

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **L. V. B., a. s.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2005, č. j. 10 Ca 179/2004 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2005, č. j. 10 Ca 179/2004 - 27 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2004, č. j. 2640/120/2004, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 1. 12. 2003, č. j. 72577/03/082910/2656 dodatečně vyměřujícímu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1998 ve výši 789 070 Kč.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání poukázal na skutečnost, že daňový subjekt (resp. jeho právní předchůdce) uzavřel dne 3. 3. 1997 a 14. 4. 1997 smlouvy o tichém společenství s J. l. Č. B., a. s. (dále jen „J. l.“) a zavázal se k poskytnutí vkladu ve výši 20 000 000 Kč a 70 000 000 Kč na dobu deseti let. V čl. VI. smlouvy bylo ujednáno, že podíl na ztrátě bude odpovídat podílu na zisku. Dne 19. 9. 1997 byl smluvní vztah ukončen a bylo dohodnuto vrácení vkladu do 30. 6. 1998. Fakticky byla vrácena dne 22. 9. 1997 částka 69 000 000 Kč a dohodou o změně podmínek ukončení vztahu ze dne 30. 6. 1998 bylo ujednáno vrácení částky 21 000 000 Kč do 30. 9. 1998, a to formou vzájemného započtení pohledávek. Vklad tak byl v plné výši vrácen. Správce daně smlouvy vyhodnotil jako

smlouvy o úvěru a žalovaný se s ním ztotožnil. Vklad byl v krátké době v plné výši vrácen bez jakéhokoliv zhodnocení a úbytek majetku a jeho předání jinému subjektu bez pozitivního aspektu je popřením podstaty podnikání; za takové situace se nemůže jednat o úkon směřující k dosažení zisku, ale o úkon směřující ke snížení základu daně. Poskytnutím finančních prostředků bez požadování úroků, na které je právní nárok, je neoprávněným zkrácením příjmů. Proto správce daně důvodně smlouvu překvalifikoval na smlouvu o úvěru a zvýšil výnosy o částku 2 300 449 Kč odpovídající neuhrazeným úrokům. Při stanovení jejich výše v souladu s ust. § 502 obchodního zákoníku zvolil správce daně sazbu bankovní (140 % diskontní sazby ČNB) platnou v době poskytnutí finančních prostředků. K námitce, že podnikatel J. l. by podle vývoje hospodaření v předchozích letech dosahoval zisku, žalovaný poukázal na vykázané ztráty v letech 1996-1998, což odporuje představě úvahy o zisku z vložených prostředků, a nic by na tom nemohl změnit ani výslech navržených svědků. Zpráva o kontrole byla projednána se zástupcem daňového subjektu, kterému byl poskytnut čas vyžádaný k vyjádření. Veškerá vyjádření byla pojata do protokolů, aniž došlo ke zkrácení práv ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Jako důkaz se neosvědčily k vyjádření připojené zápisy z jednání valné hromady společnosti J. l., neboť z nich není zřejmé, proč se tichý společník na ztrátě nepodílel; nebylo postupováno podle uzavřených smluv. I z tohoto hlediska správce daně zhodnotil smlouvu o tichém společenství podle § 2 odst. 7 daňového řádu jako formálně realizovanou za účelem snížení základu daně, fakticky se jednalo o smlouvu o úvěru, s níž musí být spojeno dosažení úroků. Daňový subjekt ani zde neunesl důkazní břemeno k odstranění pochybností.

Krajský soud v napadeném rozsudku k rozhodné žalobní námitce zaujal právní názor, že posouzení smluv o tichém společenství uzavřených se společností J. l. jako smluv o úvěru za užití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu odpovídá zákonu. Vycházel přitom ze smluvních ujednání a ze skutečnosti ukončení smluv v krátké době po jejich uzavření a vrácení vkladů v plné výši. Obdobně jako žalovaný vycházel soud z toho, že u podnikatelského subjektu je třeba s poskytnutím prostředků spojovat předpoklad zisku a že je nerozhodné, zda jsou úroky ve skutečnosti vyžadovány. Z hlediska daňového jsou předmětem daně podle § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem. Podle § 23 odst. 3 daňového zákona pak do základu daně je třeba zahrnout veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy. K tomu došlo tím, že daňový subjekt poskytl finanční prostředky jiné společnosti, aniž by vyžadoval úrok, který vyžadovat mohl a měl. Navíc smlouva o úvěru nemusí obsahovat sjednání úroků. Soud zmínil, že je mu z úřední činnosti známo, že stejnému subjektu a stejným postupem poskytla finanční prostředky i jiná společnost, a k tomu poukázal na svůj rozsudek ve věci sp. zn. 10 Ca 134/2003. Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, daňový subjekt se k ní mohl vyjádřit a jeho právo nebylo porušeno tím, že správce daně jeho vyjádření neakceptoval. Soud sdílí názor žalovaného o zbytečnosti provedení navržených výslechů, neboť by nevedly k objasnění věci, nehledě k tomu, že se jednalo o osoby uzavírající smlouvy zastírající skutečný stav věci, jejichž čestná prohlášení nesignalizovala potřebu výslechu. Soud neshledal tvrzený nedostatek součinnosti s daňovým subjektem v odvolacím řízení, neboť nebyly prováděny úkony součinnost vyžadující. Za nedůvodnou označil soud žalobní námitku vztahující se k porušení práva nahlížet do spisu. Soud tak shledal posouzení smluv za zákonný podklad pro doměření daně při dodržení procesních předpisů, a proto žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a to nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady správního řízení, když skutková podstata, z níž správce daně i žalovaný vycházeli,

nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a nakonec nedostatky odůvodnění rozhodnutí.

1) Konkrétně se soud nezabýval veškerou žalobní argumentací, a to zejména ve vztahu k námitce, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími důvody ve smyslu § 50 odst. 7 daňového řádu. Tuto kasační námitku opakuje stěžovatel i v odst. 12 kasační stížnosti a co do specifikace ostatních námitek poukazuje na žalobu. Rozhodnutí soudu z tohoto důvodu považuje za nepřezkoumatelné.
2) Soud v rozsudku buduje stejnou účelovou konstrukci jako žalovaný, podle níž nešlo o smlouvy o tichém společenství, a to jen proto, že brzy došlo k jejich ukončení. Soud akceptoval, že nebyly připuštěny výslechy svědků, přitom právě z navržených výpovědí by bylo možno zjistit úmysly smluvních stran.
3) Tvrzení soudu o možnosti vyloučení úroků podle § 263 obchodního zákoníku pomíjí, že úrok je pojmovým znakem smlouvy o úvěru, navíc je toto tvrzení v rozporu s jiným tvrzením soudu o nároku na poskytnutí úroku. Pokud by zákon umožňoval úvěr bez úroku, nemohl by neúročením být porušen zákon a nemohl by být na úrok nárok. Krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně.
4) Tvrdí-li soud, že nesjednání úroku je bez vlivu na příkaz pro daňové orgány vyplývající z ust. § 23 odst. 3 daňového zákona, pak zapomněl uvést, jaká právem stanovená povinnost byla porušena. Zkrácení příjmů musí vyplývat z porušení nějaké povinnosti, kterou zákon stanoví. Soud nehodnotil, že úrok smluven nebyl a že nesmluvením úroku nelze zakrývat fakt, že úrok nebyl smluven a uhrazen. Vůle smluvit úrok zde chyběla, a tak nemohl být simulován žádný skutečný fakt ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.
5) Krajský soud nesprávně hodnotil tvrzení o nedostatku stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k daňové kontrole. Soud ani žalovaný neuvedl, kde ve spise je toto stanovisko uvedeno. K tomu stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, z něhož cituje. Správce daně postupoval v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a žalovaný v rozporu se zákonem tento postup akceptoval, namísto aby rozhodnutí správce daně zrušil.
6) Při hodnocení navržených důkazů - svědeckých výpovědí, žalovaný i soud předjímají, co by bylo obsahem těchto výpovědí a že by navržení svědci nevypovídali pravdivě. Takový závěr by byl možný jedině po provedení důkazu výpovědí svědků. Porušení § 31 odst. 4, § 8 odst. 1 a § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu bylo soudem přehlédnuto; takový postup není nestranným a nasvědčuje snaze vyhnout se hodnocení těchto důkazů. Žalovaný porušil zákon a soud tuto právní otázku posoudil nesprávně.
7) Soud vzal za prokázané tvrzení žalovaného o ztrátovosti společnosti, s níž byla uzavřena smlouva, a tím bagatelizoval skutečnost jejího tříletého zisku. Ze strany soudu nejde o nestranné posouzení věci.
8) Tvrdí-li soud, že ze žádného předpisu nevyplývá povinnost projednání s daňovým subjektem před vydáním rozhodnutí v odvolacím řízení, nerespektuje čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ani ust. § 2 odst. 1 daňového řádu. Mimo to lze právo na projednání s daňovým subjektem dovodit i z ust. § 7 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ust. § 1 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. (legislativní zkratka správce daně se vztahuje i na finanční ředitelství jako odvolací orgán); mimo citovaná ustanovení bylo porušeno i právo na dobrou správu zakotvené v čl. 41 Charty základních práv Evropské unie. I tuto otázku krajský soud posoudil nesprávně.
9) Vidí-li soud neoprávněné zkrácení příjmů nepožadováním úroků, pak zcela pomíjí, že úroky by byly u podnikatele výdajem a z hlediska státu by k žádnému zkrácení nedošlo. Soud tak potvrzuje správnost rozhodnutí finančního orgánu zdaňující jeden příjem dvakrát u různých subjektů.

10) Smlouvy uzavřené s jiným podnikatelem byly míněny jako smlouvy o tichém společenství, podnikatelé hodlali podnikat na trhu s cennými papíry a z těchto důvodů navyšovali svůj kapitál. Podnikatelský záměr se jim nepodařilo uskutečnit, proto po vzájemné dohodě strany od smluv odstoupily. Podrobnosti mohly být vysvětleny navrženými osobami, což finanční orgány znemožnily. Soud proti tomu neposkytl stěžovateli ochranu v rozporu s ust. čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
11) V daňovém řízení bylo omezeno právo stěžovatele na nahlížení do spisu a seznámení s důkazy a nelze souhlasit s odůvodněním, že nahlížení bylo omezeno v souladu se zákonem. Dožádání a odpověď na ně nemá charakter úřední korespondence (§ 5, § 31 odst. 1, 4 daňového řádu) a je právem daňového subjektu mít možnost se seznámit se všemi důkazními prostředky, a nejenom s těmi, které jsou z vůle správce daně osvědčeny jako důkazy. Stejně tak je jeho právem vyjadřovat se ke všem důkazním prostředkům, které mohou svědčit v jeho prospěch. Daným postupem zůstaly některé důkazní prostředky zatajeny a ani žalovaný v rozhodnutí neuvedl, co konkrétně bylo z nahlížení vyloučeno. To je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod i čl. 1 Ústavy. Postup žalovaného byl v rozporu s daňovým řádem, otázka nahlížení do spisu byla krajským soudem posouzena nesprávně.
12) Soud neposkytl v soudním řízení nestrannou ochranu proti nezákonnému postupu finančních orgánů, nezajistil přístup ke všem důkazním prostředkům, a tím porušil princip rovnosti zbraní. Tím bylo porušeno právo na řádnou soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na důvody svého rozhodnutí a vzhledem k tomu, že kasační námitky jsou obdobné odvolacím i žalobním, odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dodává, že charakter smluv byl posouzen podle jejich obsahu a důsledků. Je zřejmé, že byly uzavřeny pouze za účelem snížení základu daně, a tedy se nemůže jednat o smlouvy o tichém společenství, ale fakticky jde o smlouvy o úvěru včetně jejich důsledků spojených s úroky. Zákon o daních z příjmů v § 18 odst. 1 stanoví, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Proto nelze stěžejní námitce stěžovatelky přisvědčit. Žalovaný je názoru, že neobsahuje-li smlouva o úvěru ujednání o výši úroků, má věřitel právo na obvyklý bankovní úrok v daném čase a místě – v tomto případě šlo o 140 % diskontní úrokové sazby ČNB v době uzavření smlouvy. Nerozhodná je námitka, že příjem úroků znamená výdaj u druhé smluvní strany, a tudíž nelze hovořit o zkrácení příjmů státu. Skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují u každého subjektu samostatně a to, že příjem jednoho z nich je současně výdajem u druhého, nemůže mít vliv na povinnost odvést daň z tohoto příjmu (k tomu poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2000 sp. zn. IV. ÚS 486/99). Pokud jde o nahlížení do spisu, byly z něho oprávněně vyloučeny písemnosti týkající se jiného daňového subjektu a korespondence s jinými státními orgány (§ 23 odst. 2 daňového řádu). Správce daně se vyjádřil k námitkám stěžovatele proti konceptu zprávy o daňové kontrole a jeho stanovisko je obsahem zprávy. K projednání došlo dne 1. 12. 2003 a další vyjádření je jen nesouhlasem s kontrolním zjištěním správce daně, který na svých závěrech setrval a následně vydal dodatečný platební výměr. Projednání výsledků kontroly je v souladu s ust. § 16 odst. 8 daňového řádu. Výslech navržených svědků nebyl považován za podstatný pro výsledek dokazování, neboť tito měli potvrdit stěžovatelem vyjádřené stanovisko, které bylo vzato v úvahu, ovšem nebylo možno mu přisvědčit. Daňové řízení je ze zákona neveřejné a v průběhu odvolacího řízení nedošlo k žádnému doplňování výsledků řízení - nenastala tak situace, že by žalovaný musel před svým rozhodnutím uvědomit daňový

subjekt o nějakém úkonu či ho seznámit s jeho výsledkem. Ze všech těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost mj. obsahovat uvedení důvodů, z jakých je rozhodnutí soudu napadáno, nelze přihlížet k poukazu na námitky žalobní, již proto, že předmět žaloby i kasační stížnosti je jiný. Podotknout je dále třeba, že soud není oprávněn ani povinen vyhledávat možné nezákonnosti nad rámec výslovně uplatněných kasačních námitek, a to ani za situace, kdy by v kasační stížnosti v obdobné věci byly stěžovatelem vzneseny námitky širší.

Při posouzení důvodnosti rozhodné kasační námitky nesprávného posouzení smluv o tichém společenství jako skrytých smluv o úvěru (ad 2, 10 kasační stížnosti) a v důsledku toho nesprávného vyměření daně, vycházel Nejvyšší správní soud z těchto zákonných ustanovení:

Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném v r. 1998) jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Podle § 23 odst. 1 téhož zákona je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. V odst. 3 pak je stanoveno, že hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se upraví m. j. o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy.

Žalovaný i krajský soud vycházejí z toho, že takovými částkami (neoprávněně zakracujícími příjmy) jsou možné úroky, které stěžovatel nesprávně nevyžadoval na základě smluv o úvěru, za které označují s poukazem na ust. § 2 odst. 7 daňového řádu uzavřené smlouvy o tichém společenství.

Podle § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení nebo vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Dané ustanovení dopadá na situace, kdy se daňový subjekt snaží skrýt daňově relevantní právní úkon za jiný, aby dosáhl vyměření daně v jiné výši, či aby se daňové povinnosti vyhnul. Splněny tedy musí být obě podmínky: je předstírán jiný právní úkon než skutečný právní úkon a toto jednání musí mít dopad na daňovou povinnost.

Nejvyššímu správnímu soudu byl s touto kasační stížností předložen spis žalovaného obsahující pouze podstatná rozhodnutí učiněná v průběhu daňového řízení s tím, že ostatní spis je společný s věcí téhož stěžovatele předkládanou pod sp. zn. 10 Ca 177/2004 (u NSS vedeno pod sp. zn. 2 Afs 52/2005). Z tohoto spisu bylo zjištěno, že dne 12. 11. 2002 předložil stěžovatel (dále též daňový subjekt) smlouvy o tichém společenství, notářský zápis o usnesení mimořádné valné hromady, rozhodnutí představenstva a dozorčí rady z 11. 4. 1996 a své vyjádření k obsahu předložených smluv s tím, že jejich cílem bylo zhodnocení dočasně volných zdrojů do doby konkretizace jeho podnikatelského záměru. Dále ve svém vyjádření uvedl, že zhodnocení bylo předpokládáno vyšší než při běžném hospodaření a k vrácení došlo

v důsledku ztrát v podnikání společností, do nichž byly prostředky vloženy. Dne 12. 12. 2002 vydal správce daně výzvu č. j. 1138/02/082930/5990, v níž jsou konstatovány veškeré dohody o tichém společenství a dohody o snížení vkladu a ukončení vztahu, přehled vrácení prostředků, s tím, že z postupu daňového subjektu vyplývají pochybnosti správce daně o tom, že smlouvy byly uzavřeny jako smlouvy o vkladu tichého společníka s úmyslem podílet se na ztrátě či zisku z podnikání druhé smluvní strany. Daňovému subjektu bylo uloženo prokázat, že byly uzavřeny smlouvy o tichém společenství a že se podle nich řídil. Daňový subjekt předložil vysvětlení poukazující na znění uzavřených smluv se závěrem, že jde o smlouvy o tichém společenství, bylo podle nich postupováno a vzhledem k tomu, že nebylo možno dosáhnout zisku, byly prostředky v plné výši vráceny. Jako důkazní prostředek předložil prohlášení osob, které smlouvy uzavíraly. Ve vztahu k této věci šlo o prohlášení předsedy představenstva L. V. B., a. s. a předsedů představenstva J. l., a. s. k tomu, že smlouvy byly platně uzavřeny jako smlouvy o tichém společenství a bylo podle nich postupováno, a dále prohlášení prokuristy představenstva J. l. k ukončení vztahu podnikatele a tichého společníka. Ve zprávě o výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1998 č. j. 1113/03/082930/5990 je uveden rozbor smluv o tichém společenství a vyjádření daňového subjektu, včetně jeho vyjádření učiněných při projednání výsledků kontroly.

Ve spisech předložených s oběma kasačními stížnosti se ovšem předmětné smlouvy o tichém společenství ani o ukončení smluvního vztahu vůbec nenacházejí. Ve zprávě o kontrole a v rozhodnutí žalovaného je jejich obsah hodnocen s poukazem ust. čl. VI odst. 1 a 2 smlouvy a bod 5 dohody o ukončení vztahu. Daňový subjekt ve svých vyjádřeních vychází ze stejného ustanovení a navíc čl. II. odst. 1 a 2. Přitom je z obsahu spise zřejmé, že veškeré tyto smlouvy žalovaný k dispozici měl, neboť mu byly daňovým subjektem protokolárně předloženy. Jinak je tomu ovšem u soudu, který ve věci rozhodoval bez jednání na základě spisového materiálu, jehož součástí tyto písemnosti nejsou, a ani z textu rozsudku nelze dovodit, že by jejich obsah soud přímo zkoumal. Soud tak pouze na základě částečné interpretace provedené stranami usuzoval na obsah smluv a pouze na základě toho dospěl k závěru, že nejde o tvrzený vztah tichého společenství, ale o zastřený vztah úvěrový. Jistě lze i na základě těchto poznatků seznat rozhodující skutečnosti, a to, že byly uzavřeny smlouvy označené jako smlouvy o tichém společenství, na jejichž základě daňový subjekt poskytl celkem částku 90 000 000 Kč na dobu deseti let a v krátké době byl tento smluvní vztah ukončen a částka byla v plné výši a bez jakéhokoliv zhodnocení či ztráty vrácena. Proti tomu ani stěžovatel ničeho nenamítá; tvrdí však, že smlouvami bylo sledováno dosažení zisku z podnikání Jihočeských lesů, které však nemohlo být realizováno.

Zatímco tedy stěžovatel tvrdí, že uzavřel smlouvy o tichém společenství podle § 673 a násl. obchodního zákoníku, žalovaný zaujal názor, že smlouvy stěžovatelem předložené jsou smlouvami o úvěru uzavřenými ve smyslu § 497 a násl. obchodního zákoníku.

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. Toto tvrzení nebylo vyvráceno a zejména obtížně obstojí závěr žalovaného i krajského soudu v tom, že fakticky se jednalo o smlouvu o úvěru. 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. Pokud krajský soud poukazuje na ust. § 263 odst. 1 obch. zák. (ad 3, 4 kasační stížnosti) a dovozuje z toho, že smlouva o úvěru nemusí obsahovat sjednání úroků, může tato argumentace těžko obstát. Jednak pokud by z právní úpravy úvěrové smlouvy bylo možno vyloučit veškerá ustanovení týkající se úroků, pak by se již dost těžko jednalo o smlouvu o úvěru, jednak posouzení žalovaného a závěr o ušlém úroku jako daňovém příjmu stál právě na tom, že smlouva o úvěru by byla nebo měla být úročena. Irelevance nesjednání úroků z hlediska daňového dopadu je krajským soudem vztažena ke skutečnosti, že rozhodné je, že byly zkráceny příjmy. Takový závěr však musí být konkrétně podložen. Jistě mohl stěžovatel s předmětnou finanční částkou naložit i jinak a výsledkem mohl být zisk, ovšem pokud je tvrzeno, že zkrátil své příjmy o možný úrok z úvěru, musí být prokázáno, že ve skutečnosti o úvěr šlo.

Lze shrnout, že k závěru, že se jedná o jiný právní úkon, než jaký byl smluvními stranami formálně uzavřen, bylo třeba prokázat, že tento skrytý úkon odpovídá jinému konkrétně specifikovanému smluvnímu vztahu. Tak tomu není. Z nedodržení podmínek smlouvy o tichém společenství je dovozováno, že se fakticky jednalo o smlouvu o úvěru, aniž jsou naplněna její kritéria.

Stěžovatel uzavřel smlouvy o tichém společenství a určitým způsobem to dokládal. Lze těžko hodnotit, čeho mínil žalovaný dosáhnout výzvou, jíž názor, že jde o takové smlouvy, zpochybnil a obecně daňovému subjektu uložil, aby své tvrzení nějak prokázal. Pokud daňový subjekt deklaroval uzavření smluv o tichém společenství a doložil důkazní prostředky, z nichž to podle něho bylo prokázáno, bylo na správci daně, aby podle § 31 odst. 8 písm. b), c) daňového řádu prokázal 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. V daném případě se rozbor smluvního vztahu o žádné takové konkrétní skutečnosti neopírá.

Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že rozhodné skutečnosti mohly být objasněny výslechem navržených osob (ad 2, 6, 10 kasačních důvodů). Nelze předem vyloučit z důkazních prostředků výpovědi svědků jen na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi, a to ani ve vztahu k předloženým prohlášením, která se netýkala všech rozhodných skutečností. Jistě nelze předpokládat, že by jejich výpověď obsah prohlášení popřela, ale z jejich výslechu by bylo možno ohledně vůle smluvních stran i ohledně konkrétních záměrů zjistit mnohem více informací. Z hlediska, zda se skutečně mohlo jednat o deklarované smlouvy o tichém společenství, by bylo jistě důležité znát, v čem mělo podnikání, k němuž se společnosti touto formou sdružily, spočívat, jaké konkrétní kroky byly realizovány a z jakých důvodů nakonec k realizaci záměru nedošlo, jak bylo s převedenými prostředky u J. l. naloženo, zda k realizaci tvrzeného záměru, či zda byly využity k jinému účelu - třeba k běžnému podnikání, což by dokládalo charakter úvěrový či charakter půjčky. Stejně tak se správce daně nezabýval tím, že část vkladu byla vrácena formou započtení pohledávky, a skutečnost, že stěžovatel měl zřejmě u J. l. dluh, by hrála roli při posouzení, zda za takové situace by jí (tedy dlužník věřiteli) poskytoval úvěr. Žádnou z těchto skutečností neměl žalovaný zjištěno ani jinak, z obsahu zprávy dožádaného finančního úřadu jen vyplývá, že J. l. o předmětných částkách účtovaly jako o vkladu tichého společníka (protokol FÚ České Budějovice ze dne 7. 1. 2003). Žalovaný tak v rozporu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu nezjistil řádně všechny rozhodné skutečnosti a neužil k tomu všech možných

důkazů ve smyslu odst. 4 téhož ustanovení. Oproti tomu nelze stěžovateli přisvědčit, že bylo porušeno jeho právo podle § 16 odst. 1 písm. c) daňového řádu, neboť v právu navrhovat důkazní prostředky omezen nebyl. Pokud ovšem soud na základě takto nejasného skutkového stavu a bez znalosti rozhodných smluv akceptoval závěry žalovaného s poukazem na znalost důvodů shromažďování prostředků společností J. l. z jiného jím souzeného případu, je třeba podotknout, že jeho rozsudek ze dne 8. 10. 2003, č. j. 10 Ca 134/2003 - 42 byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85 zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. I v tomto případě Nejvyšší správní soud neshledal skutková zjištění dostatečnými pro závěr o simulaci právního úkonu tak, jak byl učiněn žalovaným a krajským soudem. Pokud jde o úvahu daňového dopadu skutkových zjištění ve vztahu k ust. § 18 a § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, nelze ji opřít o hodnocení smluvních úkonů provedeného na základě neúplných zjištění.

Krajský soud tedy akceptoval nedostatečná skutková zjištění, na jejichž základě nebylo možno zodpovědně činit právní závěry, tím je naplněn kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Pokud jde o kasační námitku, že se krajský soud nezabýval veškerou žalobní argumentací, a to zejména ve vztahu k námitce nevypořádání s odvolacími důvody žalovaným v odvolacím rozhodnutí (ad 1 kasačních důvodů), pak žaloba konkrétně namítala, že se žalovaný nezabýval doloženým podnikatelským ziskem J. l.. v letech 1993-1995. Přitom žalovaný v rozhodnutí tuto odvolací námitku vážil a nepřiznal jí vliv proto, že v letech 1996-1998 společnost vykazovala ztrátu. Stejně uvážil i soud (námitka ad 7). Nelze tak říci, že by se žalovaný či soud s danou námitkou nevypořádali, neboť vypořádáním je jistě i zdůvodnění neakceptovatelnosti odvolací námitky. Jinak ovšem stěžovatel v kasační stížnosti nekonkretizuje, se kterými odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal, stejně tak jako to konkrétně neoznačil v žalobě. Za takové situace kasační námitce nelze přiznat důvodnost. Není povinností soudu, aby nad rámec konkrétních žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) porovnával obsah odvolání s rozhodnutím o něm a činil z toho závěry. O tvrzenou nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí se nejedná.

K námitce nedostatku stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu (ad 5 kasačních důvodů), a to ve vztahu k ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, lze poukázat zejména na třístránkové vyjádření zástupce daňového subjektu připojené ke zprávě o kontrole a na úřední záznam správce daně ze dne 1. 12. 2003 o tom, že se s vyjádřením seznámil a neshledal důvody k doplnění řízení. Cit. ustanovení daňového řádu zajišťuje daňovému subjektu právo na vyjádření k výsledkům kontroly před jejím ukončením, ke způsobu zjištění a opravňuje jej k návrhům na doplnění. Toto právo akceptováno bylo, jak je zřejmé např. ze stanoviska daňového subjektu k předběžné zprávě o kontrole ze dne 3. 7. 2003 nebo z protokolů ze dne 25. 11. 2003 a z 1. 12. 2003. Možnost vyjádření byla plně zaručena, je ovšem věcí správce daně, jak o tvrzených skutečnostech uváží a zda na jeho základě bude řízení doplňovat. Pokud tak neučiní, není povinen o tom daňový subjekt vyrozumět a zdůvodňovat svůj názor. Pokud je kontrola ukončena a správce daně nemá důvod zohlednit tvrzení uvedená ve vyjádření ani provést další důkazy, přikročí k rozhodnutí. Polemika správce daně s daňovým subjektem tu nemá místa, správce daně rozhodne a veškerá další argumentace se přenese do řízení odvolacího. K tvrzenému porušení zákona ani závěrů cit. nálezu Ústavního soudu zde nedošlo. Žalobní námitka ovšem směřovala proti tvrzení žalovaného, že správce daně se s vyjádřením daňového subjektu vypořádal, aniž konkretizoval listiny, z nichž to vyplývá. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že to neučinil ani soud a jeho vypořádání

s danou žalobní námitkou bylo povrchní. Tato skutečnost však neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť skutečnost neúplného vyjádření v rozhodnutí žalovaného k této odvolací námitce by stěží mohla být důvodem ke zrušení správního rozhodnutí.

S tím souvisí další kasační námitka (ad 8), že žalobci nebyla dána možnost projednání věci před odvolacím orgánem. S touto námitkou obsaženou v žalobě se krajský soud vypořádal obsáhle (str. 15 rozsudku) a lze mu přisvědčit v tom, že pokud žalovaný v odvolacím řízení neprováděl žádné další úkony, nedoplňoval řízení a pouze se na základě obsahu spisu vypořádal s odvolacími námitkami, nebylo zde pro součinnost s daňovým subjektem místo (§ 2 odst. 2 daňového řádu), stejně tak jako nemohla být porušena procesní práva daňového subjektu, která mu daňový řád v řízení přiznává, a nemohlo dojít ani k porušení článku 38 odst. 2 Listiny základních svobod týkajícího se soudní ochrany, stejně tak jako se nejedná o porušení principů dobré správy. Ani tato kasační námitka není důvodná.

K námitce omezení stěžovatele v právu na nahlížení do spisu (ad 11) spis obsahuje pouze odvolání daňového subjektu proti rozsahu nahlížení do spisu ze dne 22. 10. 2003, z něhož je patrno, že o nahlédnutí byl sepsán záznam obsahující přehled písemností, do nichž bylo nahlédnuto, a že ze spisu byla před nahlížením vyjmuta jeho část s tím, že jde o neveřejnou část spisu. V odvolání daňový subjekt vyslovil pochybnost o úplnosti spisu, z něhož správce daně vyňal listy 1 a 75, a o tom, zda mu nebylo zabráněno nahlédnutí do listin, které by měly pro rozhodnutí v jeho věci význam. Odvolatel požádal, aby mu bylo umožněno úplné nahlédnutí do spisu. Podle § 23 odst. 1 daňového řádu se o nahlížení do spisu pořídí úřední záznam. Ten není v daném případě obsahem spisu (a z poznámky připojené na složce týkající se odvolání proti nahlédnutí do spisu lze soudit, že jej neměl ani žalovaný), navíc v daném případě bylo nahlédnutí do spisu v určité části daňovému subjektu odepřeno, a o tom patrně nebylo nijak rozhodnuto. I krajský soud na rozsah nahlédnutí do spisu usuzuje pouze z odvolacího rozhodnutí. K tomu je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2005, č. j. 7 Afs 9/2003 - 94, podle něhož v *daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze rozhodnutím. Úkon, kterým správce daně neumožní nahlížení do spisu, je proto rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a jako takový musí obsahovat tzv. základní náležitosti stanovené v odst. 2 cit. ustanovení.* Není přitom rozhodné, že se jedná o rozhodnutí upravující vedení řízení, které je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8) soudem přezkoumatelné jen v rámci žaloby směřující proti meritornímu rozhodnutí. Zda vůbec existovalo prvostupňové rozhodnutí a jakého bylo obsahu ovšem v daném případě není jasné.

Rozhodnutím o odvolání byl rozsah nahlížení do spisu změněn tak, že daňovému subjektu bylo umožněno nahlédnutí do dalších konkretizovaných listin a ve zbytku bylo odkázáno na ust. § 23 odst. 2 daňového řádu a zákonnou výluku z nahlížení. Krajský soud tento postup označil za zákonný, neboť výluka byla oprávněná. Lze těžko seznat, jak to zjistil, neboť správní spis připojený k dané žalobě obsahuje doklady nečíslované a správní spis předložený s kasační stížností téhož stěžovatele týkající se zdaňovacího období r. 1997 (sp. zn. 10 Ca 177/2004), začíná číslem listu 62 a č.l. 75 neobsahuje vůbec, neboť po č. 64 následuje list č. 86 (a po něm 103….). Přitom soudu je správní orgán povinen předložit spis úplný [§ 74 odst. 1 s. ř. s., § 24 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Neověřitelné je tak tvrzení stěžovatele o tom, do kterých částí spisu mu bylo umožněno nahlédnout a do kterých nikoliv, zrovna tak jako je nepřezkoumatelný závěr soudu, že vyloučení blíže nespecifikovaných listin z nahlédnutí bylo důvodné. Za takové situace Nejvyšší správní soud

nemůže zhodnotit oprávněnost výluky ani správnost posouzení této žalobní námitky krajským soudem. V každém případě však je třeba přiznat dané kasační námitce důvodnost v tom, že soud vycházel z neúplného spisu a hodnotil skutečnosti, které z něho zjistit nemohl. Postup soudu tak trpí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné. Z tohoto hlediska lze přiznat i důvodnost námitce ad 12 kasační stížnosti, neboť pokud by stěžovatel neměl skutečně přístup ke zjištěním rozhodným pro rozhodnutí žalovaného (ale i k těm, které žalovaný měl k dispozici, ale nesprávně k nim nepřihlédl), byla by oslabena i jeho možnost ochrany včetně ochrany soudní.

Zbývá tak námitka ad 9) poukazující na skutečnost, že pokud by byly úroky vyplaceny, byly by u J. l. výdajem, a proto ani za situace, že by se o úvěr jednalo, by nedošlo ke zkrácení státu na dani. Námitka, že tak dochází ke dvojímu zdanění, není příliš srozumitelná a lze jen přisvědčit vyjádření žalovaného, že daňová povinnost každého subjektu vychází z jeho podmínek. Tato námitka postrádá jakoukoliv důvodnost.

Kasační stížnost z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud správní soud shledal v podstatné míře důvodnou a kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. naplněnými. Proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2006

JUDr. Miluše Došková,
předsedkyně senátu