



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **MUDr. J. Š.**
bytem N. 1022/36, M.
zastoupený JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem
sídlem Kobližná 19, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.6.2018, č.j. 28853/18/5200-10422-708855,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26.6.2018, č.j. 28853/18/5200-10422-708855, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč k rukám JUDr. Ludvíka Ševčíka ml., advokáta, sídlem Kobližná 19, Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce brojí žalobou proti rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9.10.2014, č.j. 3698098/14/3014-24803-703153, kterým byla žalobci uložena povinnost uhradit dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 367 600 Kč a daňové penále ve výši 473 520 Kč, tak, že se žalobci doměruje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 487 895 Kč a sděluje penále z doměřené daně ve výši 297 579 Kč.

I. Podstata věci

2. Žalovaný rozhodoval ve věci poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 27.4.2017, č.j. 62 Af 66/2015-94, kterým soud zamítl žalobu žalobce proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, č.j. 15246/15/5200-10422-708855, jímž žalovaný odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí potvrdil. Nejvyšší správní soud uvedeným rozsudkem zrušil také předmětné rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný vydal nyní napadené rozhodnutí poté, co upravil základ daně z příjmů žalobce dle údajů obsažených ve znaleckém posudku č. 3288/65/18 vypracovaném společností Kreston A&CE Consulting, s.r.o., kterým bylo provedeno ocenění jmění společností Dům zdraví Mikulov s.r.o., Nemocnice Počátky s.r.o. Nemocnice Valtice s.r.o. a Valtice-servis s.r.o. ke dni 31.12.2009. Žalovaný ocenění společnosti Dům zdraví Mikulov s.r.o., kdy hodnota nabývacího podílu v této společnosti činila dle znaleckého posudku 12 198 000 Kč, osvědčil jako důkaz prokazující výši nepeněžního příjmu žalobce dosaženého ve zdaňovacím období roku 2009 směnou. Jako výdaj odpovídající tomuto příjmu žalovaný uznal nabývací cenu obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Počátky s.r.o. (ve výši 62 000 Kč) Nemocnice Valtice s.r.o. (ve výši 54 000 Kč). Podle žalovaného žádné jiné uznatelné výdaje nebyly žalobcem prokázány.

II. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že žalovaný vyšel pouze z části právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, a v části jej nerespektoval. Po stránce skutkové je podle žalobce jednoznačně zřejmé, že úpravou vzájemných smluvních vztahů došlo k situaci, kdy mezi stranami nedocházelo reálně k žádnému příjmu peněžních prostředků, ale pouze k „restrukturalizaci“ účasti na jednotlivých obchodních společnostech. Hospodářskou podstatou smluv byla mnohostranná směna obchodních podílů bez toho, že by si účastníci něco plnili v penězích. Smlouva o smlouvě budoucí předjímala, že účastníci si za vzájemné převody obchodních podílů nebudou ničeho hradit, ale že vzájemné pohledávky a závazky budou započteny. Záměrem účastníků obchodních transakcí nebylo získání využitelných majetkových hodnot, nýbrž pouze nastavení vlastnické struktury.
4. Žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, zaslal žalobci výzvu k prokázání nepeněžních příjmů dosažených v roce 2009, k níž žalobce doložil znalecký posudek č. 3288-68/18, který žalovaný osvědčil jako důkaz prokazující výši nepeněžního příjmu. Žalovaný však podle žalobce tento důkaz nehodnotil správně jako celek, nýbrž účelově z něj vybral toliko jednu část. Podle žalobce se žalovaný nezaobíral protihodnotou k nabytému podílu. Žalobci nevznikl žádný základ

daně, který by měl podléhat zdanění, což plyne z precizně provedeného ocenění majetkových hodnot uvedeného ve znaleckém posudku.

5. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že forma úhrady nemohla ovlivnit daňovou uznatelnost předmětného výdaje, neboť v projednávaném případě nebylo možno odhlédnout od provázanosti převodních smluv a jejich účelu, což podle žalobce plyne ze závěrů zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. K předmětnému příjmu tedy náležel i předmětný výdaj. Žalobce zdůrazňuje, že zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, byl opatřen právními větami a byl i publikován ve sbírce Nejvyššího správního soudu; žalobce přitom akcentuje třetí právní větu, která zní: „*Teprve v případě, že by hodnoty jednotlivých „směňovaných“ obchodních podílů byly takové, že po provedení výše popsané komplexní transakce spočívající v provázaném systému převodů obchodních podílů by některý z účastníků transakce na jejím konci měl majetek ve vyšší hodnotě než na začátku, připadalo by v úvahu zdanění takového nárůstu majetku v podobě nepeněžního příjmu fyzické osoby podle § 3 odst. 1 ve spojení s § 10 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů.*“. Žalobce namítá, že na konci komplexní transakce spočívající v provázaném systému převodů obchodních podílů neměl žádný majetek ve vyšší hodnotě než na začátku transakce, tedy majetek, který by bylo možno danit coby nárůst jeho majetku v podobě nepeněžitého příjmu. Žalovaný tak v rozporu s právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu dospěl k nezákonným závěrům, dále podle žalobce pominul základní východisko správy daní obsažené v § 4 odst. 2 a § 5 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a postupoval *ultra vires* a v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius*.
6. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

7. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, na níž setrvává. Žalovaný dále zdůrazňuje, že nepeněžním příjmem je hodnota, kterou žalobce směnou získal, oceněná v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pokud jde o příjem z převodu účasti na obchodní společnosti Valtice-servis s.r.o., ten byl podle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP od daně osvobozen. Podle žalovaného tak u žalobce došlo k reálnému nárůstu majetku ve výši 10 035 295 Kč. Žalovaný zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soudu odkázal na § 3 odst. 2 a 3 ZDP, avšak otázku výdajů, které lze uplatnit u příjmů plynoucích z převodu podílů v obchodních společnostech ve smyslu § 10 odst. 6 ZDP, vůbec neřešil; nelze tedy namítat, že při určení výše výdajů žalovaný postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného tedy ocenění ostatních obchodních podílů, provedené ve znaleckém posudku, nebylo v dané věci relevantní, a proto se jím nezabýval a naopak zohlednil coby daňově účinné výdaje pouze cenu, za jakou žalobce pořídil v letech 2001 a 2008 obchodní podíly ve společnostech Nemocnice Počátky s.r.o. Nemocnice Valtice s.r.o. a Valtice-servis s.r.o. (tedy částku ve výši celkem 141 000 Kč).

8. S ohledem na uvedené žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, i při jednání soudu.

IV. Posouzení věci

9. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Mezi účastníky řízení není sporu o to, že žalobce na základě smluv o převodu obchodního podílu ze dne 29.9.2009 převedl obchodní podíl ve společnosti Nemocnice Počátky s.r.o. na Ing. P. R. za cenu 8 000 000 Kč a dále obchodní podíl ve společnosti Nemocnice Valtice s.r.o. za cenu 7 900 000 Kč a obchodní podíl ve společnosti Valtice-servis s.r.o. za cenu 100 000 Kč na MUDr. I. K. Žalobce dále od každé z uvedených osob nabyl na základě smluv o převodu obchodního podílu ze dne 29.9.2009 obchodní podíl v celkové výši 2/3 (za 16 000 000 Kč) ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. Příjem vzniklý na základě těchto transakcí žalobce neuvedl v daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009, a proto správce daně žalobci z převodu obchodních podílů doměřil daň z příjmu fyzických osob ze základu daně ve výši 15 900 000 Kč.
12. Ze smlouvy o smlouvě budoucí o převodu obchodního podílu uzavřené dne 25.9.2009 mezi žalobcem, Ing. P. R. a MUDr. I. K. vyplývá povinnost smluvních stran uzavřít smlouvy o převodu obchodních podílů. Na jejich základě měl P. R. prodat obchodní podíl ve společnosti Dům zdraví Mikulov s.r.o. žalobci za cenu 8 000 000 Kč, dále pak I. K. obchodní podíl v téže společnosti žalobci za cenu 8 000 000 Kč, žalobce obchodní podíl ve společnosti Valtice-servis s.r.o. I. K. za cenu 100 000 Kč, dále podíl ve společnosti Nemocnice Valtice s.r.o. I. K. za cenu 7 900 000 Kč a podíl ve společnosti Nemocnice Počátky s.r.o. P. R. za cenu 8 000 000 Kč. Z čl. B smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 25.9.2009, jakož i z čl. III odst. 2 jednotlivých smluv o převodu obchodního podílu vyplývá, že převodní ceny předmětných obchodních podílů měly být hrazeny na základě dohod o vzájemném započtení pohledávek; tyto dohody byly následně uzavřeny dne 29.9.2009 společně s převodními smlouvami.
13. Žalobce správci daně v průběhu daňového řízení sdělil, že musel přistoupit na podmínky Ing. R. a MUDr. K. týkající se vyrovnání, jinak by podíly ve společnosti Dům zdraví Mikulov s.r.o. nabídli konkurenční společnosti. Znamenalo to, že Ing. R. a MUDr. K. převedou své obchodní podíly ve společnosti Dům zdraví Mikulov s.r.o. na žalobce a žalobce jako protihodnotu převede své obchodní podíly ve společnostech Nemocnice Počátky s.r.o. a Nemocnice Valtice s.r.o. Žalobce byl ujistěn právníky, že převody těchto obchodních podílů nejsou předmětem daně z příjmů. Žalobce v průběhu daňového řízení dále poukazoval na to, že smlouvou o budoucí smlouvě o převodu obchodních podílů ze dne 25.9.2009 se účastníci dohodli, že následné smlouvy budou z důvodu právní jistoty definovány jako smlouvy úplatné a jednotlivé výše převáděných obchodních podílů stanovili v takové výši, ve které by se daly vzájemné pohledávky a závazky jednotlivých

účastníků započíst (a ani jedné straně nevznikl majetkový prospěch). Cílem bylo pouze směnit obchodní podíly, přičemž dohodnutá cena byla stanovena pouze pro účely celkového obchodního záměru a neodráží ani účetní ani tržní hodnotu převáděných obchodních podílů. Žalobce dále uváděl, že předmětnými transakcemi získal znehodnocený podíl ve znehodnocené společnosti.

14. Podle názoru správce daně a žalovaného vysloveného v původním zrušeném rozhodnutí je třeba výše uvedená jednání považovat za samostatné obchodní transakce. Výdaj vynaložený na nákup nových podílů ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. nelze uznat jako výdaj související s prodejem stávajících obchodních podílů žalobce Ing. P. R. a MUDr. I. K. Na tomto hodnocení podle žalovaného nemůže nic změnit ani skutečnost, že jednotlivé kupní ceny byly hrazeny formou zápočtu, neboť se podle žalovaného jedná o formu vzájemné úhrady. Forma úhrady nemůže ovlivnit daňovou uznatelnost. Pokud jde o příjem za převod obchodního podílu ve společnosti Valtice-servis s.r.o. ve výši 100 000 Kč, ten byl podle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP od daně osvobozen. Prodej obchodního podílu je podle žalovaného projevem vůle společníka, a pokud jde o určení ceny převáděných podílů, žalobci byla jako společníkovi zcela jistě známa ekonomická situace v předmětných společnostech a další informace týkající se budoucí tržní hodnoty těchto podílů.
15. Dle § 3 odst. 1 písm. e) ZDP ve spojení s § 10 odst. 1 písm. c) ZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob coby ostatní příjmy také příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, vyjma případů, vymezených v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, které jsou od daně osvobozeny.
16. Podle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 ZDP rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.
17. Podle § 10 odst. 4 věty první a druhé ZDP je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.
18. Podle § 10 odst. 6 ZDP se u příjmů podle odstavce 1 písm. c) tohoto ustanovení za výdaj považuje nabývací cena podílu. Výdajem není podíl na majetku družstva převedený v rámci transformace družstev podle zvláštního předpisu¹³⁾ s výjimkou podílu nebo jeho části, který je náhradou podle zvláštních předpisů, a s výjimkou dalšího podílu na majetku družstva, je-li vydán ve věcném nebo nepeněžitém plnění. Při přeměně investičního fondu na otevřený podílový fond, při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond, při změně obhospodařovatele podílového fondu, při sloučení a splynutí podílových fondů a při sloučení, splynutí a rozdělení investičního fondu se za nabývací cenu akcie nebo podílového listu u téhož poplatníka považuje nabývací cena akcie původního investičního fondu nebo podílového listu původního podílového fondu. U příjmů z převodu jmění na společníka se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů, převzaté závazky, které byly následně uhrazeny, a uhrazené vypořádání, i když k uhrazení dojde v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z převodu jmění na společníka. U příjmů z vypořádání se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů.

19. Podle § 26 odst. 6 ZDP se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.
20. Zdejší soud se věcí již jednou zabýval a dospěl k následujícím závěrům: „*Pojem převod je zpravidla používán v případě, kdy se jedná o smluvní nabytí majetku, tedy obecně o každou smluvně založenou změnu v osobě majitele, při které nabyvatel odvozuje své absolutní právo od práva dosavadního majitele. Z judikatury Nejvyššího soudu (rozsudek ze dne 5.4.2006, sp. zn. 29 Odo 221/2005) přitom vyplývá, že podstatnou náležitostí smlouvy o převodu obchodního podílu v režimu obchodního zákoníku byla dohoda o výši ceny či způsobu jejího určení, případně bylo nutné výslovně sjednat, že šlo o převod bezúplatný. Bez ujednání o ceně byla smlouva o převodu neplatná, neboť cenu nebylo možné za použití dispozitivních ustanovení obchodního zákoníku určit. V této souvislosti ze správního spisu vyplynulo, že žalobce uzavřel smlouvy o převodu obchodních podílů, a to za úplatu, kterými sledoval společně se smluvními partnery „restrukturalizaci“ vztahů společníků obchodních společností Valtice-servis s.r.o., Nemocnice Valtice s.r.o., Nemocnice Počátky, s.r.o. a Dům zdraví Mikulov s.r.o.... Z obsahu smluvního instrumentária, které jednotliví společníci zvolili, lze dovodit jediné vůli převést obchodní podíly za úplatu. Správce daně a žalovaný tak posoudili předmětné obchodní transakce správně, v souladu se svobodnou vůlí stran vyjádřenou ve smlouvách o převodu, jako převod obchodních podílů za úplatu. Pokud pak byla cena hrazena formou zápočtu, nemůže zvolený způsob úhrady mít vliv na „překvalifikaci smluv“ na bezúplatnou směnnou smlouvu, jak požaduje žalobce, kdy by ostatně i taková transakce podléhala zdanění. Soud tedy dospěl k závěru, že v daném případě se jednalo o úplatné převody obchodního podílu, na jejichž základě vznikl žalobci splatný smluvní závazek, přičemž na výše popsané smluvní instrumentarium soud nenabídl formálně právně, nýbrž je posuzoval podle obsahu, který zachycoval projev vůle smluvních stran. Za prodej obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Počátky s.r.o. a Nemocnice Valtice s.r.o. tak z hlediska daňového žalobce získal příjem ve výši 15 900 000 Kč. Pokud žalobce namítá, že ve skutečnosti byla cena za obchodní podíl konstruována tak, že neodrážela účetní a ani tržní hodnotu převáděných obchodních podílů, tak pokud žalobce jako společník v daných obchodních společnostech na uzavření transakce v řádu mnoha milionů korun za této situace přistoupil, jde o výraz jeho smluvní svobody. Navíc tuto argumentaci uplatňuje v rovině pouhého nikterak prokázaného tvrzení. Správce daně tak postupoval správně, pokud ohledně ceny obchodních podílů vyšel z vůle stran zachycené ve smlouvách. V tomto směru je také zcela přiléhavá argumentace žalovaného, že žalobce jako společník zmíněných společností měl být obeznámen s ekonomickou situací v těchto společnostech, případně mohl mít informace týkající se současné či budoucí tržní hodnoty obchodních podílů. Není proto namístě dovolávat se zásady in dubio pro mitius, neboť o obsahu smluvní vůle stran, tak jak byla zachycena v předmětných smlouvách, není žádných pochybností. Žalobce totiž de facto argumentuje tak, že nesprávně spoléhal na to, že výše popsaným způsobem zrealizované transakce nepodléhají zdanění. Jestliže však bylo ve smlouvách o převodu obchodních podílů ujednáno, že převodní cena byla stanovena s přihlédnutím k aktivům a pasivům společnosti s tím, že převodce i nabyvatel cenu považují za přiměřenou, jedná se svobodný projev vůle žalobce zachycený v platně uzavřené smlouvě. Správce daně a žalovaný byli povinni respektovat vůli daňového subjektu vyjádřenou v jeho soukromoprávních úkonech. Zásady, že se správce daně řídí vždy skutečným obsahem právního úkonu nebo jiné právní skutečnosti, se žalobce proti napadenému rozhodnutí dovolává nedůvodně, neboť smysl a účel právního úkonu byl ve smlouvách dostatečně zachycen, pouze účastníci předmětných transakcí se mylně domnívali, že z hlediska daňového se transakce v*

jejich majetkové sféře neprojeví. V tomto ohledu je bezpředmětné zabývat se tím, zda dříve platný a účinný obchodní zákoník vylučoval i uzavření smlouvy o směně obchodních podílů, jelikož taková smlouva mezi žalobcem, Ing. P. R. a MUDr. I. K. uzavřena nebyla. Soukromoprávní závazek podle smluv o převodu obchodních podílů fakticky vznikl, tudíž se odrazil v majetkové sféře žalobce, ubrazen byl formou započtení, a takto je také nutné jej promítnout i do sféry daňové. Zdejší soud tak dává zapravdu žalovanému i v tom, že výdaje za nákup podílu ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. představují samostatný obchodní případ. Poukazují na to, jak se žalobce rozhodl získaný majetkový prospěch použít... Obiter dictum soud doplňuje, že na zdanění příjmů žalobce plynoucích z předmětných transakcí by teoreticky mohlo mít vliv prohlášení smluv o převodu obchodních podílů za neplatné (např. z důvodu podvodného jednání druhé smluvní strany); nic takového však žalobce neuváděl, naopak sám uvedl, že kupní cena za obchodní podíl byla určena jen jako jakási reálně vyhlížející cena a mohla být klidně i 1 Kč. Nebyl tedy ani co do výše kupní ceny nevědomky uveden podvodným jednáním v omyl. Nic nenaznačuje ani to, že by žalobce smlouvy uzavíral pod nátlakem.“ (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27.4.2017, č.j. 62 Af 66/2015-94).

21. S uvedeným právním názorem zdejšího soudu, jehož vyústěním byl závěr, že za prodej obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Počátky s.r.o. a Nemocnice Valtice s.r.o. z hlediska daňového žalobce získal příjem ve výši 15 900 000 Kč, však nesouhlasil Nejvyšší správní soud a citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil rozsudkem ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, č. 3670/2018 Sb. NSS, ve němž vyslovil, že „Předmětem sporu mezi stranami je komplex smluv o převodech obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Valtice s.r.o., Valtice-servis s.r.o., Nemocnice Počátky s.r.o. a Dům zdraví Mikulov s.r.o. ze dne 29. 9. 2009 a s nimi související smlouva o smlouvě budoucí o převodu obchodního podílu ze dne 25. 9. 2009 (dále jen „smlouva o smlouvě budoucí“) a dohody o vzájemném zápočtu závazků a pohledávek účastníků transakce ze dne 29. 9. 2009. Účelem uvedeného komplexu smluv bylo dle dostupných informací vypořádání podnikatelských vztahů mezi jejich smluvními stranami v tom smyslu, že konkrétně stěžovatel přišel o některé své obchodní podíly a místo nich získal jiné. Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, vycházel při hodnocení zákonnosti rozhodnutí daňových orgánů z obsahu smluv. Právě v nich je třeba hledat vůli smluvních stran ohledně hospodářské podstaty a účelu předmětných transakcí. Ignorovat nelze především to, že celý komplex převodů byl předem jako jeden provázaný „balíček“ ujednán ve smlouvě o smlouvě budoucí. Z této smlouvy o smlouvách budoucích vyplývá vůle účastníků uzavřít sérii na sobě závislých transakcí, na jejichž konci dosáhnou transformace uspořádání vlastnických vztahů ve výše uvedených společnostech, avšak bez získání jakýchkoliv skutečných příjmů kýmkoli z nich nad rámec toho, co měli před provedením transformace. Zjednodušeně řečeno, úmyslem stran bylo podle zatím patrných informací změnit strukturu, avšak zachovat výši majetku každého z účastníků transakce. Nejvyšší správní soud konstatuje, že při formalistickém zkoumání jednotlivých smluv o převodu obchodního podílu vykazují všechny podstatné náležitosti kupní smlouvy, tedy stanovení předmětu koupě, povinnost zaplatit kupní cenu i předání a převzetí věci. Nutno však dodat, že pokud jde o stanovení kupní ceny, při komplexním pohledu na celou smluvní materii není možné přehlédnout ustanovení o zápočtech ve smlouvě o smlouvě budoucí v čl. B a také samotné dohody o vzájemném zápočtu. Z tohoto uceleného pohledu na věc je nutno dovozovat, že kupní ceny byly stanoveny tak, aby na konci všech transakcí byly strany vyrovnány, a ničeho si již nedlužily. Nutno tedy dovodit, že vůlí účastníků bylo provést tyto transakce provázaně tak, aby si navzájem peněžní prostředky neplatili. S ohledem na hospodářský účel celé transakce je nutno přijmout argumentaci

stěžovatele, že skutečnou vůlí účastníků byla bezplatná „směna“ obchodních podílů. Naopak vnímání transakcí stěžovatele izolovaně od dalších transakcí z jejich výše uvedeného prováděného komplexu by ignorovalo, že stěžovatel sice na jedné straně určité obchodní podíly nabyt, zároveň však jiné pozbyl, přičemž nabytí a pozbytí byly navzájem závislé. Ze shora uvedeného je zřejmé, že krajský soud a před ním i správci daně posoudili úmysl stran a s tím související otázku kvalifikace předmětných smluv nesprávně. Nejvyšší správní soud proto dále přistoupil k přezkoumání zákonnosti postupu správce daně při posuzování daňových aspektů „směny“. V případě, kdy by hodnoty jednotlivých „směňovaných“ obchodních podílů byly takové, že po provedení výše popsané komplexní transakce spočívající v prováděném systému převodu obchodních podílů by některý z účastníků transakce na jejím konci měl majetek ve vyšší hodnotě než na začátku, připadalo by v úvahu zdanění takovéhoho nárůstu majetku v podobě nepeněžního příjmu. U nepeněžního příjmu je nutno postupovat dle § 3 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů, v nichž je stanoveno, že příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí i nepeněžní příjem dosažený směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Aby proto v posuzovaném případě byl postup správce daně správný, bylo by třeba v případě takového nepeněžního příjmu mít postaveno na jisto, že se jednalo o zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 1 ve spojení s § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. že se jednalo o „ostatní příjmy“. To správce daně prokázal, což potvrdil žalovaný i krajský soud. Za ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení hodnoty majetku, zákon o daních z příjmů v souladu s § 10 odst. 1 písm. c) považuje i příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným. V daném případě se současně jednalo o příjem, který nelze podřadit pod příjem osvobozený od daňové povinnosti na základě § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Výjimkou byl převod obchodního podílu na I. K. ve společnosti Valtice-servis s.r.o. v hodnotě 100 000 Kč, který byl od daně osvobozen. Zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 3 písm. a) odkazuje při stanovování hodnoty nepeněžního příjmu na zákon o oceňování majetku. Právě tímto způsobem stanovenou hodnotu by bylo třeba užít při důležitém zjišťování základu daně stěžovatele. V posuzovaném případě však žalovaný i krajský soud vzhledem k nesprávné kvalifikaci předmětných smluv dále nezkontrolovali hodnoty jednotlivých podílů, když přijali stanovení kupní ceny ze smluv o převodu obchodního podílu a dále se soustředili pouze na argumentaci ohledně daňové uznatelnosti výdajů stěžovatele na nákup nových obchodních podílů. Tímto způsobem dospěli žalovaný i krajský soud k nesprávnému závěru, že stěžovateli vznikla daňová povinnost se základem daně 15 900 000 Kč.“ (zvýrazněno zdejší soudem).

22. V návaznosti na citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu podle pokynu žalovaného ze dne 10.1.2018 správce daně žalobce vyzval k prokázání výše nepeněžních příjmů plynoucích mu ve zdaňovacím období roku 2009 z nabytí obchodních podílů, a to 2/3 podílu ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. Zároveň měl správce daně ověřit, zda jsou předmětné nepeněžní příjmy oceněné ke dni směny dle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP.
23. Žalobce k výzvě správce daně předložil dne 15.5.2018 vyjádření a znalecký posudek č. 3288/65/18 společnosti Kreston A&CE Consulting, s.r.o. ze dne 3.5.2018. Ze znaleckého posudku po provedení ocenění dle oceňovacích metod, jež je ve znaleckém posudku podrobně popsáno plyne, že hodnota žalobcem nabytého podílu v Domě zdraví Mikulov s.r.o. ke dni 31.12.2009 činila 12 198 000 Kč, hodnota směňovaného podílu v Nemocnici Počátky, s.r.o. činila 9 541 000 Kč, v Nemocnici Valtice s.r.o. 7 751 000 Kč a ve Valtice-servis s.r.o. 574 000 Kč.

24. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že směnou předmětných obchodních podílů žalobce v souladu s § 3 odst. 2 ZDP dosáhl zdanitelného příjmu, a to příjmu dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP. Podle žalovaného je irrelevantní, zda byl žalobce k převodu obchodních podílů donucen anebo zda jednal v dobré víře. Směna obchodního podílu je projevem svobodné vůle společníka obchodní společnosti. Žalovaný nerozporuje záměr a konečný důsledek transakcí; tedy nastavení nové vlastnické struktury, získání znehodnoceného obchodního podílu, či podání trestního oznámení žalobcem na bývalé společníky. Z hlediska daňového nelze podle žalovaného přisvědčit námitce, že směna není předmětem daně z příjmů, vzhledem k § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 ZDP. Nepeněžní příjem se v souladu s § 3 odst. 3 ZDP oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (§ 23 odst. 6 ZDP). Žalovaný za nepeněžní příjem žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 označil obchodní podíl, který žalobce nabyl – 2/3 podíl v Dům zdraví Mikulov, s.r.o. Pokud jde o podíl ve Valtice-servis s.r.o., ten žalobce vlastnil od 26.3.2001 do 3.11.2009, tudíž podle žalovaného splnil časový test 5 let týkající se osvobození příjmů z převodu účasti na obchodní společnosti dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Žalovaný dovodil, že poměr osvobozeného příjmu (tu žalovaný vycházel z nabývacích cen obchodních podílů na převedených obchodních společnostech) činí 17,73% z celkové hodnoty (to žalobce v žalobě nijak nezpochybňuje). Osvobozená částka příjmů podle žalovaného činí 2 162 705 Kč (17,73% z 12 198 000 Kč). Zdanitelný příjem podle § 10 ZDP žalobce je podle žalovaného ve výši 10 035 295 Kč (12 198 000 minus 2 162 705 Kč).
25. Žalovaný tedy jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu žalobce směnou s odkazem na § 10 odst. 6 ZDP zohlednil nabývací cenu podílů u obchodních společností, které žalobce směnou pozbyl, konkrétně nabývací hodnotu podílu v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o., která činila dohromady 116 000 Kč (62 000 Kč + 54 000 Kč).
26. Zdejší soud k tomu uvádí, že pokud se podle § 10 odst. 6 ZDP u příjmů podle odstavce 1 písm. c) tohoto ustanovení - příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným - za výdaj považuje nabývací cena podílu, jedná se ve smyslu tohoto ustanovení o výdaj, který stojí proti příjmu z převodu právě tohoto podílu; takový výklad odpovídá logice této ekonomické transakce. Prodá-li kupř. daňový subjekt obchodní podíl, obdrží za něj příjem, od něhož si odečte původní nabývací hodnotu obchodního podílu (a případně další myslitelné uznatelné výdaje související s takovou transakcí). Vztaheno k nyní posuzované věci, v rámci dílčí části transakce deklarované jako prodej obchodního podílu v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o. za kupní cenu 8 000 000 Kč a 7 900 000 Kč již ostatně správce daně v prvním stupni takto postupoval, když posuzoval tuto transakci zvlášť. Správce daně tedy v prvním stupni jako základ daně stanovil příjem z prodeje obchodního podílu v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o. ponížený o nabývací hodnotu těchto obchodních podílů (bod 11 nyní napadeného rozhodnutí žalovaného).
27. Tento postup však nebyl aprobován Nejvyšším správním soudem jako správný; z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, č. 3670/2018 Sb. NSS, plyne, že na uvedené transakce je nutné nahlížet jako na celek a zdanit lze pouze výsledný nárůst majetkové hodnoty po provedení směny. Nahlížením tímto závazným právním názorem je jednoznačné, že žalovaný nezdanil výsledný nárůst majetkové hodnoty po provedení směny.

28. Podle Nejvyššího správního soudu bylo úmyslem stran provedení směny; tu lze pak podpůrně odkázat i na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 27 Cdo 3759/2017 ze dne 23.8.2018, který se týkal obdobného případu obchodní transakce, kdy úmysl stran smlouvy o převodu obchodního podílu směřoval ke směně podílů v obchodních společnostech navzájem (směna obchodních podílů dle principu „kus za kus“), a proto tamnímu dovolateli nevznikla povinnost zaplatit (ve smlouvě ujednanou) cenu, neboť jako protiplnění dovolatel převedl na druhého účastníka transakce obchodní podíl ve společnosti. Za této situace pak platí, že strany jsou z převodů obchodních podílů zcela finančně vyrovnány a nikdo nedisponuje pohledávkou způsobitou k započtení na pohledávku druhé strany. Směřoval-li tedy v nyní posuzovaném případě úmysl stran smluv ke směně podílů ve společnostech, pak nikomu nevznikla povinnost zaplatit (ve smlouvě ujednanou) cenu a jednalo se o směnu obchodních podílů „kus za kus“. Ekonomické podstatě takové transakce pak musí odpovídat i její zdanění.
29. Prizmatem závěrů Nejvyššího správního soudu je zcela jednoznačné, že obdržel-li žalobce 2/3 podíl v Domě zdraví Mikulov s.r.o., nemá ekonomickou logiku proti tomuto příjmu jako výdaj postavit pouze nabývací hodnotu obchodních podílů v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o. Žalobce de facto směnil nepeněžní hodnotu svých podílů v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o. za 2/3 podíl v Domě zdraví Mikulov s.r.o. Na obchodní podíly v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o. v jejich hodnotě oceněné ke dni směny je proto nutné nahlížet jako na protihodnotu za 2/3 podíl v Domě zdraví Mikulov, s.r.o. Tuto protihodnotu je tedy třeba z daňového hlediska zohlednit.
30. Pokud jako protihodnotu k nabytému podílu žalobce převedl v rámci směny své obchodní podíly v obchodních společnostech Nemocnice Počátky, s.r.o., Nemocnice Valtice, s.r.o. a Valtice-servis s.r.o., tak žalovaný podle zdejšího soudu pochybil, když tuto skutečnost v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nezohlednil a znaleckým posudkem oceněné podíly v těchto společnostech posoudil jako pro věc irelevantní. Zdanění podle Nejvyššího správního soudu přidaná v úvahu až v případě, kdy by hodnoty jednotlivých „směňovaných“ obchodních podílů byly takové, že po provedení výše popsané komplexní transakce spočívající v provázaném systému převodů obchodních podílů by některý z účastníků transakce na jejím konci měl majetek ve vyšší hodnotě než na začátku, připadalo by v úvahu zdanění takovéhoho nárůstu majetku v podobě nepeněžního příjmu. Proto je třeba, aby žalovaný v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu zohlednil ocenění podílů žalobce v Nemocnici Počátky, s.r.o. a Nemocnici Valtice, s.r.o., které žalobce vyměnil za 2/3 podíl v Domě zdraví Mikulov s.r.o.; výsledná majetková hodnota pak podle Nejvyššího správního soudu představuje příjem získaný směnou.
31. Z výše uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný příjem - nárůst majetku u žalobce - stanovil nesprávně, pokud v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu neporovnal hodnoty jednotlivých směňovaných podílů. Proto nemůže napadené rozhodnutí žalovaného v soudním přezkumu obstát.
32. Zdejší soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Osud prvostupňového rozhodnutí závisí na úvahách žalovaného.

V. Náklady řízení

33. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
34. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacené soudní poplatky ve výši 4 000 Kč (poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč, s nímž byl žalobce úspěšný), dále náklady právního zastoupení právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, a účasti u jednání soudu, společně se třemi režijními paušály po 300 Kč, a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle ZDPH, celkem tedy 16 342 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 10. července 2020

David Raus v.r.
předseda senátu

