

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **OPTIMA, spol. s r. o.,** se sídlem Žižkova 738/IV, Vysoké Mýto, zastoupena JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 8. 2016, č. j. 52 Af 56/2015 – 43,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 8. 2016, č. j. 52 Af 56/2015 – 43, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 10. 2015, č. j. 35886/15/5200-10421-707161, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 18 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2015, č. j. 35886/15/5200-10421-707161; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a současně potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště ve Vysokém Mýtě (dále jen správce daně“), ze dne 8. 4. 2015, č. j. 618245/15/2810-50524-604373, kterým byla stěžovatelce dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé

činnosti za zdaňovací období roku 2013, a to ve výši 952 129 Kč, a penále ve výši 190 425 Kč.

[2] Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla stěžovatelce stanovena v návaznosti na výsledky daňové kontroly, které předcházelo zjištění, že stěžovatelka uzavřela dne 27. 12. 2013 darovací smlouvy s Ing. Bohuslavem Shejbalem a Ing. Janem Shejbalem, kteří byli jejími zaměstnanci a současně jednateli i společníky. Předmětem přijatého daru každého z obdarovaných byl poloviční podíl na nemovitostech zapsaných na listu vlastnictví č. 3558 pro katastrální území Vysoké Mýto – a sice: (i) pozemku parc. č. 1690/9 – zastavená plocha a nádvoří a (ii) budovy č. p. 738 – stavba občanského vybavení na tomto pozemku, v celkové hodnotě 3 841 760 Kč (dle znaleckého posudku o ceně darované nemovitosti).

[3] Správce daně posoudil toto darování nemovitostí ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů"), tj. jako dary přijaté v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 téhož zákona. Hodnotu darovaných nemovitostí posoudil jako jinou formu plnění podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, které bylo poskytnuto v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Stěžovatelka však u obou jmenovaných zaměstnanců nezahrnula hodnotu darované nemovitosti do základu pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za prosinec 2013, nesrazila a neodvedla tuto daň v celkové výši 952 129 Kč. Správce daně proto shora citovaným rozhodnutím dodatečně stanovil k přímé úhradě uvedenou daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a současně sdělil stěžovatelce penále.

[4] Stěžovatelka proti rozhodnutí správce daně podala odvolání, v němž zpochybnila především existenci přímé souvislosti mezi darováním a výkonem činnosti obou obdarovaných zaměstnanců podle § 6 zákona o daních z příjmů. Uvedla, že k darování nedošlo v souvislosti s příjmem obou zaměstnanců ze závislé činnosti, nýbrž z důvodu jejich majetkové účasti jakožto společníků stěžovatelky. Žalovaný odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Vyšel z toho, že stěžovatelka svá tvrzení nijak neprokázala; v darovacích smlouvách žádný důvod daru uveden není a další doplnění dokazování stěžovatelka nenavrhla. Oba obdarovaní vykonávali u stěžovatelky pracovní činnost v hlavním pracovním poměru s pracovním zařazením „samostatný projektant", za kterou pobírali příjmy. Současně byli v posuzovaném období jednateli a společníky stěžovatelky s následujícími podíly – Ing. Bohuslav Shejbal 38 %, Ing. Jan Shejbal 62 %; nemovitost přitom nebyla darována v tomto poměru, který by odpovídal majetkové účasti jmenovaných zaměstnanců. Dle žalovaného nemohlo být primárním motivem ani uspořádání rodinných majetkových vztahů – jednalo se totiž o převod vlastnického práva mezi právnickou osobou a jejími společníky.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, v níž argumentovala velmi podobně jako v podaném odvolání. Uvedla, že k doložení svých tvrzení předložila darovací smlouvy, vč. znaleckého posudku, který obě nemovitosti ocenil na částku ve výši 3 841 760 Kč, z níž je zřejmé, že zaměstnavatelé takové bezúplatné příjmy svým

zaměstnancům obvykle neposkytují. Stěžovatelka rovněž zopakovala, že na obdarované převedla nemovitosti z důvodu jejich majetkové účasti v ní, nikoli v souvislosti s výkonem jejich zaměstnání ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že obdarovaní společníci stěžovatelky jsou současně jejími zaměstnanci jako vedoucí projektanti, nic nemění na deklarovaném důvodu darování; není nutné, aby důvod, na základě kterého došlo k darování, byl vymezen v darovací smlouvě. Stejně tak není relevantní, že darování nebylo provedeno podle podílů společníků. Současně stěžovatelka poukázala na civilní judikaturu a bez bližšího určení rodinných vazeb naznačila, že se jednalo o převod mezi osobami blízkými.

[6] Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, který posoudil darované nemovitosti jako příjmy související s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů – a to v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Jedná se o výjimku (z vynětí z předmětu daně z příjmů fyzických osob) předpokládanou v § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, kterou je nutno vykládat extenzivně, tj. tak, aby předmětem daně byl co možná nejširší okruh možných plnění ze strany zaměstnavatele zaměstnanci – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91 (všechny zde citované rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz).

[7] Krajský soud dále, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 – 85, konstatoval, že důležitá je povaha příjmu, přičemž důkazní břemeno ohledně toho stíhá stěžovatelku; bylo tedy na ní, aby prokázala, že zde není dána souvislost mezi darováním a výkonem závislé činnosti. Stěžovatelka doložila darovací smlouvy, znalecký posudek o ocenění nemovitosti, výpis z obchodního rejstříku, pracovní smlouvy mezi stěžovatelkou a obdarovanými, z kterých vyplývá, že obdarovaní ve zdaňovacím období vykonávali u stěžovatelky pracovní činnost v hlavním pracovním poměru, za kterou pobírali pravidelné příjmy. Podle krajského soudu ale z těchto dokumentů nijak nevyplývá, že dar nebyl poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti, nýbrž z důvodu společnického vztahu obdarovaných ke stěžovatelce. Na podporu tohoto tvrzení stěžovatelka nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky; v darovacích smlouvách není uveden žádný důvod darování nemovitosti a nic na tom nemění ani obvyklost či neobvyklost daru. Ze strany stěžovatelky tak nebylo dokázáno, že by k darování došlo bez souvislosti s výkonem činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů.

[8] Závěrem krajský soud uvedl, že v případě stěžovatelky nešlo o převod podniku z otce na syna, jako tomu bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2009, č. j. 2 As 112/2008 – 44, publ. pod č. 1820/2009 Sb. NSS. Jednalo se o převod ze strany stěžovatelky jako právnické osoby na její jednatele, společníky a zaměstnance; rodinný vztah tu tedy není ani nemůže být přítomen. Skutečnost, že i právnická osoba může být ve smyslu rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Cdo 1836/2003, považována za osobu blízkou, přitom podle krajského soudu nevylučuje, že v projednávané věci mezi dárcem a obdarovanými existoval vztah ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Proto krajský soud podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž v podstatě pokračovala ve své dosavadní argumentaci. Uvedla, že je nutné rozlišovat, o jaký dar vlastně jde – zda jde o dar obvyklý či nikoli. Za obvyklý dar lze podle ní považovat plnění, které zaměstnavatelé zpravidla poskytují zaměstnancům v souvislosti s výkonem zaměstnání (např. poskytnutí služebního automobilu pro soukromé účely nebo jiné obdobné benefity poskytované zaměstnancům vedle mzdy). Naopak za obvyklý dar nelze považovat bezúplatný převod nemovitých věcí v hodnotě 3 841 760 Kč. Uvedené rozlišení nepřímo vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, na který poukázal krajský soud. Tento rozsudek připouští možnost vyvrátit pochybnosti správce daně o účelu poskytnutého plnění, tj. prokázat, že zde není žádná přímá souvislost mezi darováním a výkonem závislé činnosti. Podle stěžovatelky tuto skutečnost prokazují samotné darovací smlouvy spolu se znaleckým posudkem a další dokumenty doložené v průběhu daňového řízení. Z nich vyplývá, že obdarovaní byli nejen zaměstnanci stěžovatelky, ale také jejími jednateli a společníky, přičemž právě z důvodu jejich majetkové účasti – tedy společnického poměru ke stěžovatelce došlo k darování; tento společnický poměr obdarovaných vůči stěžovatelce byl prokázán a je irelevantní, že převod nebyl proveden přesně podle podílů společníků. Rovněž není podstatné to, že darovací smlouvy neobsahovaly důvod, na základě kterého došlo k darování nemovitých věcí. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas také se závěrem krajského soudu, dle kterého se jednalo o bezúplatný převod mezi obchodní společností a jejími společníky, u něhož nejsou přítomny rodinné vazby, resp. nejde o osoby blízké ve smyslu rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Cdo 1836/2003.

[10] Na základě uvedeného navrhla stěžovatelka, aby Nejvyšší správní soud zrušil jednak napadený rozsudek krajského soudu, jednak rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se k předložené kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Podstata projednávané věci tkví v otázce, zda darování nemovitostí ze strany stěžovatelky představovalo pro obdarované zaměstnance a současně jednatele i společníky stěžovatelky bezúplatné nabytí majetku, které je předmětem daně darovací anebo daně z příjmů fyzických osob.

pokračování

[15] Stěžovatelka, resp. obdarovaní vyšli z toho, že jde o předmět daně darovací, a proto podali přiznání k této dani. Naproti tomu správce daně i žalovaný byli toho názoru, že jde o předmět daně z příjmů, poněvadž oba obdarovaní jsou zaměstnanci, jednatelé a společníci stěžovatelky, z čehož dovodili, že na daný případ dopadá výjimka ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, který stanovil následující: „*Předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, který upravuje podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností; předmětem daně u fyzických osob, provozujících školy a školská zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat, nebo ohrožených druhů zvířat, a u fyzických osob, které jsou poskytovateli zdravotních služeb, není příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností*“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[16] Z citovaného ustanovení je patrné, že se jedná o jakousi „výjimku z výjimky“, kdy darování nebylo obecně předmětem daně z příjmů fyzických osob; dary byly zdaňovány daní darovací, ledaže by se jednalo o některou ze zákonem stanovených výjimek, mezi které patřily mj. dary fyzických osob přijaté „*v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6*“ zákona o daních z příjmů. V takovém případě byla bezúplatná nabytí majetku příjmem a předmětem daně z příjmů, s čímž výslovně počítal též § 6 odst. 4 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Pouze pro úplnost je nutno doplnit, že tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2014 zrušen zákonným opatřením senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž celá problematika darování byla přesunuta do zákona o daních z příjmů, kde je darování nyní upraveno jako „*bezúplatný příjem*.“ V současné době – s příslušnými výjimkami v podobě osvobození bezúplatných příjmů – tedy darování podléhá zdanění sazbou daně z příjmů v rámci tzv. ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Do 31. 12. 2013 tomu ovšem bylo jinak a zákonodárce zjevně rozlišoval jednotlivá darování, přičemž jako předpoklad pro jejich zdanění daní z příjmů fyzických osob stanovil mj. právě onu souvislost s výkonem činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů – tedy závislé činnosti.

[17] Příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů byly:

a) „příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,

b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,

c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u

kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.“

[18] Podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů se příjmy podle odst. 1 rozuměly „*příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6*“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[19] Správce daně hodnotu daru kvalifikoval právě jako jednorázové plnění v jiné formě provedené zaměstnavatelem za zaměstnance. Vyšel přitom z toho, že oba obdarovaní byli v rozhodné době (prosinec 2013) zaměstnanci stěžovatelky a byli poplatníky daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. O tom nebylo a není pochyb; sporné je pouze to, zda se jednalo o plnění, resp. příjem poskytnutý zaměstnanci zaměstnavatelem s tím, že „*zaměstnavatelem*“ je plátce příjmu a „*zaměstnancem*“ poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků – viz § 6 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů.

[20] Zjednodušeně řečeno – závislá činnost a příjmy z ní plynoucí jsou v zákoně o daních z příjmů definovány jako širší pojem, který v sobě zahrnuje nejen odměnu v rámci standardního pracovně-právního vztahu, ale též odměnu členů orgánů právnických osob, např. jednatelů s. r. o. či odměnu za práci společníka s. r. o. Podstatné je, aby se jednalo o odměnu, resp. příjem mající souvislost se závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů. Společné těmto příjmům je úzká a bezprostřední souvislost s výkonem práce, tedy aktivní činnost pro zaměstnavatele, popř. určité typově vymezené „zvýhodnění“ poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37, publ. pod č. 3204/2015 Sb. NSS.

[21] Skutečnost, zda došlo k naplnění uvedených podmínek, závisí vždy na posouzení konkrétních skutkových okolností. V nyní souzené věci oba obdarovaní, tj. Ing. Bohuslav Shejbal a Ing. Jan Shejbal, vykonávali pro stěžovatelku závislou činnost duplicitně – tedy nejen jako zaměstnanci (vedoucí projektanti pozemních staveb), ale z pozice jednatelů též jako její statutární orgán. Tato skutečnost však sama o sobě bez dalšího zhodnocení okolností uzavření darovacích smluv mezi stěžovatelkou a jmenovanými ještě neznamená, že hodnotu darovaných nemovitostí je nutno posoudit jako příjem získaný v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro stěžovatelku, a že zaměstnanecký vztah zde má přednost před vztahem majetkovým; Ing. Bohuslav Shejbal a Ing. Jan Shejbal totiž byli současně i společníky stěžovatelky s obchodním podílem ve výši 38 % a 62 %.

[22] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 – 85, konstatoval, že „*skutečnost, že fyzická osoba je jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží je příjmem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vždy je nutno*

pokračování

zkoumat povahu příjmu, především to, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§3 odst. 4 cit. zákona), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění (např. příjem z pronájmu dle § 9 cit. zákona).“

[23] Povaha příjmu je pro režim zdanění určující i v tomto případě. Povinnost tvrzení a břemeno důkazní bylo na obdarovaných, resp. stěžovatelce; ta od počátku daňového řízení tvrdila, že k převodu nemovitostí došlo na základě jejich darování z důvodu (výhradní) majetkové účasti obou obdarovaných jakožto společníků stěžovatelky. K tomuto tvrzení stěžovatelka poskytla veškeré relevantní dokumenty, tj. darovací smlouvy, vč. znaleckého posudku, výpis z obchodního rejstříku, pracovní smlouvy, mzdové listy obdarovaných atd. Se správcem daně řádně spolupracovala a není zřejmé, co více by ke svému tvrzení mohla doložit. Ve svém stanovisku ze dne 8. 9. 2014 vysvětlila, že darování nemovitosti nebyla odměna za práci obdarovaných zaměstnanců, a proto nebyla odvedena daň z příjmů ze závislé činnosti. Stejně bylo postupováno i v případě převodu jiné nemovitosti v roce 2002, což správce daně akceptoval. Ing. B. Shejbal a Ing. J. Shejbal za svoji práci dostávají odměnu dle platového výměru jako ostatní zaměstnanci; tato je jim vyplácena v penězích a řádně zdaněna. Stěžovatelka v době darování zaměstnávala 21 zaměstnanců a nikomu nebyla vyplácena zvláštní odměna tak, aby darováním nemovitosti chtěla odměnit jmenované zaměstnance v souvislosti s výkonem jejich závislé činnosti. A dodala, že darování nemovitosti nelze hodnotit ani jako prémie na hospodářském výsledku, neboť v roce 2013 vykázala ztrátu ve výši 1 557 000 Kč. Současně správce daně vyzvala k doložení rozhodných skutečností pro užití právní domněnky či právní fikce v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[24] Správce daně přesto stále trval na tom, že ze strany stěžovatelky nebyla prokázána neexistence souvislosti mezi darováním a výkonem závislé činnosti. Ve výsledku kontrolního zjištění k tomu výslovně uvedl, že „*podstatným je existence vztahu mezi dárcem a obdarovaným, která naplňuje znaky uvedené v ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.*“ Totéž zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole, kterou uzavřel tím, že „*zdaněním darovaného majetku daní darovací by v tomto případě došlo k obcházení zákona tím, že by se příjmy získané zaměstnanci v souvislosti s výkonem činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů formálně vykazovaly jako dar, neboť poskytnutí daru je na rozdíl od poskytnutí mzdy a obdobného příjmu zdaněno v roce 2013 nižší sazbou.*“

[25] K tomu je třeba konstatovat, že touto optikou by bylo možné považovat za příjem ze závislé činnosti v podstatě jakýkoli dar věnovaný právnickou osobou fyzické osobě, která je jejím zaměstnancem a současně též jednatelem i společníkem, což nelze akceptovat – a to nejen pro rozpor s výše citovanou judikaturou zdejšího soudu, zejm. rozsudkem č. j. 5 Afs 5/2005 – 85, ale i se samotným smyslem zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem tohoto zákona rozhodně nebylo zdanit daní z příjmů veškeré výše naznačené dary mezi právnickou osobou a osobou fyzickou; určujícím pro režim zdanění zde byla povaha daru, který byl daněn daní z příjmů pouze v případě, že zde byla dána úzká a bezprostřední souvislost s výkonem práce. V opačném případě bylo na místě zdanění v režimu daně darovací. To znamená, že samotná existence vztahu mezi dárcem a

obdarovaným ještě nic nedokládá; nepochybně se může jednat o významnou indicii, nicméně rozhodná je povaha příjmu. Teprve na základě ní je možné usuzovat na to, zda příjem souvisel s výkonem závislé činnosti či nikoliv. K povaze příjmu se proto také logicky váže povinnost tvrzení a břemeno důkazní, jež v souladu § 92 odst. 3 daňového řádu stíhá prvotně daňový subjekt.

[26] Obdarovaní konzistentně tvrdili, že povahou příjmu je dar – bezúplatné plnění, k čemuž mj. předložili přiznání k dani darovací; současně doložili veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdili. Z toho přirozeně vycházela i stěžovatelka, která u obdarovaných nezahrnula hodnotu daru do základu pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti; k tomu mj. doložila mzdové listy u obou obdarovaných a skutečnost, že neprokázala neexistenci (úzké a bezprostřední) souvislosti mezi darováním a výkonem závislé činnosti obdarovaných jí nemůže jít k tíži. V daňovém řízení není možno po daňovém subjektu žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti – zde: nepřijetí daru „*v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6*“ zákona o daních z příjmů. Takový postup by byl projevem tzv. negativní teorie důkazní, kterou je třeba v zásadě odmítnout, neboť přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti nelze podat. Důkazní břemeno není a nemůže být postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí (srov. např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, publ. pod č. 1663/2008 Sb. NSS).*

[27] *Dle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovatelka, resp. obdarovaní své prvotní povinnosti prokázat povahu příjmu dostáli a v zásadě doložili vše, co tvrdili. Podstatné je, že* konzistentně tvrdili a dokládali vše k předmětnému bezúplatnému převodu s tím, že jeho podstatu vysvětlovali majetkovou účastí obdarovaných. I přesto správce daně stále trval na předložení dalších důkazů, aniž by bylo jasné, co více by mohlo a mělo být doloženo – a to tím spíše, že autenticita celé transakce je zde zachována mj. právě podáním přiznání k dani darovací.

[28] V tomto ohledu je nutno korektně přiznat, že důvod daru není v darovací smlouvě uveden a poměr provedeného darování neodpovídá poměru obchodních podílů obdarovaných. Tyto skutečnosti ovšem nemohou být pro posouzení věci rozhodné. Důvod daru nebyl obligatorním znakem darovací smlouvy uzavřené podle § 628 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů; k darování došlo na základě smlouvy, tj. souhlasného projevu vůle dárce a obdarovaného, jehož pojmovými znaky jsou: i) předmět daru, ii) bezplatnost a iii) dobrovolnost. Nelze tedy důvodně vyčítat stěžovatelce, že ve smlouvě neuvedla důvod daru. Stejně tak jí nelze vyčítat, že obdarování ve výsledku neodpovídá poměru obchodních podílů obdarovaných; jde o výraz autonomie vůle stran, která je pro soukromoprávní vztahy mezi dvěma stranami stěžejní a typická.

[29] *Správcem daně vyjádřené pochybnosti v daném případě nemohou obstát,* nejsou-li podpořeny žádnou úvahou či rozborem skutkových a právních okolností věci a stojí pouze na ničím nepodložené domněnce, že k transferu „daru“ zde došlo v souvislosti s výkonem závislé činnosti obdarovaných, neboť se jedná o zaměstnance, jednatele a současně společníky stěžovatelky. Správce daně, žalovaný a koneckonců i krajský soud zde zjevně vycházeli z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, dle kterého je podstatný (nikoli však rozhodující) vztah mezi dárcem a obdarovaným a

který připustil extenzivní výklad s tím, že jinak by bylo umožněno obcházení zákona v podobě zdanění nižší sazbou. Tyto závěry Nejvyšší správní soud nijak nerozporuje, pouze poukazuje na potřebu jejich přiměřené a rozumné aplikace, která nesmí vyústit v mechanické a paušální posouzení, jako tomu bylo právě v této věci. Správce daně na obcházení zákona upozornil ve zprávě o daňové kontrole, aniž by to ovšem blíže rozvedl a podložil seriózní úvahou či vysvětlením; bez dalšího připomněl jen nižší sazbu daně v případě režimu zdanění daní darovací.

[30] V tomto směru Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než poukázat na svobodu jednotlivců uspořádat svoje vztahy tak, aby snížili daňovou povinnost na straně jedné a uplatnění zákazu zneužití práva a tzv. simulovaného jednání, resp. jednání obcházející zákon na straně druhé. Mezi zneužitím práva a tzv. simulací (zastíráním skutečného stavu) je rozdíl. Zneužití práva spočívá v úmyslně zvoleném jednání, kterým se nic nezastírá; vůle daňového subjektu je tedy plně v souladu s jejím projevem. Naproti tomu na simulaci je třeba pohlížet jako na stav, kdy daňový subjekt předstírá (simuluje) určitý právní úkon, ač jej nechce, a zastírá tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chce, popř. jím zastírá jinou právní skutečnost. To znamená, že pokud správce daně, potažmo žalovaný chtěl vycházet z toho, že zdanění daní darovací je obcházením zákona, musel současně vysvětlit, v čem vlastně toto obcházení spočívá a co konkrétně stěžovatelka zastírá.

[31] Zásada přednosti obsahu před formou (§ 8 odst. 3 daňového řádu) opravňuje správce daně pro účely daňového řízení vycházet právě jen z právního úkonu zastíraného, nicméně předpokladem je, že unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž platí, že je to správce daně, kdo prokazuje „*skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti*." Správce daně byl však naprosto pasivní a své zákonné povinnosti nedostál. Lze přitom souhlasit se stěžovatelkou, že na dar ve výši téměř 4 mil. Kč nelze hledět jako na obvyklou odměnu zaměstnancům – projektantům s platem 10 000 Kč (u Ing. B. Shejbala při práci na poloviční úvazek), resp. 25 000 Kč (u Ing. J. Shejbala při práci na plný úvazek), jak vyplývá z předložených mzdových listů. Obdobně to platí i pro odměnu obdarovaných jako jednatelů stěžovatelky a jejich společníků; stěžovatelka uvedla, že o rozdělení zisku nešlo, neboť byla ve ztrátě, avšak správce daně ani žalovaný se k tomu nijak blíže nevyjádřili. Mechanicky a bez jakéhokoli bližšího posouzení konkrétních okolností věci finanční orgány odkázaly na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 29/2005 – 91 a na základě toho, že obdarovaní byli zaměstnanci, jednatelé i společníci stěžovatelky, pak podřadily poskytnutí daru pod příjem poskytnutý v souvislosti s činností podle § 6 zákona o daních z příjmů.

[32] Naproti tomu stěžovatelka opakovaně uvedla, že se jedná o příjem poskytnutý nikoli v souvislosti s výkonem závislé činnosti obdarovaných, ale v souvislosti s jejich majetkovou účastí – tedy jejich postavením jako společníků stěžovatelky. Oba obdarovaní byli v tzv. pozici „*all in one person*" (tj. jeden člověk ve všech pozicích) a podíleli se nejen na činnosti stěžovatelky jako takové, vč. obchodního vedení, ale také se přímo podíleli na jejím jmění; není proto pochyb, že tvořili se stěžovatelkou ekonomicky a personálně propojené osoby – či jinak osoby blízké. Skutečnost, že na jedné straně byla stěžovatelka –

tedy právnická osoba, není podstatná mj. i s ohledem na civilní judikaturu připouštějící, že i právnická osoba může mít postavení osoby blízké; viz shora zmíněný rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. Cdo 1836/2003 či další, např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. 21 Cdo 4124/2010. Rovněž aktuální komentářová literatura potvrzuje, že právnická osoba může mít (za určitých předpokladů) postavení osoby blízké vůči fyzické osobě; srov. např. *Lavický, P. a kol.:* Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1 – 654). Komentář. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2014, s. 172 – 177.

[33] Obdarovaní jako jednatelé a současně společníci stěžovatelky tak nepochybně byli vůči ní v postavení osob blízkých (které ji *de iure* i *de facto* ovládají). Za daných okolností tedy nepochybně lze poskytnutí daru z důvodu majetkové účasti obdarovaných brát jako přesun majetku v rámci rodinného podniku, resp. rodinných vztahů v širším slova smyslu, což žalovaný pominul; nijak neřešil, zda se zde nejednalo o uspořádání rodinných majetkových vztahů obdobně jako v jiných případech řešených Nejvyšším správním soudem např. v již výše citovaném rozsudku ze dne 24. 2. 2009, č. j. 2 Afs 112/2008 – 44, publ. pod č. 1820/2009 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Afs 23/2008 – 66. V případě prvého rozsudku se jednalo o bezplatný převod podniku z otce na syna, v případě druhého z uvedených rozsudků bylo předmětem posouzení darování od rodičů – tzn., že se vždy jednalo o převod mezi fyzickými osobami. V nyní souzené věci se jedná o převod mezi právnickou osobou a fyzickými osobami, avšak i přes tuto dílčí odlišnost je podstata těchto věcí obdobná a spočívá především v interpretaci a aplikaci § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Závěry obou uvedených rozsudků jsou tedy *mutatis mutandis* přenositelné i na tuto věc, v níž bylo nezbytné prokázat, že k darování nemovitostí došlo v příčinné souvislosti s výkonem závislé činnosti obou obdarovaných pro stěžovatelku. To se ovšem správci daně, resp. žalovanému nepodařilo, neboť postupoval jednostranným, ve svých důsledcích extenzivním způsobem, který nemůže obstát, stejně jako napadený rozsudek krajského soudu, jež závěry žalovaného bezvýhradně aproboval.

V. Závěr a náklady řízení

[34] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[35] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud – v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad – neměl jinou možnost, než zrušit rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 10. 2015, č. j. 35886/15/5200-10421-707161, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.).

[36] V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu, který lze stručně shrnout tak, že bezúplatné nabytí nemovitostí (dar) prioritně podléhalo dani darovací a nebylo možné ho podrobit dani z příjmů fyzických osob, pokud

pokračování

nebyla prokázána jednoznačná a převažující souvislost této transakce s výkonem činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů nebo to, že se jednalo o simulované jednání či zneužití práva.

[37] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s., pro část řízení ve spojení s § 120 s. ř. s. (výrok III.).

[38] Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny souhrnnou částkou 8000 Kč za soudní poplatky: (i) za žalobu ve výši 3000 Kč a (ii) za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou připadající na zastoupení stěžovatelky advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem – a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce stěžovatelky učinil ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], jimiž jsou žaloba ke krajskému soudu a kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží částka 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny tři úkony právní služby, náleží stěžovatelce částka 10 200 Kč (3 × 3400 Kč).

[39] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 18 200 Kč (8000 Kč + 10 200 Kč), kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 19. prosince 2018

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu