěžovatele či nakládáním s majetkem. Nelze ho proto ani zahrnovat do příjmů, které se v soustavě podvojného účetnictví označují jako výnosy. Pokud se týče důvodů stížnosti uváděných ve shodě s ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel v podrobnostech uvedl, že tato námitka směřuje vůči popsanému posuzování majetkového práva ve formě majetkového podílu jako pohledávky s odůvodněním shora uvedeným co do podstaty hmotného práva a pokud se týká práva procesního je toto porušení spatřováno v tom, že ačkoliv stěžovatel jako poplatník splnil svoji zákonnou důkazní povinnost a předložil veškeré důkazy k prokázání svých tvrzení, nevedlo to k uznání splnění této jeho procesní povinnosti s náležitým dopadem do roviny rozhodnutí přijímaných správními orgány. K důvodům stížnosti uváděných ve shodě s ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel zopakoval, že napadené rozhodnutí trpí také vadou nedostatku důvodů a jejich nesrozumitelností, neboť krajský soud připojil mimo tří stran citací spisu jen dva odstavce hodnocení věci na str. 5 napadeného rozsudku a v podstatě tak nedostatečně odůvodnil, o co opírá své zamítavé stanovisko ve věci. Proto setrval na svém návrhu, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu uvedlo, že pouhá stručnost nemusí znamenat nesrozumitelnost odůvodnění. Poukázalo na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí ještě nezpůsobují jeho nepřezkoumatelnost. Ke stížní námitce podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pak uvedlo, že podle jeho názoru je podstatné, že stěžovatel získal majetek v určité hodnotě (16 717 188 Kč), ale že za jeho získání zaplatil na základě smluvního ujednání toliko 70 % této částky. Zbývajících 30 % je jeho příjmem. Pro účely účetních i daňových odpisů je pro stěžovatele podstatné, že právě od „nominální“ hodnoty nabytého majetku (tj. od částky 16 717 188 Kč, nikoli od skutečně zaplacené částky) se následně odvíjí výše odpisů takto získaného majetku, neboť právě „nominální“ hodnota majetku je základem vstupní ceny pro účely odpisování. Proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34, sv. 3 Sb. ÚS a nálezy ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85, sv. 8 Sb. ÚS) jedním z principů, který představuje součást práva na řádný proces, jakož i právní stát a vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodňovat. Z odůvodnění rozhodnutí pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by

nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Protože pojem nepřezkoumatelnosti není v s. ř. s., a ani v o. s. ř., který by bylo možno přiměřeně použít, blíže vymezen, je výklad tohoto pojmu věcí právní nauky. Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze rozlišit, co je výrok a co je odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je z napadeného rozsudku zřejmé, z jakých důvodů skutkových i právních krajský soud žalobu zamítl. Ztotožnil se totiž v podstatných rysech s právním názorem finančního ředitelství, a v odůvodnění rozsudku proto vcelku jen velmi stručně tento právní názor zopakoval. Předtím jej však velmi podrobně popsal v reprodukční části odůvodnění rozsudku. Z napadeného rozsudku jsou tedy patrné jak skutkové důvody jeho vydání, tak je z něho patrné, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč jeho žalobní námítka považuje za neopodstatněné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

V další stížní námitce vytýkal stěžovatel krajskému soudu v souladu s ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávné posouzení právní otázky.

Podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak. Podle jeho odst. 2 citovaného ustanovení nejsou předmětem daně příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci, popřípadě majetková práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů.

Citované ustanovení je jednoznačné v tom smyslu, že samotná majetková práva (tedy jejich hodnota, neboť předmětem zdanění by nutně mohla být pouze jejich hodnota, nikoli tato práva ve své obsahové podstatě) dani nepodléhají a že naopak dani podléhají příjmy z nich plynoucí. To znamená, že majetková podstata majetkového práva dani nepodléhá, „produkt“ této podstaty, tedy výnos majetkového práva, však ano. Pokud by totiž byla zdaněna samotná majetková práva (jejich hodnota), šlo by fakticky o daň z majetku, nikoli o daň z přírůstku (zvýšení) majetku. Příjem pro účely daní z příjmů je však právě příjem dosažený zvýšením majetku, k němuž dojde v daném zdaňovacím období. I z dikce ust. § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze dovodit (nejen pro tzv. „ostatní příjmy“ podle tohoto ustanovení, nýbrž pro všechny druhy příjmů fyzických

osob – ostatně toto ustanovení to i vyjadřuje poukazem na ust. §§ 6 až 9 citovaného zákona), že základní zásadou, kterou se řídí daně z příjmů, je zdanění majetkového přírůstku, který musí skutečně nastat, aby mohl být podroben dani. Ostatně i Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), zdůraznil klíčový charakter této zásady v oblasti daně z příjmů a odmítl přípustnost zdanění prosté konverze majetkového práva (cenného papíru) v hotovost. Nejvyšší správní soud rovněž již ve své judikatuře (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS dostupný na www.nssoud.cz) zdůraznil, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických.

Ve věci převoditelných práv majících původ v restitučních předpisech judikatura Nejvyššího správního soudu rozlišila daňový režim různých druhů osob [ovšem pro právní stav již za existence ust. § 33a zákona č. 229/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o půdě“), v odst. 1 stanoví, že veškeré nároky na poskytnutí náhrad podle tohoto zákona a nároky na vydání podílu podle zákona o transformaci družstev jsou pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby a že nabyvatel má postavení oprávněné osoby podle tohoto zákona a podle zákona] pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob (viz rozsudek ze dne 22. 1. 2004, č. j. 3 Afs 8/2003 - 53, publikovaný pod č. 259/2004 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud uvedl, že podle ust. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny mimo jiné náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů a příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních právních předpisů. Tímto zvláštním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení je rovněž zákon o půdě. Nabyvateli pozemku však pozemky, které následně prodal (a ve vztahu k nimž tvrdil, že příjmy z jejich prodeje jsou osvobozeny od daně z příjmů), nebyly vydány podle zákona o půdě, nýbrž je nabytl od oprávněných osob, jež měly právo na jejich bezúplatné převedení jako pozemků náhradních podle ust. § 11 odst. 2 zákona o půdě. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu citovaného ustanovení však nelze považovat za náhradu ve smyslu zákona o půdě, a to z důvodu systematického zařazení citovaného ustanovení mimo ustanovení týkající se náhrad. Ust. § 33a zákona o půdě přiznává postavení oprávněné osoby jen tomu, kdo smluvně nabytl nárok na poskytnutí náhrady, což však podle názoru Nejvyššího správního soudu nebyl tento případ. Nabyvateli byla tedy pohledávka na bezúplatné vydání pozemků postoupena nikoliv podle ust. § 33a zákona o půdě, ale podle ust. § 524 a násl. o. z. Ačkoliv byla smlouva o převodu pozemku uzavřená mezi Pozemkovým fondem České republiky a nabyvatelem na základě postoupení nároků od původních restituentů označena jako uzavřená podle ust. § 11 odst. 2 zákona o půdě, nejednalo se o vydání nemovitostí podle zvláštních předpisů, neboť nabyvatel nebyl v postavení oprávněné osoby ve smyslu ust. § 4 zákona o půdě, ani neměl postavení oprávněné osoby podle ust. § 33a zákona o půdě.

Uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu nalezla svůj odraz následně i v judikatuře soudů krajských a Ústavní soud neshledal, že by byla v rozporu s ústavními kautelami. V nálezu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, <http://nalus.usoud.cz>), Ústavní soud uvedl, že „*Ustálená praxe obecných soudů ve srovnatelné souvislosti [a to při posuzování důvodů osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v případě příjmů z prodeje vydaných nemovitostí] odlišuje práva původních restituentů a postupníků: „Od daně z příjmů fyzických osob nelze osvobodit příjmy z prodeje nemovitostí nabytých podle zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, pokud daňový subjekt tyto nemovitosti nabyl na základě sukcese restitučního nároku skutečně podle ustanovení občanského zákoníku – daňový subjekt se totiž nestal osobou oprávněnou podle ustanovení zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.“ (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. června 2003 sp. zn. 28 Ca 709/2002, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. září 2003 sp. zn. 29 Ca 415/2001, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2004, č. j. 5 Afs 29/2004 - 74). K důvodům tohoto odlišení pak Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 27. března 2003, sp. zn. 15 Ca 201/2001, uvádí: „Společným znakem příjmů osvobozených dle zákona o dani z příjmů je okolnost, že jsou osvobozeny příjmy, které ve skutečnosti nepředstavují zvětšení majetku daňového subjektu, protože se jedná o náhrady za v minulosti odebraný majetek, příjem dosažený prodejem vydaného majetku.“. Uvedená judikatura obecných soudů, odlišující v naznačené souvislosti právní postavení původních restituentů a postupníků, byla následně potvrzena Ústavním soudem (usnesení sp. zn. I. ÚS 406/2000, sp. zn. IV. ÚS 439/04). Ústavní soud přitom zdůraznil, že dané odlišení je odůvodněno tím, že „z koncepce ust. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně osobám dříve postiženým, jimž byl majetek navrácen, a nikoli osobám dalším; za nemovitosti vydávané podle zvláštního předpisu, tak jak má na mysli citované ustanovení, je nutno považovat nemovitosti vydávané oprávněným osobám na základě právních skutečností stanovených za účelem odstranění způsobených majetkových křivd, a nikoli nemovitosti vydané z jiného, již odvozeného titulu“ (sp. zn. IV. ÚS 439/04).“*

Jakkoli se výše citovaná judikatura vztahuje k pozdější právní úpravě, než která je rozhodná ve věci stěžovatele, a navíc se nevztahuje na daň z příjmů právnických osob, nýbrž na daň z příjmů osob fyzických, lze z ní vyvodit některá obecnější pravidla aplikovatelná i na věc stěžovatele. Smyslem a účelem restitučních předpisů byla v rovině restitucí majetkových snaha o zmírnění majetkových křivd. Toho se mělo dosáhnout pokud možno navrácením majetkového postavení restituenta do stavu před nelegitimním zásahem totalitní moci do jeho majetkové sféry. Prioritou tedy byla naturální restituce (z bohaté judikatury Ústavního soudu k tomu viz např. bod VIII/f nálezu ze dne 13. 12. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 6/05, 531/2005 Sb. a <http://nalus.usoud.cz>). Pro případy, kdy naturální restituce nebyla z různých důvodů možná či vhodná, zákonodárce vytvářel určité náhradní režimy, které měly v co možná nejširší míře umožnit fyzické vydání majetku svojí podstatou a hodnotou srovnatelného s majetkem nelegitimně odňatým, anebo alespoň restituentovi přinést adekvátní peněžní kompenzaci tohoto majetku. Mimo jiné právě z těchto důvodů zákon o transformaci družstev vytvořil mechanismus založený na pojmu majetkového podílu, který založí práva oprávněných osob být členem družstva, nezmění-li se transformací jeho právní forma či být společníkem obchodní společnosti, do níž se družstvo transformuje, a na základě účasti v těchto právnických osobách mít vliv na jejich

činnost (tj. mít určitá rozhodovací práva) a práva na výnos jeho hospodaření, anebo který založí osobám, jimž náleží majetkové podíly, za různých časových podmínek (viz § 13 odst. 2 kontra odst. 3 zákona o transformaci družstev) právo na vydání určitého majetku, jenž je součástí čistého jmění transformujícího se družstva. Obsah práv založených majetkovým podílem tak nelze vnímat zúženě pouze jako právo na vydání majetku, nýbrž jako právo na participaci na majetku a podnikání družstva v mezích a formách daných transformačním projektem. Jednou z takových forem pak může být vydání majetkového podílu podle ust. § 13 odst. 2 nebo 3 zákona o transformaci družstev. Majetkový podíl se tedy svojí povahou a podstatou spíše blíží podílu na společnosti s ručením omezeným či členskému podílu v družstvu. V režimu ust. § 13 odst. 2 či 3 zákona o transformaci družstev se pak může změnit v cosi, co lze v určitých ohledech vzdáleně připodobnit vypořádacímu podílu (§ 61 odst. 2 a násl. obchodního zákoníku).

Právní povaha a podstata majetkového podílu podle zákona o transformaci družstev se žádným způsobem nezměnila nabytím účinnosti od 1. 7. 1993 zákona č. 183/1993 Sb., kterým bylo do zákona o půdě vloženo ust. § 33a zákona o půdě, neboť toto ustanovení žádným způsobem neměnilo povahu či podstatu této majetkové hodnoty, nýbrž výslovně upravovalo přípustnost převodu majetkového podílu podle zákona o transformaci družstev na třetí osoby a některé právní důsledky s tímto převodem spojené. Ust. § 33a odst. 1 zákona o půdě je svojí dikcí poněkud dvojznačné. Podle jeho první věty veškeré nároky na poskytnutí náhrad podle zákona o půdě a nároky na vydání podílu podle zákona o transformaci družstev jsou pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby, což by naznačovalo, že v režimu zákona o transformaci družstev je převoditelné pouze právo na vydání majetkových hodnot vyplývající z majetkového podílu, nikoli majetkový podíl jako takový. Ovšem další věta říká, že nabyvatel má postavení oprávněné osoby podle zákona o půdě a zákona o transformaci družstev. Tato věta tak naopak silně naznačuje, že předmětem převodu je celý svazek práv a povinností, neboť smyslem a účelem převodu je, aby nabyvatel nároku vstoupil od okamžiku nabytí nároku na poskytnutí náhrad do práv a povinností převodce jako oprávněné osoby, přičemž – jak shora uvedeno – nejde jen o právo na vydání věci či vyplacení částky, nýbrž eventuelně i o práva mající povahu rozhodování a participace. Dalším argumentem pro to, že podle § 33a odst. 1 zákona o půdě se převádí majetkový podíl jako takový, je neexistence časového omezení převodu. Majetkový podíl zjevně lze převést kdykoli po dobu, po kterou existuje, tj. od okamžiku, kdy zákon založil práva oprávněných osob, z nichž je majetkový nárok odvozen, nebo kdy po účinnosti zákona taková práva vznikla, až do okamžiku, kdy byl „realizován“, tj. do okamžiku, kdy bude fixována účast oprávněné osoby v transformovaném družstvu či právnické osobě vzniklé transformací družstva nebo kdy jí bude vydán majetek. Ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 3 Afs 8/2003 – 53, a navazující judikatury pak vyplývá, že převod podle ust. § 33a zákona o půdě je převodem svého druhu privilegovaným a že jej nelze zaměňovat s převodem pohledávky podle ust. § 524 o. z.

Konečně zcela zásadním argumentem pro závěr, že majetkový podíl je majetkovým právem ve smyslu ust. § 18 odst. 2 zákona o daních příjmů, je existence a obsah vyhlášky ministerstva financí č. 146/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o daních z příjmů. V první řadě je nutno podotknout, že uvedená vyhláška byla vydána podle ust. § 39 písm. e) zákona o daních z příjmů, které ve znění účinném do 31. 5. 1993

určovalo, že ministerstvo financí může obecně závazným právním předpisem stanovit podrobnosti k jednotlivým ustanovením tohoto zákona. Oprávněním „stanovit podrobnosti“ jistě nelze chápat pravomoc k provedení změn normativního obsahu zákona o daních z příjmů. Tato pravomoc zakládá pouze možnost upřesnění či vyjasnění obsahu právní normy, nikoli však možnost zúžení či rozšíření její působnosti anebo dokonce možnost faktického anulování její existence pro určitý typ právních vztahů. Citovaná vyhláška v ust. § 1 provádí § 3 zákona o daních z příjmů vztahující se na daň z příjmů fyzických osob, přičemž z jeho obsahu je zřejmé, že se týká konkrétně § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, který podává výčet některých skutkových podstat majetkové povahy, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Podle uvedeného ustanovení nejsou předmětem daně příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona (zde zákon v poznámce pod čarou odkazuje na zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů), zděděním, vydáním (zde zákon odkazuje na různé restituční zákony) nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním, anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. Ust. § 1 citované vyhlášky za příjmy získané vydáním nemovitostí nebo movité věci anebo majetkového práva, které nejsou předmětem daně, označuje příjmy získané oprávněnými osobami v podobě základní či dalších podílů na majetku družstva (oba typy podílů jsou definovány v § 7 odst. 4 věta první a druhá zákona o transformaci družstev, přičemž podle věty třetí součet základního podílu a dalšího podílu na majetku družstva tvoří majetkový podíl oprávněné osoby na transformovaném družstvu). Ust. § 2 citované vyhlášky pak výslovně o hodnotách popsaných v § 1 hovoří jako o majetkových podílech. Z citované vyhlášky je tedy zcela zřejmé, že majetkový podíl tato vyhláška, ve shodě s jeho skutečným právním obsahem, považovala za majetkové právo ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pro účely daně z příjmů fyzických osob je tedy z vyhlášky vydané za účelem stanovení podrobností k některým ustanovením zákona o daních z příjmů zřejmé, že majetkové podíly oprávněných osob byly „majetkovými právy“ ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vyhláška nemohla význam určitého zákonného pojmu zúžit či rozšířit oproti významu plynoucímu přímo ze zákona. Zejména nemohla v rámci zmocnění, na základě kterého byla vydána, zahrnout pod pojem „majetkových práv“ takové majetkové hodnoty, jež by znaky tohoto pojmu, jak je lze vymezit jen na základě zákona, nenaplněly. Uvedená vyhláška nemohla být vydána za účelem faktického osvobození určitých majetkových hodnot od zdanění daní z příjmů fyzických osob tím, že by je, ač objektivně nesplňovaly znaky „majetkových práv“, na základě zařazení pod tuto zákonem vymezenou kategorii ze zdanění vyňala. Mohla pouze plnit funkci „potvrzovací“ a „ujišťovací“ pro určitou skupinu případů definovaných v jejím ust. § 1, že tyto spadají pod pojem „majetkových práv“. O jiných případech neříká nic. Budou-li tedy jiné případy svou podstatou a povahou shodné, budou rovněž naplňovat znaky pojmu „majetkových práv“, takže nemůže být důvodu s nimi jako s majetkovými právy nezacházet.

Majetkový podíl svou povahu a podstatu nemění v závislosti na tom, kdo je jeho majitelem, zda osoba fyzická nebo právnická. A nelze vidět ani jiné důvody k tomu, aby se ve vztahu k majetkovým podílům mezi právnickými a fyzickými osobami rozlišovalo. Takovým důvodem zejména není skutečnost, že pouze fyzické osoby mohly být těmi, které bývají označovány za „původní restituenty“, tedy zejména oprávněné osoby podle

ust. § 4 odst. 1 zákona o půdě, neboť fyzické osoby se ve smyslu vyhlášky č. 146/1993 Sb. oprávněnými osobami stávaly i na základě jiných důvodů, typicky kvůli členství v zemědělském družstvu (viz § 14 písm. a) zákona o transformaci družstev).

Z výše uvedeného vyplývá, že i majetkový podíl, jehož majitelem se stala právnická osoba, je pro účely daně z příjmů právnických osob majetkovým právem, tj. majetkovou hodnotou stejné povahy a podstaty jako majetkový podíl patřící osobě fyzické, na který jako na hodnotu nepodléhající dani z příjmů fyzických osob pamatuje ust. § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů a vyhláška č. 146/1993 Sb.

Pro účely daně z příjmů právnických osob tedy majetkový podíl podle zákona o transformaci družstev jako majetkové právo ve smyslu ust. § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů nebyl předmětem této daně. Znamená to, že předmětem daně nemůže být ani hodnota získaná transformací tohoto majetkového práva v jiné majetkové hodnotě, v konkrétním případě hodnota některých či všech věcí vydaných povinnou osobou stěžovateli jako osobě oprávněné, neboť takovou transformací nedošlo ke zvýšení majetku stěžovatele, nýbrž pouze ke změně jedné jeho formy na formu jinou (viz již zmíněný nálezn Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05). Předmětem daně z příjmů právnických osob by byl, v podobě výnosu z majetkového práva, teprve příjem z případného prodeje některých či všech věcí, které byly stěžovateli vydány, třetí osobě.

Ostatně celá koncepce transformace družstev je založena na jisté formě restrukturalizace majetkové podstaty družstev, a sice na „přirazení“ již existujících majetkových hodnot určitým „původním“ oprávněným osobám, které jimi jsou zejména proto, že v družstvu pracovaly nebo že družstvo užívá jejich majetek přeshlý v rozhodném období na stát, nebo těm, na které „původní“ oprávněné osoby své majetkové podíly převedou. Existující majetek družstev se přitom nezvětšuje, jde pouze o jeho redistribuci, přičemž se vychází z myšlenky, že ačkoli právně byl majetek ve vlastnictví družstva, transformací se v podstatě „navrací“ v plném rozsahu vlastnictví „původním“ vlastníkům (oprávněným osobám) a zároveň se jim umožňuje toto své právo ve formě majetkového podílu převést na třetí osoby, ať již za jakýmkoli účelem.

Povaha převodu majetkových podílů z původních oprávněných osob na stěžovatele je v této souvislosti irelevantní. Převody byly uskutečněny jako úplatné na základě smluv označených jako smlouvy o postoupení pohledávky podle ust. § 524 o. z., nicméně předmětem převodu byl majetkový podíl jako celek, nikoli pouze pohledávka (právo na vydání věcí) jako určité omezené právo z majetkového práva vyplývající. Dikce smlouvy je v jejím klíčovém čl. II. jednoznačná – „postupitel převádí svůj majetkový podíl (...)“. Na skutečnosti, že převeden byl majetkový podíl jako celek, nemění nic ani to, že vzhledem k fázi provádění transformace družstva, které bylo povinnou osobou, a vzhledem k tomu, na jakou konkrétní formu vypořádání měly původní oprávněné osoby, a tedy i stěžovatel, na něhož byla jejich majetková práva převedena, podle transformačního projektu nárok, se faktický obsah majetkového podílu omezil na právo na vydání věcí povinnou osobou. Převod majetkového podílu tedy ve skutečnosti nebyl převodem pohledávky, ale majetkového práva. Ze soukromoprávního hlediska šlo o nepojmenovanou smlouvu podle ust. § 51 o. z. a na právní vztah, který jí byl založený, by se zřejmě, vzhledem k obsahu smlouvy a povaze právních vztahů, pro otázky, jež smlouva neupravovala, užila přiměřeně

ustanovení o smlouvě o převodu pohledávky jako smluvního typu oné nepojmenované smlouvě nejbližšího.

Skutečnost, že v době, kdy byly smlouvy mezi stěžovatelem a „původními“ oprávněnými uzavírány, ještě neexistoval § 33a zákona o půdě, na převoditelnosti majetkových podílů jako celku, tj. nejen pohledávek z nich vycházejících, nic nemění, neboť uvedené zvláštní ustanovení pouze pro oblast restitučních zákonů jednoznačně vyjádřilo a vyjasnilo, že tato majetková práva jsou převoditelná. Jelikož však již předtím existovala obecná ustanovení, která takovou převoditelnost uvedených práv umožňovala (§ 51 o. z.), byl převod majetkových podílů i za neexistence ust. § 33a zákona o půdě možný a zákonný.

Obdobnou úvahu lze učinit i o změně dikce ust. § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů, která byla oproti právnímu stavu účinnému do 31. 12. 1994 provedena zákonem č. 259/1994 Sb. V písm. b), o které bylo citované ustanovení doplněno, bylo výslovně stanoveno, že předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě. Skutečnost, že majetkové hodnoty, které oprávněné osoby získaly, jelikož byly majiteli majetkových podílů, totiž vyplývala, jak shora podrobně vyloženo, již podle předchozí právní úpravy z toho, že majetkové podíly měly povahu majetkových práv, takže nebyly předmětem daně jako majetková práva.

Lze tedy shrnout, že finanční úřad a finanční ředitelství nesprávně zahrnuly rozdíl mezi nabývací hodnotou majetkových podílů a evidenční hodnotou věcí, které takto byly oceněny v rámci transformačního projektu podle pravidel zákona o transformaci družstev a stěžovateli na základě jeho majetkových podílů vydány, do příjmů stěžovatele pro účely daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993. Krajský soud pak nesprávně posoudil právní otázku, ztotožnil-li se s důvody finančního ředitelství, a sice že v daném případě stěžovatel nenabyl majetkové právo, nýbrž pouze pohledávku za oprávněnou osobou.

Ke stížní námitce podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud poznamenává, že s ohledem na obsah namítaného ji nelze považovat za samostatnou stížní námitku, nýbrž za součást argumentace v rámci stížní námitky podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože ve své podstatě totiž stěžovatel finančnímu ředitelství nevyčítá „samostatné“ procesní pochybení v hodnocení důkazů či v určení toho, co má být předmětem dokazování, nýbrž toliko tvrdí, že finanční ředitelství nesprávně právně kvalifikovalo určité rozhodné skutečnosti a že v důsledku toho stěžovatel ani pojmově nemohl unést své důkazní břemeno, neboť i v rovině procesní se finanční ředitelství zaměřilo (kvůli svému nesprávnému právnímu náhledu na věc) na jiné skutečnosti než na ty, které vskutku byly pro věc rozhodné.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl

v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. července 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu