ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MUDr. J. Š.,** zastoupen JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Kobližná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 7. 2020, č. j. 62 Af 78/2018-62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce, JUDr. Ludvíka Ševčíka ml., advokáta.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Z obsahu spisů vyplynulo, že žalobce uzavřel dne 25. 9. 2009 smlouvu o smlouvě budoucí s Ing. P. R. a MUDr. I. K., na jejímž základě měly být uzavřeny smlouvy o převodech obchodních podílů ve společnostech Nemocnice Počátky, s.r.o., Nemocnice Valtice s.r.o., Valtice-servis s.r.o. a Dům zdraví Mikulov, s.r.o. Tyto smlouvy byly uzavřeny dne 29. 9. 2009 a žalobce jimi převedl na Ing. P. R. obchodní podíl ve společnosti Nemocnice Počátky, s.r.o. za cenu 8 000 000 Kč a na MUDr. I. K. obchodní podíly ve společnosti Nemocnice Valtice s.r.o. za cenu 7 900 000 Kč a ve společnosti Valtice-servis s.r.o. za cenu 100 000 Kč. Dále těmito smlouvami převedli Ing. P. R. a MUDr. I. K. své obchodní podíly ve společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. na žalobce, každý za cenu 8 000 000 Kč. Ceny předmětných obchodních podílů měly být hrazeny na základě dohod o vzájemném započtení pohledávek, jež byly uzavřeny dne 29. 9. 2009 společně s „převodními“ smlouvami.

[2] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9. 10. 2014, č. j. 3698098/14/3014-24803-703153, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 2 367 600 Kč a sděleno daňové penále ve výši 473 520 Kč. Předmětem doměřené daně byl příjem z prodeje obchodních podílů na obchodních společnostech Nemocnice Počátky, s.r.o. a Nemocnice Valtice s.r.o., který měl dle jednotlivých smluv činit celkem 15 900 000 Kč. Příjem z prodeje podílu na společnosti Valtice-servis s.r.o. byl osvobozen od daně dle § 4 odst. 1 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Za výdaj vynaložený na dosažení uvedeného zdanitelného příjmu správce daně uznal nabývací cenu podílu na společnosti Nemocnice Počátky, s.r.o. ve výši 62 000 Kč a nabývací cenu podílu na společnosti Nemocnice Valtice s.r.o. ve výši 54 000 Kč. Přestože byly převody obchodních podílů propojené, z hlediska daně z příjmů se jednalo o samostatné obchodní transakce a výdaje vynaložené na nabytí nových obchodních podílů tak správce daně neuznal jako výdaj související s převodem obchodních podílů pozbývaných. Rozhodnutím ze dne 19. 5. 2015, č. j. 15246/15/5200-10422-708855, žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 66/2015-94. Ke kasační stížnosti žalobce ovšem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, publ. pod č. 3670/2018 Sb. NSS, zrušil jak uvedený rozsudek krajského soudu, tak žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku v prvé řadě upozornil, že je nutno na posuzované transakce nahlížet jako na celek, neboť ze smlouvy o smlouvě budoucí vyplývá vůle účastníků, jejímž cílem je transformace jejich obchodních účastí na společnostech bez získání jakýchkoli skutečných příjmů nad rámec toho, co měli před provedením transformace. Nejvyšší správní soud dal žalobci za pravdu v tom, že ceny v jednotlivých smlouvách byly zvoleny tak, aby si strany nic neplatily, jejich cílem tedy byla směna obchodních podílů. K daňovým důsledkům tohoto posouzení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že ke zdanění by mělo dojít pouze tehdy, pokud by se po provedení transakce hodnota majetku žalobce zvýšila. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud žalovaného zavázal, aby při zjišťování dílčího základu daně použil v souladu s § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku").

[4] Rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018, č. j. 28853/18/5200-10422-708855, žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně tak, že snížil doměřenou daň na 1 487 895 Kč a související penále na 297 579 Kč. V rámci doplnění odvolacího řízení byl správci daně předložen znalecký posudek, dle něhož měl podíl žalobce na společnosti Nemocnice Počátky, s.r.o. hodnotu 9 541 000 Kč, podíl na společnosti Nemocnice Valtice hodnotu 7 751 000 Kč a podíl na společnosti Valtice-servis s.r.o. 574 000 Kč. Nabytý podíl na společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. měl pak dle znaleckého posudku hodnotu 12 198 000 Kč. Znalec uzavřel, že žalobce na celé transakci směny obchodních podílů v součtu tratil, neboť získaná protihodnota je významně nižší oproti hodnotě, kterou směnou pozbyl. Žalovaný následně posoudil jako příjem hodnotu 12 198 000 Kč (hodnota nabytého obchodního podílu na společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o.) sníženou o 2 162 705 Kč (hodnota, která odpovídala poměru nabývací ceny podílu na společnosti

Valtice-servis s.r.o., jehož převod splňoval podmínky osvobození, vůči součtu nabývacích cen všech pozbývaných obchodních podílů). Za výdaj žalovaný opět uznal pouze nabývací cenu obchodních podílů na společnostech Nemocnice Počátky, s.r.o. a Nemocnice Valtice s.r.o. (celkem 116 000 Kč).

[5] Žalobce opětovně podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který shora uvedeným rozsudkem, jenž je předmětem nyní posuzované věci, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, z něhož plyne, že na transakce mezi žalobcem a jeho obchodními partnery je třeba nahlížet jako na celek a zdanit pouze případný výsledný nárůst majetkové hodnoty po provedení směny.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel předně uvádí, že posoudil transakci mezi žalobcem a jeho obchodními partnery v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, jako směnu obchodních podílů. Stěžovatel upozorňuje, že dle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů je předmětem daně z příjmů rovněž nepeněžní příjem dosažený směnou, oceňovaný dle § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů podle zákona o oceňování majetku, přičemž dle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené směnou posuzují jako příjmy získané prodejem. Jelikož žalobce neprokázal žádné jiné výdaje než nabývací ceny obchodních podílů na společnostech, jež směnou pozbyl, stěžovatel žádné další náklady nezohlednil. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že za příjem je nutné pokládat pouze kladný rozdíl mezi hodnotou převedených a nabytých obchodních podílů oceněných ke dni směny, nikoli celou hodnotu nabytého obchodního podílu na společnosti Dům zdraví Mikulov, s.r.o. Dle stěžovatele je třeba za hodnotu majetku žalobce na počátku transakce považovat hodnotu, za níž obchodní podíly nabyl, nikoli hodnotu, jež měly tyto podíly v okamžiku směny; žalobce měl tedy na konci transakce majetek ve vyšší hodnotě, než na jejím počátku, a tento rozdíl podléhá zdanění.

[8] Dále stěžovatel poukazuje na znění § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů, jenž se týká ocenění nepeněžního příjmu, ovšem nelze jej aplikovat na stanovení výše daňově účinných výdajů. Stěžovatel rovněž zdůrazňuje, že podle § 10 odst. 6 zákona o daních z příjmů může být jako daňově účinný výdaj zohledněna toliko nabývací cena obchodního podílu, a upozorňuje na možné absurdní důsledky v případě směny nemovitých věcí, jejichž hodnota v čase roste. Podle stěžovatele se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, zabýval především právní kvalifikací smluv o převodu podílů a jejich vzájemnou provázaností, vůbec však přitom neřešil otázku výdajů. Výklad zastávaný krajským soudem podle stěžovatele vede k neodůvodněné diskriminaci poplatníků v závislosti na zvoleném druhu transakce, což je v rozporu se smyslem a účelem zákona. Stěžovatel podporuje svůj výklad rovněž odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2012, č. j. 8 Afs 55/2011-68 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a považuje za

nepřípadný odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2018, sp. zn. 27 Cdo 3759/2017.

[9] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, přičemž zdůraznil, že ze znaleckého posudku vypracovaného na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, jednoznačně vyplynulo, že mu předmětnou transakcí žádný příjem nevznikl. Žalobce dále upozorňuje, že rozsudek Nejvyššího správního soudu citovaný stěžovatelem se týkal odlišné záležitosti a že v případě pochybností mají daňové orgány postupovat vůči daňovému subjektu mírněji (*in dubio mitius*). Z těchto důvodů žalobce navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Spornou otázkou je výklad předcházejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26. Podle stěžovatele lze tento rozsudek vykládat tak, že zavazuje ke stanovení výše hodnoty nabývaných obchodních podílů na základě znaleckého posudku, přičemž ale nestanoví, že by se mělo přihlížet k aktuální hodnotě pozbývaných obchodních podílů, neboť rozsudek se otázky výdajů nijak nedotýká. Naopak podle žalobce a krajského soudu z předcházejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že jako příjem může být posouzena až čistá hodnota transakce (pakliže by hodnota nabývaných obchodních podílů byla vyšší než hodnota pozbývaných obchodních podílů ke dni transakce).

[13] V prvé řadě je nutné uvést, že pokud by předcházející rozsudek druhého senátu Nejvyššího správního soudu v této věci připouštěl dva různé výklady, bylo by na místě posuzovat, který z těchto výkladů je vhodnější s přihlédnutím ke smyslu zákona, obsahu jeho jednotlivých ustanovení a možným důsledkům pro obdobné případy (ať již ve vztahu ke směně jiného druhu majetku či ve vztahu k jiným smluvním typům, jimiž může k převodu majetku dojít). Pátý senát Nejvyššího správního soudu však (obdobně jako krajský soud) takovou možnost dvojího výkladu rozsudku druhého senátu neshledává. Z rozsudku jednoznačně plyne, že druhý senát dospěl k právnímu názoru, podle něhož zdanitelný příjem při směně obchodních podílů mohl vzniknout pouze tehdy, pokud by

výsledkem směny bylo zvýšení majetku žalobce (tedy pokud by žalobce v rámci směny nabyl majetek vyšší hodnoty, než jakou měl ke dni směny majetek, který směnou pozbyl).

[14] Výše uvedené hodnocení vyplývá především z třetí věty bodu 20 předmětného rozsudku (jež byla následně publikována jako právní věta): „*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 takovéhoto nárůstu majetku v podobě nepeněžního příjmu.*" Z předcházejícího textu citovaného rozsudku (kde je popisován a vyhodnocován komplex transakcí s obchodními podíly na základě smluv ze dne 25. 9. 2009 a 29. 9. 2009) je zřejmé, že pojem „*výše popsaná obchodní transakce*" označuje pouze směnu obchodních podílů (bez zohlednění toho, kdy a jak každý z účastníků svůj podíl nabyl). Tento závěr vyplývá rovněž z formulace, dle níž mohlo dojít ke zvýšení majetku u „*některého z účastníků transakce*", což odpovídá povaze směny jakožto hry s nulovým součtem (*zero-sum game*) – pokud některá ze stran takové transakce získá vyšší hodnotu, jiný účastník transakce o hodnotu přichází. Oproti tomu v případě, kdy by „*transakce*" měla zahrnovat rovněž předchozí nabytí obchodních podílů, nelze vyloučit, že k nárůstu hodnoty majetku v tomto delším časovém horizontu došlo u všech účastníků směnné smlouvy (nemělo by tedy smysl odkazovat na „*některého z účastníků*" jakožto „vítěze" transakce). Citovanou větu tedy nelze vykládat v tom smyslu, že by jakkoli zahrnovala nárůst majetku žalobce, k němuž došlo zvýšením hodnoty obchodních podílů od doby jejich nabytí do doby jejich pozbytí směnou, jak to činí stěžovatel, když uvádí, že „*na konci transakce měl účastník řízení majetek ve vyšší hodnotě než na začátku transakce*". Za „*transakci*" v kontextu předcházejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci je naopak nutné považovat pouze komplex smluv představující směnu obchodních podílů.

[15] Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, dle názoru druhého senátu Nejvyššího správního soudu uvedeného v předcházejícím rozsudku v této věci měl být za příjem považován pouze případný kladný rozdíl hodnoty nabývaných obchodních podílů a hodnoty pozbývaných obchodních podílů, oceněných ke dni směny dle zákona o oceňování majetku. Je pravdou, že druhý senát tento svůj závěr v otázce nákladů nijak podrobně neodůvodnil a nezabýval se jeho možnými důsledky na srovnatelné případy, na něž poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti; stěžovatel však byl tímto právním názorem dle § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán, nemohl se tedy od něj v tomto konkrétním případě odchýlit. Pokud stěžovatel s uvedeným právním názorem nesouhlasí, může se pokusit svůj odlišný právní názor obhájit v případném soudním řízení v jiných věcech, což může mít případně za následek předložení věci některým senátem zdejšího soudu rozšířenému senátu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. za účelem překonání právního názoru druhého senátu. V nyní posuzované věci tak ovšem pátý senát v žádném případě učinit nemůže.

[16] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS, uzavřel, že „*zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje,*

nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.“. Obdobný závěr platí i pro případ, kdy Nejvyšší správní soud zruší dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vedle rozsudku krajského soudu rovněž rozhodnutí žalovaného správního orgánu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. I v takovém případě jsou v případě nové žaloby a kasační stížnosti správní soudy původním právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným v téže věci, vázány. Tento závěr byl potvrzen rovněž v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, publ. pod č. 4015/2020 Sb. NSS, jehož právní věta zní: „*Nejvyšší správní soud je v konkrétní věci („kasačně“) vázán právním názorem obsaženým v jeho dříve v této věci vydaném rozhodnutí, a to i v případech, kdy právní názor v dříve vydaném rozhodnutí lze považovat za judikaturní exces. Závaznost v konkrétní věci je překonána toliko odchylnou judikaturou soudů precedenčně nadřazených Nejvyššímu správnímu soudu. Senát Nejvyššího správního soudu však nemůže usilovat o překonání vázanosti svým vlastním předchozím názorem v téže věci tím, že věc předloží rozšířenému senátu.*“

[17] Z citované judikatury rozšířeného senátu vyplývá, že pátý senát není oprávněn odchýlit se od závěrů druhého senátu zdejšího soudu formulovaných v předchozím rozsudku v téže věci, i kdyby bylo toto rozhodnutí možné považovat za judikaturní exces – v tomto konkrétním řízení bylo možné toliko posoudit, zda se stěžovatel řídil právním názorem druhého senátu, či nikoli. Pátý senát Nejvyššího správního soudu se v této otázce plně ztotožnil se závěry krajského soudu formulovanými v napadeném rozsudku, že stěžovatel se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, obsaženým v rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, neřídil.

[18] Rozsudek ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, totiž nepřipouští dva (či více) možných výkladů, výklad stěžovatele je s ním v přímém rozporu. Kasační argumentace, která pozici stěžovatele podporuje, představuje fakticky polemiku se závěry předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jíž se nelze v tomto procesním stádiu vůbec zabývat. I kdyby se pátý senát Nejvyššího správního soudu ztotožnil se stěžovatelem v otázce, jaké výdaje je na místě uznávat jako daňově uznatelné v případě pozbytí majetku a nabytí jiného majetku směnou, nemohlo by to nic změnit na posouzení zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu, který byl vázán právním názorem vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[19] Nejvyšší správní soud ve shodě s hodnocením krajského soudu uzavírá, že daňové orgány jsou vázány předchozím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, dle něhož může být jako zdanitelný příjem kvalifikován pouze případný kladný rozdíl hodnoty nabývaných obchodních podílů a hodnoty pozbývaných obchodních podílů v rámci popsané směny. Zrušovací důvod, který krajský soud vymezil, v řízení o kasační stížnosti plně obstál.

IV.
Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu tedy vůči

neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl žalobce zastoupen advokátem JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., takže mu náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 5 advokátního tarifu činí sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč. Zástupce žalobce učinil jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti, jež je písemným podáním ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za tento úkon právní služby náleží rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Náhrada nákladů právního zastoupení v celkové výši 3400 Kč se zvyšuje o DPH v sazbě 21 % na částku 4114 Kč. K úhradě této částky stanovil Nejvyšší správní soud stěžovateli přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. prosince 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu