

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. V.,** zastoupeného Tomášem Gartšíkem, advokátem se sídlem Novobranská 14, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2009, čj. 5062/09-1102-702407, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 3. 2011, čj. 30 Ca 71/2009 - 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2009, čj. 5062/09-1102-702407, žalovaný změnil k odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mikulově ze dne 18. 3. 2005, čj. 12583/05/300970/5718, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 636 820 Kč, napadené rozhodnutí tak, že vyměřil žalobci daň ve výši 636 148 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 2. 3. 2011, čj. 30 Ca 71/2009 - 71, zamítl.

3. Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné a má totožný obsah jako předcházející rozhodnutí v dané věci, jež

bylo soudem zrušeno pro nedostatečné vypořádání odvolacích důvodů. Podle soudu žalovaný značně doplnil a rozšířil svou argumentaci, jeho rozhodnutí má veškeré náležitosti a obsahuje důvody, které jsou podkladem pro jeho výrok.

4. Soud shledal, že žalobce byl akcionářem Harvardského průmyslového holdingu (dále jen „HPH“) a z tohoto důvodu mohl požádat o výplatu podílu z Trustu (fondu), který založila společnost Daventree trustees limited. Finanční prostředky do Trustu převedla společnost HPH Cayman limited.

5. K tvrzení žalobce, že výplata podílu z fondu představuje dar ve smyslu občanského zákoníku, krajský soud zdůraznil, že pojmovými znaky darovací smlouvy jsou předmět daru, bezplatnost a dobrovolnost. Ze smlouvy The HPH Settlement však vyplývá, že podmínkou čerpání peněžních prostředků z fondu bylo vlastnictví akcií HPH, a tím byl dán právní důvod výplaty. Podle krajského soudu nebyl splněn ani znak dobrovolnosti, neboť výplata podílu se odvozovala od žádosti akcionáře HPH. Dále soud podotkl, že se žalovaný neopíral o souhrnná skutková zjištění, a označil důkazy, ze kterých při hodnocení této problematiky vycházel.

6. Příjem žalobce z Trustu nelze podle krajského soudu podřadit ani pod pojem jiný výnos z držby cenných papírů dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť výnosem z akcií je dividenda, o jejíž výplatě ze strany akciové společnosti rozhoduje valná hromada, přičemž žalobci žádná dividenda vyplacena nebyla, a ani sám žalobce toto netvrdil.

7. Žalobní námitku směřující proti neprovedení svědeckých výslechů posoudil krajský soud jako nedůvodnou, neboť se ztotožnil s žalovaným, že navrhované výslechy nebylo nutné provést. Mezi účastníky totiž nebyla sporná skutková zjištění, nýbrž právní posouzení provedené transakce s dopadem na způsob jejího zdanění.

8. Na základě výše uvedeného krajský soud dovodil, že pro posouzení věci je rozhodný charakter daného příjmu žalobce, nikoliv skutečnost, zda žalovaný správně posoudil právní podstatu Trustu. K povaze výplaty podílu závěrem dodal, že se nejednalo ani o vypořádací podíl při zániku účasti společníka obchodní společnosti, jelikož žalobci účast v žádné společnosti nezanikla, a po vyplacení podílu zůstal nadále akcionářem HPH.

III.

9. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

10. Úvodem zopakoval průběh předcházejících řízení a popsal předmět posuzované věci. Vyjádřil přitom názor, že výplata podílu z Trustu nepodléhá dani z příjmu, neboť se jedná o příjem nabytý darováním.

11. Stěžovatel vytkl krajskému soudu nepřesnost spočívající v tom, že tvrzení ohledně povahy příjmu jako daru vztáhl pod režim občanského zákoníku. Stěžovatel přitom ve svém tvrzení o občanském zákoníku nehovořil.

12. Dále stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že byl-li mu majetkový prospěch poskytnut, protože byl vlastníkem akcií HPH, existoval právní důvod výplaty částky a nemůže se jednat o darování. Poukázal přitom na § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění tehdejších předpisů (dále jen „zákon o trojdani"), dle kterého je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Vložení majetku do Trustu pro okruh obmyšlených osob a podání žádosti o výplatu ze strany těchto osob jsou podle názoru stěžovatele právními úkony, na základě kterých dané osoby získaly majetek, aniž by přitom došlo k jakémukoliv protiplnění. Samotná skutečnost, že dárce určitým způsobem vymezil množinu obmyšlených osob, ještě neznamená, že se nejednalo o darování. Stěžovatel proto uzavřel, že společnost HPH Cayman Limited dobrovolně věnovala akcionářům jiné společnosti peněžní částku k rozdělení do Trustu a stanovila podmínky a způsob výplaty, aniž by obdržela či požadovala protiplnění.

13. Stěžovatel brojil proti závěru krajského soudu, že v posuzované věci nebyl splněn ani znak dobrovolnosti, pokud se výplata podílu provedená správcem majetku odvozovala od žádosti obmyšlené osoby. Zdůraznil, že společnost Daventree trustees limited nebyla dárcem, ale pouhým správcem majetku a faktickým vykonavatelem vůle dárce, o jehož peněžní prostředky se jednalo. Plnění správce Trustu sice nebylo plněním dobrovolným, ale jednalo se o plnění smluvního závazku vůči dárci poskytnout za úplatu konkrétní činnosti při administraci rozdělení peněžních prostředků, čímž podle stěžovatele není vyloučena dobrovolnost plnění dárce vůči obdarovaným.

14. Dále stěžovatel namítl, že žalovaný nesprávně posoudil podstatu Trustu a vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, kdy se opíral pouze o text Žádosti o výplatu hodnoty Trustu a Vyúčtování výplaty podílu na majetku Trustu. V důsledku toho podle stěžovatele nesprávně určil i povahu daného příjmu. Provedené hodnocení právního a skutkového stavu stěžovatel označil za zmatečné, neúplné a nesprávné. Také poznamenal, že z argumentace žalovaného obsažené ve vyjádření k žalobě „*by se zdálo, že žalovaný považuje za subjekt, se kterým uzavřel stěžovatel právní vztah, samotný Trust...*" Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že pro danou věc není rozhodné, zda žalovaný tuto otázku posoudil správně. Opětovně přitom vyslovil, že její chybné hodnocení vedlo k nesprávnému posouzení charakteru jeho příjmu. Stěžovatel proto konstatoval, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení.

15. Nedostatečně zjištěný skutkový stav stěžovatel spatřoval i ve vztahu k důvodům, pro které se společnost HPH Cayman limited rozhodla rozdělit peněžní prostředky mezi obmyšlené osoby. Přestože k doložení těchto skutečností navrhoval výslechy svědků, nebyly provedeny. Stěžovatel v této souvislosti vytkl krajskému soudu, že nevzal v úvahu skutečnost, že stěžovatel nebyl účastníkem uvedené smlouvy a neměl k dispozici dostatek informací o průběhu transakce, natož o jejích právních důvodech. Neúplná či zkreslená skutková zjištění přitom mohla podle jeho názoru vést k nesprávným závěrům ohledně způsobu zdanění, a krajský soud pochybil, pokud nepřihlédl k těmto vadám, jež způsobily nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

IV.

16. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Zdůraznil, že sám žalobce v daňovém přiznání podřadil daný příjem pod § 10 zákona o daních z příjmů. Dále uvedl, že v rámci předchozího soudního řízení je primárním cílem v této věci zjištění, zda žalovaný v intencích vydaných soudních rozhodnutí naplnil povinnost doplnit řízení a právní důkazy, a zda respektoval vyslovené právní názory. Poznamenal, že krajský soud se v původním řízení zabýval všemi námitkami žalobce, a že do svého rozsudku pojal všechny, které měly právní relevanci ve vztahu k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Také připomněl, že Nejvyšší správní soud v předchozí věci konstatoval, že žalovaný uvedl konkrétní argumentaci směřující k vyvrácení odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě a v kasační stížnosti, přičemž žalovaný v novém rozhodnutí svoji argumentaci ještě dále rozšířil. Závěry krajského soudu v tomto řízení tedy považoval za zcela správné a důvody kasační stížnosti označil za irelevantní.

V.

17. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

18. Kasační stížnost není důvodná.

19. Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že pokud by měl být majetkový prospěch získaný na území České republiky považován za předmět daně darovací ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., musel by splňovat náležitosti darovací smlouvy upravené v ustanovení § 628 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, bez ohledu na rozhodné právo úkonu, na jehož základě k nabytí majetkového prospěchu došlo. Vzhledem k tomu, že právní řád je založen na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, je dán příkaz stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS). Z kontextu a samotného účelu zákona č. 357/1992 Sb. je zřejmé, že zákonodárce měl při definování předmětu daně darovací na mysli darování podle českého právního řádu. Jakkoliv by se předmětný úkon mohl řídit zahraničním právem, Nejvyšší správní soud uzavřel, že pro účely daňového práva je rozhodná jeho právní kvalifikace podle českého právního řádu. Pokud krajský soud chybně uvedl, že stěžovatel namítl povahu daného příjmu jako daru podle občanského zákoníku, nemohlo to ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí.

20. Dále Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že v posuzované věci bylo třeba zkoumat naplnění tří pojmových znaků darovací smlouvy, tedy předmět daru, bezplatnost a dobrovolnost. Na tomto místě se ztotožnil s krajským soudem, že v posuzovaném případě nebyly všechny tyto náležitosti splněny. Ze spisového materiálu je zřejmé, že výplatou předmětné finanční částky zanikly stěžovateli jeho podíly na založeném Trustu. Významné je i zjištění, že výplata podílu byla účelově vázána na skutečnost, že stěžovatel byl akcionářem HPH. V dané věci zjevně nešlo o pouhé vymezení obmyšlených osob. Nejvyšší správní soud sice stěžovateli přisvědčil, že dárce může libovolně určit okruh obdarovaných, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na právní

kvalifikaci úkonu jako darování, nicméně v posuzované věci je zřetelná přímá vazba na držbu akcií konkrétní společnosti. Zdejší soud proto uzavřel, že v posuzovaném případě nebylo možné podřadit předmětné úkony pod smluvní typ darování.

21. V návaznosti na tento závěr by se Nejvyšší správní soud mohl zabývat otázkou, zda v posuzované věci nešlo o příjem plynoucí z držby cenných papírů ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Zdejší soud je však vázán důvody kasační stížnosti, kromě zákonem specifikovaných výjimek. Jelikož stěžovatel nebrojil proti závěru krajského soudu, týkajícímu se případného podřazení příjmu stěžovatele pod příjem plynoucí z držby cenných papírů, Nejvyšší správní soud jej nemohl hodnotit. Takový postup by byl totiž v rozporu s § 109 odst. 3 s. ř. s. Vzhledem k obsahu kasační stížnosti proto zdejší soud považoval za rozhodné, že krajský soud dospěl ke správnému právnímu závěru, že se nejednalo o příjem nabytý darováním.

22. Konečně Nejvyšší správní soud doplňuje, že v posuzované věci není podstatná právní povaha Trustu ani důvody distribuce peněžního majetku, neboť vyřešení těchto otázek by nemohlo ovlivnit závěr, že zde nebyly splněny pojmové znaky darování. Zdejší soud tedy neshledal pochybení krajského soudu v tom, že by přehlédl vady správních orgánů spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

23. Pokud žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti naznačil, že krajský soud přezkoumal jeho rozhodnutí nad rámec možného soudního přezkumu, Nejvyšší správní soud připomíná, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost nemá za následek omezení rozsahu následné soudní kontroly. Právě tato vada totiž bránila krajskému soudu v přezkumu merita věci, kdy mu bylo takto znemožněno samotné hodnocení právních závěrů žalovaného. Nejvyšší správní soud tedy dovodil, že krajský soud v souladu se zákonem přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu uplatněných žalobních bodů.

24. Nejvyšší správní soud tedy neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. září 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu