



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **E. R.**, zastoupeného JUDr. Kamilem Podroužkem, advokátem se sídlem Fráni Šrámka 1139, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2006, č. j. 5120/06-1400-605566, o dani darovací, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 7. 2007, č. j. 31 Ca 7/2007 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 7. 2007, č. j. 31 Ca 7/2007 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 10. 11. 2006, č. j. 5120/06-1400-605566, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2004, č. j. 17769/04/255960/5165, platebnímu výměru na daň darovací v celkové výši 613 600 Kč.

Ve svém rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když při stanovení základu daně darovací vycházel z nominální

hodnoty akcií zanesené na podrozvahovém účtu. Tato hodnota je pak dle krajského soudu účetní hodnotou dle § 23 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o oceňování majetku“), který je výchozím předpisem pro aplikaci ust. § 7 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o dani darovací“). Proto žalobu stěžovatele zamítl. V této souvislosti je vhodné připomenout, že krajský soud již dříve v dané věci rozhodl pod sp. zn. 31 Ca 53/2005 a napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, neboť konstatoval, že závěr správních orgánů o tom, že právě nominální hodnota akcií zachycená na podrozvahových účtech je účetní hodnotou, která je základem pro určení daně darovací, není podpořen žádným ustanovením zákona o účetnictví.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítl stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „s. ř. s.“). Předně zdůraznil, že mezi stranami jsou nesporné skutečnosti týkající se vlastního převodu obchodního podílu ve výši 2/3 na společnosti ROJEK, spol. s r.o., s tím, že se jednalo o bezúplatné nabytí majetku stěžovatelem, které podléhalo dani darovací. V majetku společnosti ROJEK, spol. s r.o., byly akcie společnosti ROJEK dřvoobráběcí stroje a. s., které společnost ROJEK, spol. s r. o., nabyla jako protihodnotu za nepeněžitý vklad podniku společnosti ROJEK, spol. s r. o., do společnosti ROJEK dřvoobráběcí stroje a. s., když v rámci vkladu tohoto podniku byla převáděná pasiva v účetní hodnotě větší než převáděná aktiva v účetní hodnotě (zjednodušeně řečeno vkládaný podnik měl zápornou hodnotu).

Mezi stranami je dle stěžovatele sporná otázka hodnoty základu daně darovací. Stěžovatel poukazuje na ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“), s tím, že nesouhlasí s tvrzením odvolacího orgánu považujícím za určující nominální hodnotu akcií, protože zákon o oceňování majetku hovoří o hodnotě účetní. V daném případě byla hodnota akcií v účetnictví záporná. Odvolací orgán ve svém rozhodnutí dle stěžovatele nesprávně směšuje dva pojmy – cenu akcie a její účetní hodnotu. Na jakém základě tak činí, však není zřejmé. Stěžovatel dále uvádí, že není určující, zda to či ono je účtováno na podrozvahových účtech. Stěžovatel pak zdůraznil, že čistý obchodní majetek vyjadřuje rozdíl mezi reálnou hodnotou obchodního majetku a závazky, a to bez ohledu na to, zda je o nich účtováno či nikoliv; proto není možno přeceňovat význam účetnictví. Podle názoru stěžovatele je ocenění dle pravidel stanovených v zákoně o oceňování majetku speciálním způsobem ocenění určeným zákonem. Odvolací orgán dle stěžovatele neobjasnil, z čeho vychází jeho závěr o tom, že účetní hodnota obchodního jmění byla rovna nominální hodnotě akcií. Stěžovatel navrhl zrušení rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci zpět tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že se krajský soud ztotožnil s jeho závěry a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že při stanovení čistého obchodního jmění je nutno vycházet i z údajů uvedených na podrozvahových účtech.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu, který soudu předložil odvolací orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 16. 12. 2002 podal stěžovatel daňové přiznání k dani darovací, když rozhodnou skutečností bylo bezúplatné nabytí 2/3 obchodního podílu na společnosti ROJEK, spol. s r.o., se sídlem Častolovice, Masarykova 16, od dárce Mgr. J. R. na základě darovací smlouvy účinné ke dni 28. 5. 2002. Peněžitá hodnota obchodního podílu byla stanovena na 7 500 000 Kč. K výzvě správce daně ze dne 5. 3. 2003, č. j. 7793/03/255960/5165, k odstranění pochybností ohledně údajů deklarovaných v přiznání k dani, konkrétně doložení způsobu stanovení výše převáděného obchodního podílu, stěžovatel uvedl, že výpočet vychází z velikosti převáděného obchodního podílu. Společnost ROJEK, spol. s r.o., drží 4 008 kusů akcií společnosti ROJEK dřevoobráběcí stroje a. s., v tržní hodnotě 2 120,85 Kč za akcií, když tato cena byla stanovena znaleckým posudkem a je současně základem pro stanovení základu daně darovací. K výzvě správce daně ze dne 6. 5. 2003, č.j. 18358/03/255960/5165, stěžovatel mimo jiné sdělil, že akcie v nominální hodnotě 40 080 000 Kč jsou vedeny na podrozvahovém účtu č. 756 v nominální hodnotě 10 000 Kč za jeden kus akcie. Po provedeném vytykáčím řízení vydal správce daně výše uvedený platební výměr, jímž zvýšil základ daně a daň, neboť dospěl k závěru, že účetní hodnota obchodního podílu, která je základem daně darovací, je vyjádřena hodnotou akcií společnosti ROJEK dřevoobráběcí stroje a. s., zachycenou na podrozvahových účtech, neboť společnost ROJEK, spol. s r. o., kromě akcií nevlastní jiný majetek. Akcie za vklad do společnosti ROJEK dřevoobráběcí stroje a.s. jsou zaúčtovány na podrozvahovém účtu v přepočtu 4008 ks akcií v hodnotě 10 000 Kč za jeden kus. Protože nebylo provedeno žádné snížení hodnoty akcie, bylo tuto hodnotu nutno považovat za základ daně. V odvolání stěžovatel uvedl, že pořizovací cena akcií (která je současně cenou oceňovací) byla nulová, neboť tyto byly získány za nepeněžitý vklad (vklad podniku) do společnosti ROJEK dřevoobráběcí stroje a. s., kdy převáděná pasiva byla větší než převáděná aktiva. Na tuto námitku správce daně ve svém rozhodnutí o odvolání uvedl, že účetní hodnota akcií zůstala stejná, protože k přecenění nedošlo, a proto z ní bylo nutno pro účely stanovení základu daně takto vycházet. Dále zdůraznil, že majetek vedený na podrozvahových účtech není vyloučen z obchodního majetku společnosti (dříve obchodní jmění) a proto nelze vycházet jen z údajů vykázaných v rozvaze. Účetní hodnota akcií tak nebyla nulová, nýbrž činila 40 080 000 Kč, jak bylo vyjádřeno nominální hodnotou akcií v podrozvaze.

Předmětem sporu v projednávané věci je tak otázka, zda pro ocenění obchodního podílu bylo či nebylo pro účely daně darovací správné vycházet z hodnoty akcií zachycené na podrozvahovém účtu.

Před vlastním zhodnocením stížních námitek považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést následující. Mezi stěžovatelem a správním orgánem není spornou skutečnost, že převod obchodního podílu formou daru se stal dle § 6 odst. 1 zákona o dani darovací předmětem daně darovací, a dále, že pro určení hodnoty obchodního podílu jako základu daně darovací je dle § 7 odst. 1 a 2 cit. zákona nutno vycházet z ceny zjištěné podle zvláštního předpisu ke dni nabytí majetku, když zvláštním předpisem je v této souvislosti míněn zákon o oceňování majetku. Ten v § 23 odst. 1 váže hodnotu obchodního podílu na podíl na účetní hodnotě čistého obchodního jmění (*podíl v obchodní společnosti se ocení podílem na čistém obchodním jmění v účetní hodnotě podle jeho stavu ke dni ocenění*).

Zákon o oceňování majetku tak vychází při stanovení hodnoty obchodního podílu z pojmu „*čisté obchodní jmění*“ a oceňuje hodnotu tohoto jmění za pomoci účetní hodnoty. Účetní hodnota však může být od skutečné hodnoty obchodního podílu zcela rozdílná. Účetnictví (§ 25 zákona o účetnictví) zachycuje hodnotu podílů v „*historických*“ nikoli v „*tržních*“ cenách, případně v ocenění ekvivalencí (účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem). Při ocenění ekvivalencí (§ 27 odst. 5 zákona o účetnictví), pokud si tuto metodu účetní jednotka zvolí, se vychází z toho, že obchodní podíl je v okamžiku porízení obecně oceněn pořizovací cenou. Ke konci rozvahového dne nebo k jinému dni, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, je toto ocenění upraveno na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Pokud dojde k tomu, že podíl na ztrátách ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, převyší ocenění této majetkové účasti, ocení účetní jednotka tuto majetkovou účast nulou.

Společnost ROJEK, spol. s r. o., v rozhodném období účtovala v účetnictví na straně aktiv pouze o akciích společnosti ROJEK dřevobráběcí stroje a. s., když na straně cizího kapitálu neúčtovala o žádné položce, což je skutečnost, která mezi stranami není předmětem sporu. To znamená, že hodnota akcií byla de facto čistým obchodním jměním společnosti ROJEK, spol. s r. o. Sporným však zůstává, jakým způsobem měla být tato hodnota pro účely daně darovací stanovena, když nelze vycházet z hodnoty tržní, ale hodnoty účetní.

Ve stručnosti je možno shrnout, že stěžovatel namítá jednak to, že správce daně měl akcie ocenit cenou porízení, která byla v daném případě záporná (neboť podnik vložený do společnosti ROJEK dřevobráběcí stroje a. s. měl zápornou hodnotu), a dále to, že správce daně nerozlišuje mezi účetní a nominální hodnotou akcie, resp. směšuje oba tyto pojmy. S tímto závěrem lze souhlasit. Zákon o oceňování majetku stanoví specifická pravidla pro oceňování různých *věcí, práv a jiných majetkových hodnot (dále jen „majetek“)* a *služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy* (ust. § 1 odst. 1 zákona o oceňování majetku), a to např. staveb, pozemků, bytů, trvalých porostů, majetkových práv, cenných papírů, podniku či právě obchodního podílu. Pro každý typ majetku či služby stanoví speciální způsob, jakým se dospěje ke stanovení jeho hodnoty, když tento způsob je určujícím pro daný typ zákonem zvoleného „*majetku*“. Jestliže tedy zákonodárce zvolil pro určení hodnoty obchodního podílu kritérium účetní hodnoty čistého obchodního jmění („majetku“), je nutno zkoumat jen účetní hodnotu tohoto majetku dle výše uvedeného pravidla, a to ke dni stavu ocenění, jinými slovy účetní hodnotu majetku společnosti, na níž byl nabyt podíl, a to ke dni ocenění. Není proto možno pro jednotlivé typy či druhy

majetku, které jsou součástí obchodního majetku, resp. obchodního jmění společnosti, volit rozdílná kritéria, neboť kdyby tak zákonodárce zamýšlel, upravil by problematiku obchodního podílu obdobně jako např. oceňování podniku (§ 24 odst. 1 - podnik nebo jeho část se oceňuje součtem cen jednotlivých druhů majetků zjištěných podle tohoto zákona sníženým o ceny závazků). Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že účetní hodnota daru může být ke dni jeho nabytí zcela jiná než jeho skutečná hodnota.

Společnost ROJEK, spol. s r. o., ocenila předmětné akcie ve svém účetnictví ke dni pořízení hodnotou 0 Kč, neboť dle tvrzení stěžovatele doložených ve správním spise nabyla předmětné akcie jako protihodnotu za vklad podniku do společnosti ROJEK dřevoobráběcí stroje a. s., když účetní cena vkladu, s ohledem na závazky přecházející s vkladem, dosáhla záporných hodnot. Účetní pravidla pro ocenění cenných papírů získaných protihodnotou za vklad podniku či části podniku do společnosti stanoví v současnosti Český účetní standard pro podnikatele (dále jen „ČÚS“) č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek, v bodu 3.2. Ke dni převodu obchodního podílu upravovalo účetní postupy Opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Opatření“), příl. č. 2, Účtová třída 0 – Investiční majetek, čl. III. – Ocenění investičního majetku, odst. 6, ve kterém je stanoveno, že „cenné papíry a majetkové účasti se v souladu se zákonem oceňují cenou pořízení (včetně emisního ážia); jsou-li však cenné papíry a majetkové účasti nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, jejich oceněním u vkladatele je zůstatková (účetní) cena nepeněžitého vkladu, a to bez ohledu na ocenění tohoto vkladu v obchodní společnosti nebo družstvu. Pokud by účetní cena vkladu, s ohledem na závazky, přecházející současně s vkladem, dosáhla záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a vkladů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů (cenný papír a vklad je účtován na podrozvahových účtech)“.

Za daných skutkových okolností účtovala společnost ROJEK, spol. s r. o., o předmětných akciích v rozvaze v souladu s platnou právní úpravou a současně evidovala cenné papíry i na podrozvahových účtech. Obě tyto evidence jsou součástí účetnictví společnosti ROJEK, spol. s r. o. Vlastnictví předmětných akcií tak bylo v účetnictví společnosti de facto zaneseno ve dvou různých formách, v rozvaze a v podrozvaze, což však nic nemění na skutečnosti, že se stále jednalo o jednu a tutéž skupinu akcií. Ostatně ke stejným úvahám dospěl i odvolací orgán na str. 4 a 5 rozhodnutí o odvolání. Zachycení účetní ceny cenných papírů a vkladu v nulové hodnotě neznamená nic jiného, než to, že účetní předpisy věrně odrážejí skutečnost, že vzhledem k závazkům vkládaného podniku dosáhla cena pořízených cenných papírů ke dni pořízení nulové hodnoty. Tato hodnota je pak pořizovací cenou ve smyslu ustanovení § 25 zákona o účetnictví, která je současně účetní hodnotou ve smyslu oceňovacího předpisu. Správní orgány si však pro stanovení základu daně darovací, která má být ve smyslu § 7 zákona o dani darovací zjištěna ke dni nabytí majetku, zvolily hodnotu akcií vedenou na podrozvahových účtech.

Vedení účetní evidence na podrozvahových účtech umožňuje § 13 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví. Kniha podrozvahových účtů zahrnuje takové skutečnosti, o kterých se z různých důvodů neúčtuje na rozvahových účtech, ale vzhledem k jejich významu je třeba tyto skutečnosti zachytit alespoň na účtech podrozvahových,

když přitom není stanoven přesný postup, jak toto účtování na podrozvahové účty provádět. V této souvislosti je vhodné připomenout, že podrozvahovou evidenci nemusí vést účetní jednotky, které vedou účetnictví v zjednodušeném rozsahu. Podrobněji se účtováním na podrozvahových účtech zabývá ČÚS č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech. Podle bodu 2.3. nazvaného Podrozvahové účty „*se na podrozvahových účtech v účtových skupinách 75 až 79 sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů*“. Avšak na podrozvahových účtech je rovněž možné účtovat i různé další pomocné operace či vnitřní zúčtování dle potřeb účetní jednotky a evidovat libovolně i další složky majetku (účtování o zálohových fakturách, evidence drobného dlouhodobého majetku atd.). Položky zaúčtované na podrozvahové účty přímo neovlivňují obsah výkazů účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích), podrozvahové účty jsou pouze podkladem pro vyhotovování přílohy k účetní závěrce (slouží ke sledování hospodářsky významných skutečností, pro něž není v klasickém systému syntetických a analytických rozvahových účtů prostor, např. majetek na leasing, celková hodnota drobného hmotného a nehmotného majetku atd.). Žádný předpis však nestanoví, že pro ocenění obchodního podílu je nutno vycházet z hodnoty zachycené v podrozvaze, naopak dle zákona o oceňování majetku je nutno vycházet z hodnoty účetní, zákon o účetnictví pak stanoví, že cenné papíry se oceňují pořizovací cenou. Jakkoli je tedy majetek vedený na podrozvahových účtech součástí účetnictví, není možné, aby správce daně bez jakékoli zákonné opory zohlednil pro účely daně darovací vyšší hodnotu akcií zachycenou v podrozvaze, a to ke dni, kdy byly pořízeny jako protihodnota za vklad podniku (40 080 000 Kč). Správce daně a následně odvolací orgán i krajský soud postavily své rozhodnutí na nesprávné interpretaci účetních předpisů, která by ve svém důsledku znamenala, že by se stejná skupina akcií v obchodním majetku společnosti ROJEK, spol. s r.o., ocitla fakticky dvakrát. Rovněž nelze bez výslovné zákonné úpravy vycházet pro určení účetní hodnoty obchodního podílu z podrozvahových účtů, neboť je nutno plně respektovat jejich funkci. Jestliže tedy v daném případě společnost Rojek, spol. s r. o., uváděla údaje i na podrozvahových účtech a tyto vedla jako účty pomocné, byl správce daně povinen respektovat tuto jejich funkci a současně i pravidla účtování stanovená v Opatření a za účetní hodnotu akcií určit tu, která odpovídá účetní hodnotě zachycené v rozvaze. Jen takovýto postup plně respektuje pravidla pro vedení účetnictví. Závěr, že právě částka zachycená v podrozvaze je vyjádřením účetní hodnoty podílu na čistém obchodním jmění, nemá oporu v zákoně o oceňování majetku, ani v zákoně o účetnictví, a ani v Opatření. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že účetní předpisy nestanoví, v jaké hodnotě mají být cenné papíry na podrozvahových účtech zachyceny, natož to, že tato hodnota vyjadřuje účetní hodnotu podílu na čistém obchodním jmění.

Zvoleným postupem správní orgány zcela negovaly účetní pravidla, tj. pravidla pro vedení účetnictví, jejichž nedodržování v jiných případech sankcionují. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc

současně vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. září 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu