

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **L. T. a. s.,** zast. advokátem JUDr. Vladimírem Císařem, se sídlem České Budějovice, U Malše 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2003, č. j. 3503/120/2003 a 7146/120/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 10. 2003, č. j. 10 Ca 134/2003 - 42,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 10. 2003, č. j. 10 Ca 134/2003 – 42**, se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobci (dále jen stěžovatel) byla dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 5. 2002 č. 042/2002, č. j. 48227/02/097910 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 5 299 140 Kč. Dalším dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 5. 2002 č. 043/2002, č. j. 48316/02/097910 byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 1 188 600 Kč. Podané odvolání ze dne 28. 6. 2002 proti oběma těmto platebním výměrům Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutími ze dne 7. 5. 2003, č. j. 7146/120/2002 a 3503/120/2003 zamítlo. Z odůvodnění zamítavého rozhodnutí mj. vyplynulo, že byly splněny podmínky pro závěr správce daně o simulaci právního úkonu.

Žaloby podané proti zamítavým rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 8. 10. 2003, č. j. 10 Ca 134/2003 – 42, jako neopodstatněné.

Kasační stížnost

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku shora označeného, kterým byly věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 134/2003 a 10 Ca 135/2003 spojeny ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 10 Ca 134/2003. Dále byly zamítnuty žaloby a žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznalo. Předmětné žaloby směřovaly proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2003, č. j. 7146/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně (Finanční úřad v Písku) o dodatečném doměření daně z příjmu právnických osob za rok 1997 a ze dne 7. 5. 2003, č. j. 3503/120/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému doměření daně z příjmu právnických osob ze rok 1998. Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel v plném rozsahu, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1, písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vad správního řízení, když skutková podstata, z níž správce daně i odvolací orgán při svém rozhodování vycházely, nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem. Zejména uvádí:

1. Uvedenému právu daňového subjektu podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném ke dni vydání správního rozhodnutí (dále jen ZSDP nebo daňový řád) musí nutně odpovídat povinnost správce daně se vyjádřením daňového subjektu a jeho návrhy zabývat a ve zprávě o daňové kontrole na toto reagovat, jak také k tomuto závěru dospěl ve svém nálezu spis. zn. IV. ÚS 121/02 Ústavní soud. Výklad realizace práva daňového subjektu dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, jak jej podává Krajský soud v Českých Budějovicích, je ústavně nekonformní, neboť podle tohoto výkladu by uvedené právo bylo pouze formální, nikoli reálné. Krajský soud však zastává právní názor, že zpráva z daňové kontroly může být projednána před tím, než bylo realizováno právo daňového subjektu ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a že správce daně nemusí daňový subjekt seznamovat se svým stanoviskem k vyjádřením a návrhům daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole. Takový právní názor dle postoje stěžovatele nemá oporu v daňovém řádu a je s ním v rozporu. Jediný správný postup je předložení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu k vyjádření a k případným návrhům na doplnění daňového řízení či zprávy, následné doplnění daňového řízení podle návrhu daňového subjektu, popř. doplnění zprávy o stanovisko správce daně k vyjádření a návrhům daňového subjektu a pak teprve lze zprávu o daňové kontrole řádně projednat, např. tak, že některá ze stran částečně nebo úplně uznává argumentaci druhé strany nebo konstatovat, že obě strany setrvávají na svém názoru. Každý jiný postup je v rozporu s daňovým řádem. Stěžovateli nebylo umožněno reálně realizovat své právo ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a ani zpráva o daňové kontrole s ním nebyla řádně postupem podle daňového řádu projednána. Nesprávný postup pak měl zcela zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí vydaných správcem daně i žalovaným.

V replice stěžovatele tento poznamenává, že jak u finančních orgánů, tak i u soudů převládá právní názor, že daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy z kontroly. I když zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, výslovně okamžik ukončení daňové kontroly nestanoví, lze k takovémuto názoru dospět výkladem. Podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Proti dodatečnému platebnímu výměru je opravným prostředkem odvolání a podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně již v tomto stadiu řízení tedy nelze. Obecně se nepřipouští možnost podání

současně dvou opravných prostředků v té samé věci a pracovník nejblíže nadřízený tomu, vůči komu námitka směřuje, by také mohl zajistit případnou nápravu v rámci vyřízení námitky, jak mu to ukládá § 16 odst. 6 ZSDP, v případě, že by nesprávný postup pracovníka měl vliv na správnost vydaného dodatečného platebního výměru, neboť by musel vydaný dodatečný platební výměr zrušit nebo změnit, což mu § 16 ZSDP neumožňuje. Tak může správce daně postupovat pouze podle § 49 odst. 1 ZSDP. Tedy je-li daňová kontrola ukončena projednáním zprávy z kontroly a stěžovatel má zato, že byla projednána dne 5. 4. 2002, pak byla daňová kontrola tohoto dne ukončena. Protože ale zároveň v tomto protokolu stanovil správce daně stěžovateli lhůtu k vyjádření ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, nemohl se stěžovatel vyjádřil před ukončením daňové kontroly a bylo tak porušeno jeho právo, jak mu je zaručuje § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Stěžovatel trvá na tom, že je zcela nerozhodné, zda posléze správce daně k tomuto vyjádření zaujal v nějakém úředním záznamu stanovisko, se kterým opomněl stěžovatele seznámit. Nebo zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelem projednána dne 5. 4. 2002, potom s ním nebyla řádně projednána ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP vůbec. V tom případě by ovšem bylo důležité i to, že stěžovatel nebyl se stanoviskem správce daně k jeho vyjádření seznámen.

Z § 13 ZSDP je zřejmé, o čem pořizuje pracovník správce daně úřední záznam. Charakter úředního záznamu, jakož i základní zásady řízení (úzké součinnosti, úzké spolupráce) a § 16 odst. 8 ZSDP o projednání zprávy o daňové kontrole vylučují, aby se k vyjádření daňového subjektu k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění a k případným návrhům daňového subjektu na jeho doplnění vyjadřoval správce daně formou úředního záznamu, se kterým navíc daňový subjekt před ukončením daňové kontroly neseznámil.

Pokud jde o nález ÚS IV. ÚS 121/01, nejde vůbec o to, co bylo předmětem ústavní stížnosti, neboť předmětem ústavní stížnosti se příslušný senát detailně nezabýval. Rozhodný je právní názor Ústavního soudu na to, co má být obsahem zprávy o daňové kontrole. Z tohoto ústavního nálezu vyplývá, že správný postup při aplikaci § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 ZSDP je takový, jaký stěžovatel uvedl v žalobě i v kasační stížnosti.

2. Se žalobním důvodem stěžovatele, že vadu postupu správce daně neodstranil ani žalovaný (FŘ v Českých Budějovicích), který stěžovateli ani neumožnil účast na odvolacím řízení a jeho připomínky ke zprávě o kontrole s ním neprojednal, čímž žalovaný také porušil práva stěžovatele uvedená v § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 ZSDP a porušil též právo podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti, se soud vypořádal odkazem na § 2 odst. 4 daňového řádu, podle kterého je daňové řízení vždy neveřejné. Zmíněné ustanovení ale z daňového řízení vylučuje veřejnost a nikoli daňový subjekt, jehož účast naopak ZSDP v § 7 odst. 1 a v § 2 odst. 2 a 9 předjímá. Také tato právní otázka tedy byla soudem I. stupně posouzena nesprávně.

3. Stěžejním bodem se stala výtka nesprávné aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu při současném porušení povinností finančních orgánů při vedení důkazního řízení a hodnocení důkazů. Právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích je shrnut takto: „Je-li činěn vklad tichého společníka do podnikání subjektu, o němž je tichému společníkovi známo, že jeho hospodářský výsledek končí se ztrátou a vzdává-li se pro případ zisku v prvních pěti letech jeho vytvoření nároku na podíl na zisku, krátce po uzavření smluv o tichém společenství účtováno, pak nelze uvěřit tvrzení osoby jednající za tichého společníka o tom, co bylo smlouvou sledováno a že se jednalo o vztah tichého společenství“.

Jedním ze stěžejních důkazů, z nichž soud při svém rozhodování vycházel, je tvrzení, že stěžovatel o tichém společenství neúčtoval. Toto tvrzení je však dle názoru stěžovatele v rozporu se skutečností. Kdyby o tichém společenství stěžovatel neúčtoval, správce daně by při daňové kontrole nemohl okolnosti uzavření tichého společenství prověřovat, neboť by existenci tichého společenství vůbec nezjistil. Správce daně také nepoukazoval na to, že by stěžovatel o tichém společenství neúčtoval, ale poukazoval na skutečnost, že stěžovatel neúčtoval o budoucích výnosech z tohoto tichého společenství (což je ovšem logické, neboť jednak výše očekávaných výnosů nebyla známá a jednak pro nejbližších ziskových pěti let po uzavření smlouvy si měly společnosti, s nimiž stěžovatel uzavřel dohodu o tichém společenství, vytvořený zisk prozatímně ponechávat pro další rozvoj společnosti).

Dalším nesprávným tvrzením dle názoru stěžovatele je stanovisko soudu, pokud se týká ztrát společností, s nimiž stěžovatel uzavřel dohodu s tichém společenství. Do společnosti C. a.s. vstupoval stěžovatel v prvním roce jejího hospodaření, když údaje o její ztrátě za rok 1995 nebyly známy a logicky nemohly být známy ani údaje o ztrátách v letech 1996 a 1997, jak těmito ztrátami argumentují finanční orgány, tak soud. Kdyby stěžovatel dopředu věděl, že společnost C. a.s. bude v letech následujících po uzavření smlouvy o tichém společenství vykazovat velkou ztrátu, nikdy by takovou smlouvu neuzavřel. Stěžovatel však o tom, že dojde u společnosti C., a.s. k budoucí nutné ztrátě ani o její výši však reálně nemohl vědět nic. U společnosti J. l. Č. B., a.s., pak finanční orgány vycházejí pouze z údajů těch let, kdy tato společnost byla ve ztrátě a záměrně nepřihlíží k rokům, v nichž tato společnost vyprodukovala zisk (roky 1993, 1994, 1995, 1999, 2000, 2003). Navíc finanční orgány vůbec nezkoumaly, jakým způsobem ke ztrátám u jmenovaných společností došlo, tedy v čem předmětné ztráty spočívají (jde o zaúčtování opravných položek do nákladů společností). Ani případná ztráta společnosti J. l. Č. B., a.s., v rozhodném roku nevypovídá nic o budoucích podnikatelských záměrech této společnosti a nemůže být jediným kritériem k posouzení budoucích výnosů společnosti.

Dalším nesprávným tvrzením je stanovisko soudu, pokud jde o vzdání se nároku na podíl na zisku v prvních pěti letech po jeho vytvoření. Stěžovatel se nároku na podíl na zisku v prvních letech po jeho vytvoření nevzdával, pouze bylo dohodnuto, že tento zisk bude ve společnosti po tuto dobu ponechán, aby jej společnost mohla využít pro svůj další hospodářský růst (tzv. nerozdělený zisk, který je možné rozdělit v dalších letech).

Ke zrušení smluv o tichém společenství došlo relativně krátce po jejich uzavření v důsledku toho, že se stěžovatel dověděl o okolnostech, které zapříčinily vznik opravných položek a nutnost jejich zaúčtování a tím i negativní výsledky hospodaření. Stěžovatel se tedy zachoval racionálně a s péčí řádného hospodáře, když se snažil, aby prostředky použité v souvislosti s podnikáním formou tichého společenství získal zpět poté, co zjistil, že uvažovaný podnikatelův záměr nebude úspěšný. Tvrzení osoby jednající za stěžovatele o tom, co bylo smlouvou sledováno a že se jednalo o vztah tichého společníka, bylo v obecné rovině, neboť se nejednalo o osobu, která za stěžovatele jednala v době uzavírání předmětných smluv. Osoby, které za stěžovatele předmětné smlouvy uzavíraly, stěžovatel navrhl jako svědky, kteří měli objasnit okolnosti uzavírání smluv o tichém společenství i úvahy, jimiž se tyto osoby při tom řídily. Návrhu stěžovatele však finanční orgány nevyhověly.

4. Stěžovatel má zato, že argumentace aplikací § 23 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů je nepřípadná, neboť finanční orgány ani soud neprokázaly, že by stěžovatel

neoprávněně zkracoval své příjmy a že ve skutečnosti poskytl předmětným společnostem úvěr, popř. půjčku. V případě, že by finanční orgány prokázaly, že stěžovatel ve skutečnosti nemínil uzavřít smlouvy o tichém společenství, ale že chtěl poskytnout předmětným společnostem finanční prostředky jako půjčku, pak by bylo na místě využití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

5. Stěžovatel dále polemizuje se závěrem soudu, že ze spisu neplyne, že by úřední záznam byl sepsán jiný den než 22. 10. 2001, protože pracovnice správce daně mohla jen velice těžko dne 22. 10. 2001 tvrdit, že něco učinila dne 25. 10. 2001, byť by tento fakt byl pro posouzení zákonnosti rozhodnutí odvolacího orgánu bezvýznamný.

6. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu o tom, že se důkazní břemeno za situace popsané stěžovatelem nepřesouvá na správce daně. V ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu je stanovena důkazní povinnost správce daně. Stěžovatel svoji důkazní povinnost splnil předložením svého účetnictví a dalších povinných záznamů a k prokázání svých tvrzení navrhl provedení svědeckých výpovědí, jak mu to umožňuje ZSDP.

7. Stěžovatel se odvolává na porušení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Rozsah uplatnění čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod je poněkud širší než se domnívá odvolací orgán. V každém případě se vztahuje i na všechny opravné prostředky, které právní předpisy připouštějí, a tedy i na odvolací řízení v řízení daňovém.

8. V případě protokolu o ústním jednání č. j. 76018-00/097930/1560 sepsaným dožádaným správcem daně jde jednoznačně o svědeckou výpověď a postupem dožádaného správce daně byl stěžovatel zkrácen na svých právech zaručených v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP, když neměl právo klást svědkovi otázky též při místním šetření.

Vyjádření žalovaného

Ke shora uvedeným výtkám ve svém vyjádření žalovaný uvedl:

Ad 1) Právo dané stěžovateli ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu realizoval, a ze spisu je zřejmé, jak reagoval správce daně na stěžovatelovy připomínky a návrhy ke zprávě o daňové kontrole. ZSDP výslovně neupravuje formu, jak mají být ve spise zachyceny reakce správce daně na tyto připomínky, proto se žalovaný domnívá, že forma úředního záznamu není v rozporu se zákonem. Považuje nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 121/01 za nepřiléhavý, neboť předmětem ústavní stížnosti bylo nahlížení do spisu, nevyhovění žádosti dle § 32 odst. 9 daňového řádu a neseznámení stěžovatele s důkazy provedenými před vydáním rozhodnutí.

Ad 2) Žalovaný konstatuje, že tato námitka nemá oporu v daňovém řádu. Je totiž podstatný rozdíl mezi účastí na odvolacím řízení (ta je v podstatě daná již podáním řádného opravného prostředku – odvolání) a požadavkem, aby věc byla projednána v jeho osobní přítomnosti. Jak již uvedl ve vyjádření k žalobě, speciálním ustanovením, kterým je postup odvolacího orgánu upraven, je § 50 daňového řádu. Z jeho dikce nevyplývá, že odvolací orgán projednává odvolání „v přítomnosti“daňového subjektu.

Ad 3) Týkaje se závěru přezkumného soudu ve věci aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu správcem daně, pak tato námitka byla stěžejním bodem žaloby a týká se v podstatě merita věci - posouzení smluv o tichém společenství, které stěžovatel uzavřel se společností C., a. s. a J. l., a. s. na smlouvy o úvěru, a to podle jejich skutečného obsahu.

Ad 4) Vzhledem k tomu, že se finančním orgánům podařilo prokázat simulaci právních úkonů stěžovatele, bylo zcela na místě, že byl základ daně stěžovatelem zvýšen o částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Aplikace ustanovení § 23 odst. 7 téhož zákona – tedy ceny obvyklé – není na místě.

Ad 5) Pro meritum věci není rozhodné datum sepsání úředního záznamu, tedy zda 22. 10. 2001 či 25. 10. 2001, jak tvrdí stěžovatel. ZSDP výslovně nestanoví, že správce daně musí úřední záznam sepsat okamžitě, tedy téhož dne.

Ad 6) V daňovém řízení leží daňové břemeno na daňovém subjektu, to vyplývá z dikce § 31 odst. 9 daňového řádu. V určitých konkrétních případech nese důkazní břemeno rovněž správce daně – to je blíže vymezeno v § 31 odst. 8 téhož zákona. V dané daňové věci správce daně, jelikož aplikoval § 2 odst. 7 daňového řádu, musel prokázat simulaci předmětných právních úkonů (tedy smluv o tichém společenství).

Ad 7) Ze znění čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyplývá, že každý se může dovolávat svého práva u soudu, a ve stanovených případech u jiného orgánu. Takovým stanoveným případem je např. stálý rozhodčí soud podle zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů, nikoliv však územní finanční orgány, o nichž to žádný právní předpis nestanoví.

Ad 8) V daném případě se nejednalo o svědeckou výpověď, ale pouze o protokol z místního šetření, který na základě do žádání sepsal dožádaný správce daně s obchodním partnerem stěžovatele, a kdy pouze ověřoval, zda má k dispozici předmětné smlouvy. Tento protokol se nestal ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu důkazem, proto jsou námitky stěžovatele liché.

Z obsahu správního spisu

Ze spisového materiálu tak, jak byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu, bylo zjištěno, že u stěžovatele byla provedena Finančním úřadem v Písku v letech 2000 - 2002 kontrola daně z příjmů právnických osob a dále silniční daně za roky 1997, 1998 a 1999 (Protokol o ústním jednání ze dne 7. 6. 2002, 5. 6. 2002, 3. 5. 2002, 1. 8. 2001, 3. 7. 2001, zpráva o kontrole ze dne 5. 4. 2002, s touto se daňový subjekt seznámil téhož dne, úřední záznam ze dne 22. 5. 2002, 31. 10. 2001, 22. 10. 2001, připomínky daňového subjektu ke kontrole ze dne 2. 5. 2002).

Provedenou kontrolou bylo zjištěno a ve zprávě o výsledku daňové kontroly je zaznamenáno, že stěžovatel ani na výzvu jednoznačně nevyjasnil správci daně ve výzvě stěžovateli předestřený rozpor plynoucí z předložených smluv o tichém společenství a navazujících dohod ve věci podílu na ztrátě a vráceného vkladu. Správce daně tedy aplikoval § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a posoudil poskytnuté finanční prostředky jako úvěr za stavu posouzení smluv o tichém společenství jako smlouvy zastírající smlouvu o úvěru. Tato zpráva o kontrole byla

projednána dne 5. 4. 2002 s připomínkou stěžovatele, že se vyjádří do 19. 4. 2002. Stěžovatel podal připomínky k daňové kontrole dne 2. 5. 2002 a navrhl důkazy – výslech svědků, kteří sepisovali předmětné smlouvy o tichém společenství. Úředním záznamem ze dne 22. 5. 2002 správce daně nepřistoupil k navrhovaným výslechům svědků, protože měl zato, že by neovlivnili výsledné posouzení celého případu, a správce daně měl ke svým závěrům dostatečná zjištění (z účetnictví daňového subjektu i z účetnictví smluvních stran). V dalším soud odkazuje na podrobný popis podaný Krajským soudem v Českých Budějovicích v jeho rozsudku.

Ars interpretandi

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Ad 1) K nálezu Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 nezbývá než přisvědčit názoru žalovaného v tom, že nález nedopadá na předmětnou věc zcela; stěžovatel se k výsledku zjištěném při projednávání kontroly vyjádřit mohl, navíc se mohl např. dotázat správce daně,

zda bude proveden výslech svědků. Nelze tedy dojít ke stejnému závěru jako v citovaném nálezu, zejména při vědomí toho, že nálezy Ústavního soudu nejsou pramenem práva v tom smyslu, že by jimi bylo vytvářeno právo nové. Tyto nálezy mohou mít pouze negativní působnost spočívající ve zrušení vadných norem. Závaznost nálezu citovaného se vztahuje nejen na účastníky řízení, ale působí vůči všem ostatním subjektům, avšak pouze v této konkrétní věci. Pokud Ústavní soud rozhoduje v individuálních případech, vydává individuální právní akty, které mohou být závazné pouze pro účastníky a vedlejší účastníky. Jeho rozhodnutí mají kasační účinky a orgány veřejné moci, proti nimž ústavní stížnost směřuje, tuto skutečnost musí respektovat. To ovšem neznamená, že se názory Ústavního soudu obecné soudy v praxi neřídí.

Ad 2) Tvrzení, že došlo k porušení procesního práva stěžovatele tím, že mu nebyla umožněna účast na odvolacím řízení, nenalézá oporu ani ve faktickém stavu, ani v zákoně. Řádné opravné prostředky, jak jsou popsány v části čtvrté ZSDP (§ 48 a násl.) předpokládají pochopitelně účast na řízení o odvolání, nikoli však obligatorní nařízení ústního jednání. To konečně nepožaduje ani správní řád v dosavadním znění ani při řízení v prvním stupni. Článek 38 odst. 2 LZPS, m.j. i ve světle nálezu II. ÚS 623/02, dopadá na soudní ochranu, resp. ochranu poskytovanou orgánem soudního typu. Jestliže tedy byl stěžovatel připuštěn do správního řízení a jeho věc byla v režimu platného daňového řádu projednána, nelze úspěšně namítat nezákonnost ze shora podaného důvodu.

Ad 3,4,6) Zásadní stěžovatelovou námitkou uplatněnou v kasační stížnosti i v žalobě je tvrzení, že postup žalovaného je v rozporu s ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu, pokud žalovaný vyhodnotil předložené smlouvy o tichém společenství jako smlouvy o úvěru. Tato námitka je důvodná.

Je nepochybné, že žalovaný, potažmo soud prvního stupně, se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dovolává ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, které zakotvuje jeho oprávnění při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení vzít v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud jsou zastřeny stavem formálně právním a liší se od něho. Vycházel-li žalovaný ve svých úvahách z tohoto ustanovení, pak nelze stranou ponechat otázku, jaký byl skutečný obsah právního úkonu (smlouvy o tichém společenství), zda uzavření této smlouvy mělo být spekulativní, zda důvodem navození formálně právního stavu byla snaha vyhnout se uhrazení daně ve správné výši a zda smyslem uzavření smlouvy bylo navození formálně právního stavu pro účely zkrácení daně z příjmů právnických osob.

K základním náležitostem právního úkonu lze zařadit soulad vůle či projevu jednajících stran. Mezi případy nesouladu lze zařadit dvoustrannou vědomou neshodu vůle a projevu, kterou je správce daně oprávněn vyhodnotit z hlediska § 2 odst. 7 d. ř. jako simulaci právního úkonu.

Za simulovaný právní úkon lze považovat takový úkon, kdy při dvoustranném právním úkonu obě strany ve shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí. Navenek se skutečné vůle a projevy jednajících stran mohou shodovat, ale není zde shoda mezi jejich skutečnou vůlí a uskutečněnými projevy. Absolutní simulací právních úkonů je taková forma jednání stran, kdy účastníci právního úkonu předstírají, že uzavírají určitý právní úkon, i když ve skutečnosti vůbec nechtějí žádný právní úkon uzavřít. Pod relativní simulaci lze zařadit případy, kdy účastníci právního úkonu předstírají uzavření právního úkonu proto, aby zakryli jiný právní úkon.

Zastřeným právním úkonem je takový úkon, který může být platný, odpovídá-li to vůli jednajících stran a jsou-li jinak splněny všechny náležitosti předepsané pro takový právní úkon.

Podle § 2 odst. 3 d. ř. je správce daně oprávněn posoudit důkazy podle své úvahy, což zásadně znamená, že právní úkon simulovaný může být z daňového hlediska posuzován podle svého obsahu, nikoliv podle formy, přičemž ustanovení § 2 odst. 7 d. ř. žalovaného opravňuje při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, popř. jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je tento stav zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Správci daně nelze vytýkat, jestliže se v daňovém řízení zaměří na to, zda dvoustranný právní úkon nesměřuje k obcházení zákona *(in fraudem legis);* v přezkoumávané věci však závěr odkazující na ustanovení § 2 odst. 7 d. ř., kterým žalovaný odůvodňuje zcela jiné právní posouzení žalobcem předložené smlouvy, je závěrem zcela nepodloženým.

Ustanovení § 2 odst. 7 je zařazeno mezi základní zásady daňového řízení vymezené daňovým řádem, který upravuje správu daní a podle něhož postupují územní finanční orgány. Z povahy věci plyne, že ustanovení § 2 odst. 7 zavazuje v daňovém řízení správce daně k postupu podle kompetencí zde mu svěřených, jestliže daňový subjekt nesplní své povinnosti, nepřizná a neodvede daň ve správné výši tak, aby byl naplněn základní cíl daňového řízení, kterým je správné stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Byl-li v dané věci navozen právní stav výhradně pro účely zkrácení daně z příjmů právnických osob, pak je na žalovaném, aby tvrdil, že vzal v úvahu skutečný obsah právního úkonu, na základě provedených skutkových zjištění vyhodnotil, co mělo být uzavřením předmětné smlouvy skutečně sledováno, simulováno nebo předstíráno, jaký měl být podle závěru žalovaného skutečný úmysl účastníků právního vztahu, co je ve skutečnosti obsahem předmětného právního úkonu, pokud skutečný obsah tohoto právního úkonu má být zastřen stavem formálně právním a lišit se od něho. Je na správci daně, aby v daňovém řízení posoudil skutečný úmysl jednajících stran, obsah předložené smlouvy, projevy vůle jednajících stran a hodnocení účelu uzavřené smlouvy z pohledu povinností vyplývajících žalobci ze zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc. Lze přisvědčit žalovanému potud, že skutečná vůle jednajících stran jako základní náležitost správního úkonu je v této věci otázkou zásadního významu; hodnocení věci z pohledu § 2 odst. 7 d. ř. je však na žalovaném. Důvody uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, které vedly k závěru, že předložená smlouva je svou povahou smlouvou o úvěru, nemohou obstát.

Stěžovatel předložil žalovanému smlouvy o tichém společenství uzavřené ve smyslu § 673 a násl. obchodního zákoníku ze dne 17. 11. 1995, 14. 4. 1997 a 3. 3. 1997. V bodě I Smlouvy o tichém společenství ze dne 17. 11. 1995 se uvádí: „Tichý společník se touto smlouvou zavazuje poskytnout podnikateli peněžní vklad (145 000 000 Kč) a tímto vkladem se podílet na jeho podnikání. Podnikatel se tichému společníkovi zavazuje k placení části zisku vyplývající z podílu společníka na výsledku podnikání podnikatele. Podíl tichého společníka na zisku je dán poměrem jeho tichého vkladu k součtu sumy základního jmění podnikatele a celkové sumy vkladů dalších tichých společníků. Ziskem, ze kterého se vypočítá podíl tichého společníka na zisku, se podle této smlouvy rozumí zisk podnikatele, určený valnou hromadou k rozdělení mezi společníky, podnikatele. Společník bere na vědomí, že podnikatel bude po dobu pěti po sobě jdoucích let, ve kterých vytvoří zisk, tento akumulovat za účelem zvýšení vlastních zdrojů společnosti.“ Dále z ostatních ujednání

lze citovat z bodu III. 2. „Oba smluvní partneři se dohodli, že vlastní podíl tichého společníka nebude zkrácen o ztrátu vzniklou hospodařením podnikatele, ale že tichý společník se bude podílet na ztrátě pouze svým případným podílem na zisku. Dále se dohodli, že vlastní podíl na zisku bude vyplacen tichému společníkovi nejdříve po umoření ztráty vzniklé při hospodaření podnikatele v minulých letech podnikání.“ Smlouva upravuje způsob určení podílu tichého společníka na výsledku podnikání, způsob umořování ztráty, způsob zaslání vkladu společníka, možnost vrácení vkladu, možnost zvýšení vkladu, avšak úroky sjednány nebyly. Ostatní dvě smlouvy jsou totožného obsahu s rozdílnými částkami a rozdílné úpravy podílu na ztrátě, kdy tento je totožný s podílem na zisku, jehož výplata není časově ani jinak vázána.

Podle § 673 odst. 1 obchodního zákoníku, platného ke dni sepsání smlouvy, se smlouvou o tichém společenství zavazuje tichý společník poskytnout podnikateli určitý vklad a podílet se jím na jeho podnikání a podnikatel se zavazuje k placení části zisku vyplývající z podílu tichého společníka na výsledku podnikání.

Podle § 497 obchodního zákoníku, platného ke dni sepsání smlouvy, se smlouvou o úvěru zavazuje věřitel, že na požádání dlužníka poskytne v jeho prospěch peněžní prostředky do určité částky, a dlužník se zavazuje poskytnuté peněžní prostředky vrátit a zaplatit úroky.

Zatímco stěžovatel zdůrazňuje, že uzavřel smlouvu o tichém společenství podle § 673 a násl. obchodního zákoníku, žalovaný zaujal názor, že smlouva stěžovatelem předložená je smlouvou o úvěru uzavřenou ve smyslu § 497 a násl. obchodního zákoníku. Přestože závěry žalovaného jsou odchylné od stěžovatelových tvrzení, žalovaný žádné důkazy, opravňující ho k právnímu posouzení věci podle § 497 a násl. obchodního zákoníku neprovedl. Jediný možný důkaz – výslech svědků (který slouží jako důkaz ve smyslu § 31 odst. 4 d. ř.) žalovaným proveden nebyl, když tvrdí, že by již nic nového ve věci nepřinesl. Tvrdí-li žalovaný toto, platí, že ve smyslu § 31 odst. 8 d. ř. musí prokázat jak existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce, tak i existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, neboť důkazní břemeno přešlo na žalovaného. Pozitivní řešení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. nemůže být založeno na pouhém popření skutečnosti, že stěžovatel uzavřel smlouvu o tichém společenství, zvláště když právní posouzení obsahu smlouvy má zcela zásadní význam a dopady do žalobcových daňových povinností. Bez objasnění právního režimu smlouvy, k čemuž je zapotřebí provést zásadní dokazování, a bez prokázání skutečností, zda a kdy byly finanční prostředky poskytnuty a v jaké výši a k jakému účelu, nelze učinit závěr o tom, že došlo k uzavření smluv o úvěru, jak učinil žalovaný (bez důkazu o tom, zda a kdy byly finanční prostředky poskytnuty, zda a kdy stěžovatel finanční prostředky poskytl, na jaký účel a zda se jednalo o účel ve smlouvě uvedený, jaký byl úmysl účastníků smlouvy). Skutečná vůle jednajících stran jako základní náležitost právního úkonu bude v této věci otázkou zásadního významu, jestliže u správce daně vyvstaly pochybnosti o tom, co účastníci předmětného vztahu ve skutečnosti chtěli projevit. Pokud v průběhu daňového řízení předložený obsah smlouvy tyto pochybnosti u správce daně vyvolal a správce daně se v napadeném rozhodnutí dovolává § 2 odst. 7 d. ř., své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran neopřel o dostatečná právně významná skutková zjištění. V tomto ohledu se jeví jako zcela zásadní provedení výslechu obou zástupců společností uzavírajících smlouvy jak k okolnostem uzavření smlouvy, tak i jejímu naplnění, zejména zda, co a v jaké výši bylo kdy ze smlouvy poskytnuto (vyplaceno), na jaký účel, zda se tento účel shodoval s účelem uvedeným v písemné smlouvě. Jedná se jen

o minimální požadavek na doplnění dokazování v otázce zásadního významu, přičemž není vyloučeno provádění důkazů dalších, majících zásadní vliv na posouzení věci. Právní závěr žalovaného není v této fázi řízení opřen o takové důkazy, aby bylo možno najisto postavit, že předložené smlouvy jsou smlouvy o úvěru ve smyslu § 497 a násl. obchodního zákoníku, k čemuž žalovaný dospěl. Podle citovaného paragrafu smlouvou o úvěru se zavazuje věřitel, že na požádání dlužníka poskytne v jeho prospěch peněžní prostředky do určité částky, a dlužník se zavazuje poskytnuté peněžní prostředky vrátit a zaplatit úroky, které tak jsou podstatnou náležitostí této smlouvy.

Ad 5) Nejvyšší správní soud souhlasí ve shodě s oběma účastníky řízení, že otázka data uvedeného na interní listině úřadu vyjadřující právní názor na věc, nemá na zákonnost správního rozhodnutí v dané věci žádný vliv.

Ad 7) Soudu je známo, že komentář k čl. 36 odst. 1 LZPS ve stěžovatelem uváděném díle (Ústava a ústavní řád České republiky, 2. díl, Práva a svobody, Linde, 1995) uvádí v souvislosti s garancemi nezávislosti a nestrannosti potřebu respektovat tento princip i ve správním řízení, a to odkazem na §§ 9-13 správního řádu. Soud však odkazuje na zcela jasný výklad předmětného článku, jak jej provedl Ústavní soud ČR v nálezu II. ÚS 623/02, totiž směrem k chápání „jiného orgánu“ jako instituce výlučně soudního typu, který, stanoví-li tak zákon, poskytuje ochranu právům vedle, nebo spíše namísto soudu (srov. obsahově širší termín „tribunal“ v anglickém nebo francouzském textu čl. 6 odst. 1 Úmluvy).

Ad 8) Pokud jde o námitku týkající se vyhodnocení povahy protokolu č. j. 76018-00/097930/1560 bude třeba, aby bylo najisto postaveno, že správní orgán uváděné skutečnosti získal z jiných důkazů, než-li právě z uvedeného protokolu a samozřejmě aby je výslovně uvedl.

Závěr

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil, neboť skutkový stav, který vzal soud prvního stupně i správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžadoval zásadní doplnění, a vrátil věc soudu, potažmo správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Z výše uvedeného Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než z důvodu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.), když při dalším postupu se bude řídit právním názorem shora vysloveným a podle okolností správní rozhodnutí zruší nebo sám provede potřebné dokazování, o rozsáhlé či zásadní doplnění dokazování, protože by nahrazoval činnost správního orgánu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti sodu I. stupně pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. května 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu