



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 žalobce: **T. S., M.B.A.**, zast. JUDr. Miroslavem Houškou, advokátem se sídlem V Jámě 1/699, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 11. 2007, č. j. 17867/07-1100-100525, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Ca 57/2008 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **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 :

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 26. 11. 2007, č. j. 17867/07-1100-100525, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 8. 8. 2005, č. 1050000622, č. j. 76009/05/007912/5854, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Oproti daňovému přiznání byl stěžovateli stanoven základ daně o 9 500 000 Kč vyšší a samotná daň o 3 040 000 Kč vyšší.

Městský soud ve svém rozsudku uvedl, že podstatou sporu bylo, zda zvýšení majetku stěžovatele bylo předmětem daně darovací nebo daně z příjmů fyzických osob. Dospěl přitom k závěru, že na základě dohody o vypořádání práv uzavřené dne 18. 7. 2001 mezi Komerční bankou, a. s., a stěžovatelem nedošlo k bezúplatnému nabytí majetku.

Podstatou předmětné dohody byla přeměna závazku stěžovatele zaplatit bance dluh ve výši 9 928 671,23 Kč a závazku banky akceptovat stěžovatelovu opci nákupu a prodeje akcií na závazek nový, a to závazek stěžovatele zaplatit bance 428 671,23 Kč. Dle městského soudu z dohody vyplynula jednoznačná vůle započíst si vzájemné závazky a vypořádat své vztahy věřitele a dlužníka. Část pohledávky banky byla kompenzována právem stěžovatele realizovat vůči bance nákupní a prodejní opci na akcie.

Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž poukázal na to, že dle § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí“), je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Dle stěžovatele se běžně za majetek ve smyslu zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí považuje např. důsledek prominutí dluhu. Dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době, nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob mj. příjmy získané darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva. Výjimku tvoří dary přijaté v souvislosti s výkonem činnosti dle § 6 tohoto zákona anebo v souvislosti s jinou samostatnou výdělečnou činností.

Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s hodnocením městského soudu, že vůlí smluvních stran dohody o vypořádání práv bylo započíst si vzájemné závazky. Naopak jednoznačnou vůlí bylo nahradit původní závazek stěžovatele ze směnky ve výši 9 928 671,23 Kč závazkem novým v nižší částce 428 671,23 Kč. Z tohoto titulu pak vznikl stěžovateli majetkový prospěch, který řádně přiznal v daňovém přiznání k dani darovací.

V kasační stížnosti bylo rovněž namítnuto, že městský soud nesprávně hodnotil samotnou existenci práv opce, jimiž se dle stěžovatele rozumí odkládací podmínka ve smlouvě o koupi cenných papírů. Teprve splněním odkládací podmínky by došlo reálně k uzavření smlouvy a nároku na plnění. Stěžovateli tak svědčilo pouze takové právo, které ho opravňovalo ke splnění odkládací podmínky. Je přitom nesporné, že ke splnění odkládací podmínky nedošlo, stěžovateli tak nevznikla vůči bance jakákoli pohledávka, která by byla způsobilá započtení vůči peněžitému závazku ze směnky. Právo na splnění odkládací podmínky přitom svědčilo pouze stěžovateli a bylo nepřevoditelné na jakoukoli třetí osobu. Na závěr stěžovatel namítl, že úvahy městského soudu ohledně opčních listů a úvaha o opci jakožto účetní pohledávce za bankou jsou pro danou věc bezpředmětné. Na základě této argumentace stěžovatel navrhl rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že nyní posuzovaný směnečný závazek stěžovatele nezankl dohodou směnečného věřitele (Komerční banky, a. s.) a dlužníka (stěžovatele) o prominutí dluhu, jak tvrdí stěžovatel. Směnečný závazek stěžovatele se stal součástí vypořádání vzájemných nároků mezi stěžovatelem a bankou. Zánik směnečného závazku stěžovatele vůči bance byl vázán na protiplnění v podobě odstoupení stěžovatele od jeho práv vůči bance v podobě opčních smluv. Vůle vypořádat vzájemné závazky a pohledávky nepochybně plyne z dohody o vypořádání práv uzavřené mezi Komerční bankou a stěžovatelem dne 18. 7. 2001. V případě zániku směnečného závazku stěžovatele se tak nejednalo o prominutí dluhu, tj.

nejednalo se o bezúplatné nabytí majetku. Stěžovatel měl na základě opčních smluv právo vůči Komerční bance na dodání a následný odkup cenných papírů za předem stanovenou cenu s možností toto právo uplatnit v určitém časovém úseku nebo ho neuplatnit vůbec. Již z opčních smluv nepochybně pro banku plynul závazek stěžovateli prodat a zpět od něj odkoupit cenné papíry za předem sjednanou cenu, což pro stěžovatele představovalo platný a co do výše určený nárok na realizaci zisku z cenové výhody při nákupu a prodeji těchto cenných papírů. Finanční ředitelství navrhlo kasační stížnost zamítnout.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před městským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství. Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to právě Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Zdejší soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplynuly tyto podstatné okolnosti:

Dne 18. 7. 2001 stěžovatel akceptoval návrh Komerční banky, a. s., na uzavření dohody o vypořádání práv, která spočívala v tom, že

- a) zanikla stěžovatelova práva ze smlouvy o úplatném převodu akcií, dle které měl k 18. 7. 2001 stěžovatel vůči Komerční bance právo na odkup 19 000 kusů akcií emitovaných touto bankou za kupní cenu ve výši 500 Kč za jednu akcii a dále k tomu samému dni právo na prodej 19 000 kusů těchto akcií Komerční bance za cenu 1 000 Kč za jednu akcii s tím, že
- b) práva stěžovatele vymezená zde pod ad a) byla nahrazena pohledávkou Komerční banky za stěžovatelem ve výši 428 671,23 Kč splatnou do tří pracovních dnů po podpisu této dohody, a dále
- c) se banka vzdala práva uplatnit stěžovatelovu směnku, za kterou měl stěžovatel zaplatit 9 928 671,23 Kč, banka se též vzdala práva tuto směnku uplatnit, předložit ji k placení nebo ji jakkoli převést, zcizit, zastavit nebo s ní jinak nakládat a zavázala se směnku znehodnotit tak, aby nemohla být předložena k placení.

V souvislosti s právě uvedenou dohodou uzavřenou dne 18. 7. 2001 podal stěžovatel přiznání k dani darovací, ve které deklaroval nabytí jiného majetkového prospěchu ve výši 9 500 000 Kč. Následně správce daně zastavil řízení ve věci tohoto daňového přiznání k dani darovací. Stěžovateli pak byla doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 s odůvodněním, že obdržel příjmy z prodeje akcií. Stěžovatel sice dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů fyzických osob podal, uvedl v něm však stejné údaje jako v řádném daňovém přiznání. Dne 8. 8. 2005 vydal správce daně platební výměr, č. 1050000622, č. j. 76009/05/007912/5854, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, kde byl oproti daňovému přiznání stěžovateli stanoven základ daně o 9 500 000 Kč vyšší a samotná daň o 3 040 000 Kč vyšší. O odvolání proti uvedenému platebnímu výměru rozhodovalo finanční ředitelství a jeho rozhodnutí bylo předmětem přezkumu ze strany městského soudu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil názor, že v nynější věci šlo o majetkový prospěch, který podléhá dani darovací, a jeho námitky míří především proti opačnému hodnocení ze strany městského soudu.

Dle § 6 odst. 1 zákona o dani o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je předmětem daně darovací *„bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem pro účely daně darovací jsou a) nemovitosti a movitý majetek, b) jiný majetkový prospěch.“*

Jak již zdejší soud v minulosti poznamenal ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 - 57, publikovaném pod č. 796/2006 Sb. NSS, dostupném z www.nssoud.cz: *„Předmět daně darovací je tak charakterizován tím, že na základě právního úkonu daňový subjekt bezúplatně získal majetkový prospěch, tedy určitou majetkovou výhodu, která může spočívat jednak v tom, že se majetek daňového subjektu zvýší či rozmnoží nebo naopak v tom, že se jeho majetek nezmění a určité majetkové hodnoty ušetří, ač by je jinak měl či musel vynaložit.“*

Zdejší soud se v dané věci ztotožnil s městským soudem v tom, že skutečnost, že se ve výše uvedené dohodě o vypořádání práv banka vzdala práva uplatnit směnku obsahující stěžovatelův slib zaplatit částku 9 928 671,23 Kč, jakož i práva se smenkou jinak nakládat, nepředstavuje pro stěžovatele bezúplatné nabytí majetku, které by bylo předmětem daně darovací ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Nebyla zde totiž splněna podmínka bezúplatnosti. Aby se jednalo o bezúplatné nabytí majetku, nesmělo by jeho nabytí být doprovázeno žádným protiplněním, a to ani ve formě peněžního protiplnění ani jiného protiplnění.

Výsledkem uzavření dohody o vypořádání práv v nynější věci sice byla skutečnost, že objem stěžovatelových závazků se snížil o 9 500 000 Kč (jde o rozdíl mezi částkou 9 928 671,23 Kč, na kterou zněla stěžovatelova směnka, jíž se banka zavázala neuplatnit, a částkou 428 671,23 Kč, která nově dle dohody činila stěžovatelův dluh vůči Komerční bance), nelze však přehlížet, že součástí dohody bylo i ujednání o tom, že zanikla taktéž stěžovatelova práva vůči Komerční bance vyplývající ze smlouvy o úplatném převodu akcií, na jejímž základě by mohl stěžovatel získat 9 500 000 Kč v případě, že by současně využil jak svého práva nakoupit od banky 19 000 akcií za cenu ve výši 500 Kč za jednu

akcii, tak svého práva prodat bance těchto 19 000 kusů akcií za cenu ve výši 1 000 Kč za jednu akcii ($19\,000 \times 1\,000\text{ Kč} - 19\,000 \times 500\text{ Kč} = 9\,500\,000\text{ Kč}$). Protihodnotou za snížení stěžovatelova závazku tak byl zánik stěžovatelových opčních práv na odkup a prodej akcií, při jejichž využití mohl stěžovatel od banky získat 9 500 000 Kč. Na straně stěžovatele tak v návaznosti na uvedenou dohodu o vypořádání práv nedošlo k bezúplatnému nabytí majetku, jelikož zde figurovala protihodnota.

Městský soud při hodnocení, že v daném případě nešlo o bezplatné nabytí majetku, protože zde existovala protihodnota, uvedl, že „ze smlouvy pak také nepochybně vyplývá vůle stran započíst si vzájemné [...] závazky,“ a dále uvedl, že „pohledávka banky tak byla kompenzována právem žalobce realizovat vůči bance uplatněním nákupních a prodejních opcí svůj zisk...“. Stěžovatel v dané souvislosti namítl, že mu nevznikla vůči bance žádná pohledávka, která by byla způsobila započtení vůči peněžitému závazku ze směnky. Argumentoval přitom tím, že mu svědčilo pouze oprávnění ke splnění odkládací podmínky, na jejímž základě by mu vzniklo právo na dodání, příp. odkup určitého počtu cenných papírů. Ke splnění odkládací podmínky nedošlo, takže zde neexistovala vůči bance ani žádná pohledávka způsobila k započtení.

Zdejší soud konstatuje, že byť městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí použil výrazu „započíst“ či „kompenzovat“, z kontextu jeho rozhodnutí je zřejmé, že šlo o hodnocení toho, že podstatou hodnocené smlouvy bylo snížení závazku stěžovatele v návaznosti na zánik jeho práv k nákupu a prodeji akcií za stanovené ceny, a že tedy nešlo o bezúplatné nabytí majetku ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Stěžovatelovy námitky dle svého smyslu směřují k tomu, že v dané věci nemohlo dojít k započtení ve smyslu § 580 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), což představuje jeden ze způsobů zániku závazku, jehož podstata spočívá v zániku vzájemných pohledávek, jejichž plnění je stejného druhu, v případě, že některý z účastníků učiní vůči druhému projev směřující k započtení. Se stěžovatelem lze sice souhlasit v tom, že k zániku práv a povinností mezi stěžovatelem a bankou na základě předmětné dohody o vypořádání práv nedošlo na základě započtení ve smyslu § 580 občanského zákoníku, ale dohodou, kterou smluvní strany nově upravovaly svá práva a povinnosti. To však nic nemění na výše rozebrané rozhodné skutečnosti, kterou městský soud ve svém rozhodnutí podchytil, totiž že výsledkem dohody o vypořádání práv mezi stěžovatelem a bankou nebylo bezúplatné nabytí majetku tak, jak jej pojímá ust. § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel poukázal na to, že úvahy městského soudu o opčních listech dle § 217a zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, jsou pro nynější věc bezpředmětné, stejně tak úvaha o opci jako o účetní pohledávce. Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí v tom ohledu, že úvahy městského soudu o opčních listech i účetní povaze opce nejsou pro nynější věc rozhodné. Uvedení těchto úvah v rozsudku městského soudu ovšem nemohlo vést k žádné nezákonnosti a ani nevede k závěru o nesprávnosti či nezákonnosti těch hodnocení městského soudu ve vztahu k bezplatnosti, resp. úplatnosti nabytí majetku, která byla napadena kasačními námitkami.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 22. ledna 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu