



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: I. V.**, zast. Mgr. Františkem Nesvadbou, advokátem se sídlem Hrnčířská 55/14, Ústí nad Labem, proti **žalovanému: Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 4. 2011, č. j. 4125/11-1400-500634, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 12. 2014, č. j. 15 Af 56/2011 - 70,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 12. 2014, č. j. 15 Af 56/2011 - 70, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 4. 2011, č. j. 4125/11-1400-500634, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **33 054 Kč** k rukám jejího zástupce Mgr. Františka Nesvadby, advokáta se sídlem Hrnčířská 55/14, Ústí nad Labem, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále

těž „finanční ředitelství“) ze dne 29. 4. 2011, č. j. 4125/11-1400-500634, jímž byla zamítnuta stěžovatelčina žádost o prominutí daně darovací z důvodu odstoupení od smlouvy o bezúplatném převodu obchodního podílu.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že jeho předešlý rozsudek ve věci ze dne 13. 5. 2013, č. j. 15 Af 56/2011 - 42, byl zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení, jelikož krajský soud před vydáním zrušeného rozsudku jednal jako se žalovaným s Odvolacím finančním ředitelstvím, ačkoli jím dle zákona bylo Generální finanční ředitelství. V nyní napadeném rozsudku krajský soud zhodnotil, že žalovaným je Generální finanční ředitelství i po 1. 1. 2014, kdy došlo ke zrušení 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 trojdani“), a to s ohledem na přechodné ustanovení v § 57 zákonného opatření č. 340/2013 Sb.

[3] Krajský soud poukázal na to, že zákon o trojdani obsahuje v § 3 odst. 1 písm. b) definici pojmu „movitý majetek“, kam spadají věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty. Dále poukázal na to, že dle § 6 odst. 1, věty první a druhé, zákona o trojdani je předmětem darovací daně 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. Dle § 25 odst. 3 písm. c) uvedeného zákona 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 ode dne bezúplatného nabytí movité věci.

[4] Obchodní podíl dle § 61 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „obchodní zákoník“), představuje účast společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti. Svou povahou jde o jinou majetkovou hodnotu ve smyslu § 118 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“). Dle § 118 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964 jsou předmětem občanskoprávních vztahů věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty. Dle § 119 odst. 1 a 2 občanského zákoníku z roku 1964 věci jsou movité nebo nemovité. Krajský soud tak na základě daných ustanovení občanského zákoníku z roku 1964 konstatoval, že věci a jiné majetkové hodnoty jsou dvě odlišné právní kategorie, byť obě mohou být předmětem právních vztahů.

[5] Dle napadeného rozsudku je smyslem prominutí daně dle § 25 odst. 3 zákona o trojdani umožnit daňovému subjektu znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud by účinky převodu nebyly trvalé. Ust. § 25 odst. 3 písm. c) zákona o dani, o kterém stěžovatelka tvrdila, že jej naplnila, se výslovně vztahuje jen na movité věci, nikoli na movitý majetek. Argumentace ve vztahu k movitému majetku je nepřipadná, jelikož zákon pojmy movitá věc a movitý majetek důsledně rozlišuje. Podíl (jiná majetková hodnota) je zcela jiným institutem než movitá věc.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že ústavně konformním výkladem lze korigovat pouze některé zcela očividně absurdní důsledky. V judikatuře Nejvyššího správního soudu

pokračování

lze sledovat tendenci k takovému výkladu zákona o trojdani, který v co největší ještě únosné míře (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 předpisech patřících do různých právních odvětví. Mezi movité věci nelze zahrnout obchodní podíl, ust. § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani, které se týká jen movitých věcí, na nynější případ dle krajského soudu nedopadá. I když si krajský soud byl vědom toho, že stěžovatelka může pociťovat jistou nespravedlnost, neboť na její případ nelze aplikovat institut prominutí daně, jedná se o případ, který nelze překlenout interpretací norem, jelikož vůle zákonodárce projevená skrze text zákona je zcela jasná. Krajský soud proto žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatelka uvedla, že v dané věci podává již druhou kasační stížnost, jelikož k její první kasační stížnosti byl zrušen předešlý rozsudek krajského soudu. V rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 9 Afs 52/2013 - 30, kterým byl zrušen předešlý rozsudek krajského soudu, Nejvyšší správní soud nehodnotil jednotlivé kasační námitky, jelikož mu to povaha pochybení krajského soudu neumožnila. Krajský soud v novém rozsudku ponechal své původní závěry beze změny, proto i stěžovatelka zopakovala námitky z předešlé kasační stížnosti.

[8] V kasační stížnosti byl napadený rozsudek označen za nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud své právní stanovisko sděluje pouze velmi stručně na straně 5 svého rozsudku, aniž by se pustil do polemiky s právními názory stěžovatelky. Dále stěžovatelka namítla, že správní rozhodnutí mělo být zrušeno z toho důvodu, že na věc aplikovalo ust. § 3 zákona o trojdani, ačkoli měl být aplikován § 6 daného zákona.

[9] Stěžovatelka rovněž trvá na svém názoru, že vrácení daně je vyloučeno tam, kde se jednalo o takový majetkový prospěch, který v podstatě nelze po odpadnutí původního darovacího titulu reparovat. Tak je tomu např. při zřízení věcného břemene bezplatného užívání nemovité věci, kdy odpadnutím právního titulu sice právo bezplatného užívání zaniká, ale bylo po jistou dobu konzumováno. U obchodního podílu je věc zcela jiná. Držitel obchodního podílu totiž po odpadnutí právního důvodu, na základě kterého obchodní podíl drží, obchodní podíl vrací zrovna tak jako obdarovaný vrací např. automobil po odpadnutí titulu, na základě kterého ho nabyt. Stěžovatelka je tak přesvědčena, že na ni ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani beze zbytku dopadá. Navrhla tak, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, naopak má za to, že krajský soud se s argumenty stěžovatelky vypořádal více než dostatečně. Obchodní podíl patří mezi práva a jiné majetkové hodnoty ve smyslu § 118 občanského zákoníku z roku 1964. Tímto pohledem bylo třeba nahlížet na § 25 zákona o trojdani.

[11] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a aby mu byly přiznány náklady řízení s odvoláním na výklad Ústavního soudu k § 137 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní 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, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] V nynější věci stěžovatelka podala druhou kasační stížnost, přičemž k její první kasační stížnosti byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen. Nejvyšší správní soud se proto vyjádří k přípustnosti opakované kasační stížnosti ve vztahu k § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., dle něhož *„Kasační stížnost je dále nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.“* Jak již uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě 24. usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165 (pub. pod č. 2365/2011 Sb. NSS, dostupném z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu), ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Pod tuto judikaturou vytvořenou výjimku spadá nynější případ, jelikož předchozí rozsudek krajského soudu byl zrušen z důvodu, že krajský soud nesprávně jednal jako se žalovaným s orgánem, který dle zákona žalovaným nebyl, a naopak nejednal s orgánem, kterým dle zákona byl žalovaným. Šlo o procesní pochybení krajského soudu, které znemožnilo Nejvyššímu správnímu soudu, aby se v předchozí kasační stížnosti vypořádal s námitkami, které směřovaly do věcného posouzení krajským soudem. Nynější kasační stížnost je proto přípustná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pokud by byla tato námitka důvodná, již z povahy věci by nebylo možno hodnocení krajského soudu podrobit dalšímu zkoumání. Uvedená námitka důvodná není. Krajský soud podrobným způsobem popsal, proč dospěl k závěru, že se § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani nevztahuje na obchodní podíl. Z napadeného rozsudku je jednoznačně patrné, že krajský soud vykládal pojem „movitá věc“ použitý v § 25 odst. 3 zákona o trojdani na základě legislativní zkratky „movitý majetek“ v § 3 daného zákona, který rozlišuje mezi movitými věcmi a jinými majetkovými hodnotami. Obchodní podíl přitom krajský soud považoval za jinou majetkovou hodnotu ve smyslu § 118 občanského zákoníku z roku 1964. Krajský soud objasnil, proč dle něj obchodní podíl jako jiná

pokračování

majetková hodnota nespadá pod pojem „movitá věc“ v § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani. Napadený rozsudek není ani v nejmenším nepřezkoumatelný.

[15] Běžný výkladový přístup spočívá v tom, že shodným pojmům v rámci jednoho zákona je přikládán shodný význam, proto krajský soud mohl vycházet z vymezení legislativní zkratky „movitý majetek“ v § 3 zákona o trojdani, který jinak reguluje předmět daně dědické (v nynějším případě šlo o daň darovací). Současně se mohl tohoto ustavení přidržel při zdůraznění, že zákon o trojdani rozlišuje mezi pojmy „movitá věc“ a „jiná majetková hodnota“. To, že se krajský soud v daném ohledu v části svého odůvodnění opíral i o § 3 zákona o trojdani, neučinilo jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

[16] Další uplatněná kasační námitka se týkala posouzení, zda se prominutí daně darovací dle § 25 zákona o trojdani vztahuje i na případ, kdy došlo k odstoupení od smlouvy o bezúplatném převodu obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným.

[17] Dle § 25 odst. 3 zákona o trojdani ve znění do 31. 12. 2012: *„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.“

[18] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pojem „movitá věc“ užitý v § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani nezahrnuje obchodní podíl. Zákon o trojdani totiž chápe movité věci a jiné majetkové hodnoty odděleně, srov. § 3, kde je zavedena legislativní zkratka „movitý majetek“ jakožto *„věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty“*. Ostatně i § 118 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964 chápe pojmy „věc“ a „jiná majetková hodnota“ vedle sebe, když uvádí: *„Předmětem občanskoprávních vztahů jsou věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty.“* Komentářová literatura k tomu pak dodává: *„Také jiné majetkové hodnoty mohou být nepřímým předmětem občanskoprávních vztahů jen tehdy, připouští-li to jejich povaha. V první řadě ovšem musí jít o majetkovou hodnotu, ale současně nesmí jít ani o věc, ani o byt nebo nebytový prostor, a konečně nesmí jít ani o právo (nebo o povinnost).“* (srov. Fiala, J., Kindl, M. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. I. díl. 1. vyd.* Praha: Wolters Kluwer ČR. 2009 s. 347).

[19] Obchodní podíl je svou povahou jiná majetková hodnota ve smyslu § 118 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964 (srov. komentář k § 61 odst. 1 obchodního zákoníku od J. Pokorné dostupný ze systému ASPI, případně usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 7. 2004, sp. zn. 22 Cdo 700/2004, dostupné z www.nsoud.cz, kde je uvedeno: *„S obchodním podílem je spjata majetková hodnota, která je ve smyslu § 118 odst. 1 ObčZ jinou*

majetkovou hodnotou (majetkem) a jako taková může být předmětem občanskoprávních vztahů.“). Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného přisvědčuje krajskému soudu, že obchodní podíl je jinou majetkovou hodnotou a nelze jej podřadit pod pojem movitá věc použitý v § 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani.

[20] Nejvyšší správní soud však konstatuje, že interpretaci právních předpisů nelze založit čistě na jazykovém výkladu textu zákona, aniž by bylo přihlíženo k jejich smyslu. Výklad zákona o trojdani by se proto v nynějším případě neměl omezit jen na konstatování, že jiná majetková hodnota (obchodní podíl) nespadá pod movité věci. Ústavní soud v dané souvislosti pravidelně poukazuje na to, že *„naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity [...]"* (viz plenární náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97; N 163/9 SbNU 399; č. 30/1998 Sb., dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Nejvyšší správní soud se proto hlouběji zabýval smyslem vykládané právní úpravy.

[21] Smysl ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani Nejvyšší správní soud společně s krajským soudem spatřuje v tom, aby bylo umožněno daňovému subjektu znovu nabyt vynaloženou částku daně, pokud účinky bezúplatného nabytí majetku nebyly trvalé. Komentářová literatura dále v této souvislosti zmiňuje: *„Daňová spravedlnost z hlediska daňového osvobození sleduje jako cíl zbavit poplatníky daňového zatížení tam, kde předmět daně později odpadl. Odstoupení od smlouvy, vrácení daru 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“* (Pelc, V. *Daň darovací. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009, s. 124).

[22] Zdejší soud nespatřuje rozumný důvod, aby, dojde-li k odstoupení od smlouvy v určené lhůtě, osvobození od daně darovací na základě § 25 odst. 3 zákona o trojdani platilo pro nemovitosti a věci movité, ale neplatilo pro jiné majetkové hodnoty. I v případě jiné majetkové hodnoty je po odstoupení od smlouvy nutno jinou majetkovou hodnotu vydat, není-li to možné, pak musí být poskytnuta peněžní náhrada (§ 458 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964). Pokud by si správce daně ponechal darovací daň i v takovém případě, lze chápat, že popsanou situaci by daňový poplatník vnímal jako nespravedlnost a nepřiměřený zásah do svého majetku, jelikož bezúplatně získanou jinou majetkovou hodnotu musí vrátit, ale daň by zpět nedostal.

[23] Základ znění § 25 odst. 3 zákona o dani rozhodného pro nynější věc byl položen novelizací provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se nevěnuje úpravám v § 25 zákona o trojdani, jelikož původní návrh novely nepočítal se změnami v § 25 zákona o trojdani. Až v průběhu legislativního procesu v rozpočtovém výboru Poslanecké sněmovny byly navrženy změny i zmíněného ustanovení, které byly nakonec schváleny (viz usnesení rozpočtového výboru č. 314 z 36. schůze konané dne 29.

pokračování

dubna 1998, dostupné on-line ze stránek Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR na adrese <http://www.psp.cz>). Poslanecké rozpravy během druhého a třetího čtení novely se změn v § 25 zákona o trojdani netýkaly. V rámci projednání v Senátu se k § 25 odst. 3 zákona o trojdani vztahuje jediná kratičká poznámka senátora Vyvadila, že osvobození od daně je pojato jako nárokové (viz stenozáznam ze 3. dne 4. schůze Senátu v roce 1998, dostupný z <http://www.senat.cz>). K problematice řešené v nynější věci tak z průběhu legislativního procesu Nejvyšší správní soud nezjistil, co vedlo zákonodárce k přijetí daného textu zákona.

[24] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí s krajským soudem, že pnutí mezi smyslem zákona a jeho textem mohou soudy v určité míře překonat interpretací, která je však omezena tím, že nesmí zcela popřít text zákona. Zdejší soud se však již neztotožnil s krajským soudem, který dospěl k závěru, že § 25 odst. 3 zákona o trojdani nelze interpretovat tak, aby byl smysl daného ustanovení (bod [21] shora) zachován i při odstoupení od smluv o bezúplatném převodu jiné majetkové hodnoty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že § 25 odst. 3 zákona o trojdani lze vyložit následujícím způsobem.

[25] Za část uvedeného ustanovení, která zakotvuje nárokové prominutí daně darovací, lze považovat tento text: *„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“*. Tato část § 25 odst. 3 zákona o trojdani se vztahuje i na případy odstoupení od smlouvy o bezúplatném převodu obchodního podílu.

[26] Zdejší soud vychází z toho, že text v písm. a) až d) v § 25 odst. 3 citovaného zákona již jen upravuje počátek tříleté lhůty v nejběžnějších případech, aniž by však omezoval co do rozsahu nárok na prominutí daně v úvodní části § 25 odst. 3 zákona o trojdani, jelikož taková limitace by se vzpírala smyslu daného ustanovení, který byl vyložen v bodě [21] shora. Skutečnost, že v písm. a) až d) v § 25 odst. 3 zákona o trojdani není pamatováno na jinou majetkovou hodnotu (obchodní podíl), tak neznamená, že by se na obchodní podíl nedalo vztáhnout prominutí daně.

[27] Pro nynější případ uvedené dále implikuje, že je nutno vyložit, od kdy plyne tříletá lhůta dle části § 25 odst. 3 zákona o trojdani citované v bodě [25] shora. Ačkoli nelze takový okamžik určit z písm. a) až d) daného ustanovení přímo, lze tak učinit nepřímo. V případě movitých věcí je tímto okamžikem nabytí věci [§ 25 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani], v případě nemovitostí je tento okamžik určen nabytím vlastnického práva [vlastnické právo k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí se nabývá vkladem do katastru nemovitostí – § 133 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964 a tomu odpovídající § 25 odst. 3 písm. a) zákona o trojdani; vlastnické právo k nemovitostem neevidovaným v katastru nemovitostí se nabývá okamžikem převodní smlouvy – § 133 odst. 3 občanského zákoníku z roku 1964 a tomu odpovídající § 25 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani]. Obdobnou logikou, z jaké vychází zákonem vyjmenované případy, kde rozhodný byl okamžik nabytí vlastnického práva, resp. nabytí věci, lze dojít k závěru, že v případě jiné majetkové hodnoty (obchodního podílu) je tímto okamžikem nabytí této jiné majetkové hodnoty (obchodního podílu).

[28] K podmínce přiznání osvobození od daně, kterou zákon uvozuje takto: „*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)*“, lze konstatovat, že pro podání žádosti je stanovena stejná lhůta, která je stanovena pro odstoupení od smlouvy dle části § 25 odst. 3 zákona o trojdani citované v bodě [25] shora. To v případě jiné majetkové hodnoty (obchodního podílu) opět značí lhůtu 3 let od nabytí této jiné majetkové hodnoty (obchodního podílu).

[29] Výše rozvedenou argumentaci může Nejvyšší správní soud shrnout, že osvobození od daně darovací na základě § 25 odst. 3 zákona o trojdani lze vztáhnout na odstoupení od smlouvy o bezúplatném převodu obchodního podílu. V daném ohledu se tak zdejší soud neztotožnil s výkladem daného ustanovení, který zaujalo finanční ředitelství a krajský soud.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním hodnocením krajského soudu, kasační stížnost proto vyhodnotil jako důvodnou a napadený rozsudek zrušil na základě § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Shodné právní hodnocení, s nímž se zdejší soud neztotožnil, bylo uvedeno i v žalobou napadeném správním rozhodnutí. Z tohoto důvodu byly již v řízení před krajským soudem důvody pro zrušení rozhodnutí finančního ředitelství. Nejvyšší správní soud proto postupoval dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., a aniž by věc vracel krajskému soudu k dalšímu řízení, sám rozhodl o zrušení správního rozhodnutí a o tom, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení [§ 78 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[31] Zdejší soud poznamenává, že stěžovatelka v petitu kasační stížnosti nenavrhl zrušení i rozhodnutí finančního ředitelství. Pravomoc Nejvyššího správního soudu k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu však není vázána na návrh, postačí, pokud jsou k tomu splněny podmínky dle § 110 odst. 2 s. ř. s. (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

[32] V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[33] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší kasační stížností napadený rozsudek a současně rozhodne o zrušení rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[34] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatelka měla ve věci úspěch. Žalovaný

pokračování

je jí tak povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit náklady řízení před soudem. Celkové náklady řízení jsou přitom tvořeny náklady řízení před krajským soudem a náklady řízení před Nejvyšším správním soudem.

[35] Náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny odměnou za 4 úkony právní služby, a to 1) za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, 2) za podání žaloby jakožto písemného podání týkajícího se věci samé, 3) za podání repliky k vyjádření žalovaného jakožto písemného podání týkajícího se věci samé a 4) za účast na jednání soudu, které trvalo 45 minut. První tři jmenované úkony byly učiněny do 31. 12. 2012 a náleží za ně tak odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012). Jednání se před krajským soudem uskutečnilo dne 13. 5. 2013, za účast na jednání tak náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu v aktuálním znění). Odměna advokáta a náhrada hotových výdajů v řízení před krajským soudem činí 10 600 Kč ($3 \times 2\,100\text{ Kč} + 3 \times 300\text{ Kč} + 3\,100\text{ Kč} + 300\text{ Kč}$), přičemž tato částka se zvyšuje dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku daně z přidané hodnoty, jež činí 2 226 Kč (21 % z 10 600 Kč), jelikož stěžovatelčin zástupce prokázal, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Za žalobu stěžovatelka zaplatila soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tak dosáhly výše 14 826 Kč ($10\,600\text{ Kč} + 2\,226\text{ Kč} + 2\,000\text{ Kč}$).

[36] Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tvoří dva úkony právní služby. V nynější věci se uskutečnila dvě řízení o kasační stížnosti, první bylo skončeno rozsudkem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 9 Afs 52/2013 - 30, druhé bylo završeno nynějším rozsudkem. V obou těchto řízeních byl vykonán stejný úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti jakožto návrhu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění]. Za každý ze zmíněných úkonů náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu v aktuálním znění), celkem tedy 6 800 Kč. Tato částka se dle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku daně z přidané hodnoty ve výši 1 428 Kč. Stěžovatelka v obou řízeních o kasační stížnosti zaplatila soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Náklady obou řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 18 228 Kč ($2 \times 3\,100\text{ Kč} + 2 \times 300\text{ Kč} + 1\,428\text{ Kč} + 2 \times 5\,000\text{ Kč}$).

[37] Stěžovatelka tak má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 33 054 Kč ($14\,826\text{ Kč} + 18\,228\text{ Kč}$), které jí je žalovaný povinen zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Františka Nesvadby, advokáta se sídlem Hrnčířská 55/14, Ústí nad Labem.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejso**u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu