



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, advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, č.j. 15246/15/5200-10422-708855,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, č.j. 15246/15/5200-10422-708855, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 9.10.2014, č.j. 3699098/14/3014-24803-703153, 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.

I. Podstata věci

Ze správního spisu vyplynulo, 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 byla následně žalobci z převodu obchodních podílů doměřena daň z příjmu fyzických osob ze základu daně ve výši 15 900 000 Kč.

Podle správce daně a žalovaného 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) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „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. Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že na základě smluv o převodu obchodních podílů byla provedena komplexní restrukturalizace vlastnických poměrů ve společnostech **Valtice-servis s.r.o.**, Nemocnice Valtice s.r.o. a Nemocnice Počátky, s.r.o., přičemž mezi smluvními stranami nedošlo k toku peněžních prostředků, vzájemné závazky byly započteny. Žádné ze zúčastněných osob nevznikl příjem podléhající dani ani příjem, jenž by byl od daně ve smyslu ZDP osvobozen. Jak vyplývá ze smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 25.9.2009, jednotlivé smlouvy o převodu obchodních podílů byly vzájemně závislé a provázané. Použitý způsob převodu obchodních podílů byl zvolen s ohledem na skutečnost, že zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), směnu obchodního podílu neupravoval. Přestože tak jednotlivé smlouvy nebyly označeny, byla transakce materiálně směnou, přičemž právní jednání je potřeba posuzovat podle jeho obsahu.

Žalobce dále upozorňuje, že převodní ceny byly stanoveny pouze pro účely celkového záměru obchodní transakce a nereflektují účetní ani tržní hodnotu převáděných obchodních podílů. Výše dohodnutých cen byly nerozhodné, neboť vzájemné závazky byly započteny, jak bylo ostatně předem ujednáno. Z judikatury vyplývá, že příjmem podléhající dani z přidané hodnoty je třeba rozumět skutečný příjem, kdy dochází k navýšení majetku daňového poplatníka. V případě, že by daná obchodní transakce byla hodnocena jako směna podléhající daňové povinnosti, měla by být daň stanovena s ohledem na hodnotu příjmu žalobce dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, jak dovozuje žalovaný. Ten své zákonné pravomoci uplatňoval bez ohledu na jejich smysl a účel, přičemž žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že s ohledem na zásadu *in dubio pro mitius* je žalovaný povinen volit postup pro daňový subjekt co nejméně zatěžující.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůrazňuje, že komplexnost předmětné obchodní transakce má vliv též na zdanění jednotlivých převodů obchodních podílů, kdy se v daném případě jednalo pouze o jejich směnu. Již v čl. B smlouvy o smlouvě budoucí byla ujednána podmínka úhrady převodních cen formou zápočtu. Skutečnost, že v jednotlivých smlouvách byla sjednána kupní cena, na uvedenou právní kvalifikaci nemůže mít vliv. Přestože obchodní zákoník výslovně neupravoval směnu obchodního podílu, neznamená to, že tak smluvní strany nemohly postupovat. Z § 261 odst. 6 obchodního zákoníku lze dovodit, že směnná smlouva související s podnikáním se řídí obchodním zákoníkem a použijí se na ni přiměřeně jeho ustanovení o kupní smlouvě, kdy při plnění závazku dodat zboží má každá ze stran postavení prodávajícího a při převzetí zboží postavení kupujícího. Z judikatury, na kterou v této souvislosti žalobce odkazuje, pak vyplývá, že obchodní zákoník nestanovil u převodu obchodního podílu pravidla pro určení ceny v případech, kdy cena není ve smlouvě sjednána; nelze tedy dovozovat, že postup zvolený žalobcem a dalšími účastníky transakce není možné kvalifikovat jako směnu. Jak vyplývá z § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání, přičemž toto ustanovení je třeba aplikovat i v případech, kdy je to ku prospěchu daňového subjektu.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhá, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc postoupil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření zdůrazňuje, že ze soukromoprávního hlediska se v daném případě sice jednalo o vzájemně závislé smlouvy, nicméně z daňového hlediska je nutné posuzovat smlouvy samostatně. Z § 10 odst. 1 písm. c) ZDP vyplývá, že mezi příjmy, kterými je zvyšován majetek daňového subjektu, patří též příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným. Příjem žalobce ve výši 15 900 000 Kč získaný prodejem obchodních podílů nelze uznat za výdaj vynaložený na nákup nových obchodních podílů v celkové částce 16 000 000 Kč, neboť se z hlediska daně z příjmů jedná o další obchodní případ. Co se týká splnění

dluhu formou započtení, to má dle ZDP stejný účinek jako úhrada kupní ceny. Namítá-li žalobce, že dohodnutá cena nereflektovala tržní ani účetní hodnotu převedených obchodních podílů, žalovaný podotýká, že výše kupní ceny byla zcela závislá na vůli smluvních stran; z jednotlivých smluv je zřejmé, že převod obchodních podílů byl úplatný a smluvní strany byly s cenou srozuměny. Předmětné transakce nelze posoudit jako směnu, nýbrž jako nákup a prodej. Samotná skutečnost, že kupní ceny byly uhrazeny formou započtení, svědčí o úplatném převodu obchodních podílů.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (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.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem přezkumu je rozhodnutí žalovaného, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí prvostupňového orgánu ve věci doměření daně a uložení daňového penále za okolností, kdy žalobce jiným osobám prodal a současně od nich nabyt obchodní podíly, jejichž cena byla uhrazena vzájemným započtením, přičemž příjem z této transakce žalobce nezahrnul do daňového základu. Žalobce namítá, že podstatou smluvních ujednání byla směna obchodních podílů a nikoli koupě a prodej obchodních podílů. Žalobce dovozuje, že nedošlo k navýšení jeho majetku ani k získání zdanitelného příjmu.

S konstrukcí žalobce se však zdejší soud nemůže ztotožnit, a to z následujících důvodů.

Dle § 3 odst. 1 písm. e) ZDP ve spojení s § 10 odst. 1 písm. c) ZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob mj. příjmy z převodu účastí na společnosti s ručením omezeným, vyjma případů vymezených v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Podle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 ZDP rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

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 úplaty, 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.

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.

Kupní ceny tedy byly hrazeny formou zápočtu v závislosti na jednotlivých transakcích, jak vyplývá ze smluv, kterými se transakce zrealizovala. 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 nenahlížel 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 prokazaného tvrzení. Správce daně tak postupoval správně, pokud ohledně ceny obchodních podílů vyšel z vůle stran zachycené ve smlouvách.

V tomto směru je také zcela příléhavá 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 popsáním 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, uhrazen 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.

V této souvislosti bylo nadbytečné, aby soud k návrhu žalobce dokazoval výsledkem žalobce a dalších účastníků obchodních transakcí a též částí protokolu o hlavním líčení ze dne 3.11.2014 ve věci vedené Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 50 T 4/2014, neboť pro posouzení věci soud vycházel ze znění smluv o převodu obchodních podílů, jež byly součástí správního spisu.

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.

S ohledem na výše uvedené tak soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil

žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však neshledal, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

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 nejblíže 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.

V Brně dne 27. dubna 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu