



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **I. s. C., s. r. o. v I.**, zast. Mgr. Zdeňkem Brunclíkem, advokátem se sídlem v Brně, Lidická 57, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2002, č. j. 3317/2000/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2005, č. j. 29 Ca 27/2003 – 68,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem Krajský soud v Brně (dále krajský soud) zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2002, č. j. 3317/2000/FŘ/120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně – platebnímu výměru č. 66 ze dne 26. 1. 2000, č. j. 11077/00/303915/3407, kterým byla žalobci vyměřena za zdaňovací období od 1. 1. 1998 do 20. 12. 1998 daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně za právnické osoby ve výši 114 445 Kč. Tato daň byla o 2 765 555 Kč nižší, než daň uvedená ve vyúčtování a odvedená Finančnímu úřadu ve Zlíně.

Stěžovatel v kasační stížnosti vymezil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť podle jeho názoru krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení a napadený rozsudek je podle jeho názoru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že jak správní orgány, tak i krajský soud, opírají své rozhodnutí primárně o ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Toto ustanovení dopadá na situace, kdy účastníci právního úkonu vyvolávají dojem, že daná transakce proběhla určitým způsobem, ač ve skutečnosti se tak stalo jinak. V dané věci však právní úkony nic nezastírají, neboť obchod proběhl přesně tak, jak to z těchto úkonů vyplývá. Aby bylo možno hovořit o zastření skutečného stavu stavem formálně právním, musel by zde být nějaký skutečný stav, který by se od obsahu úkonu, který provedli účastníci, lišil. Ing. M. N. prodal svůj obchodní podíl společnosti P. M. a. F. L., se sídlem na Kypru (dále jen „P.“), valná hromada rozhodla o změně společenské smlouvy a rozdělení zisku, stěžovatel vyplatil společníkům podíly na zisku podle společenské smlouvy a z každého vyplaceného podílu odvedl daň, za společníka Ing. M. N. podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za P. podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČSSR a vládou Kyperské republiky (dále také jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). P. pak následně zaplatila Ing. M. N. cenu za zakoupený podíl. Takto obchod proběhl a tak je i zachycen v jednotlivých právních úkonech. Nelze tak hovořit o žádném zastření právního úkonu. Pokud bylo aplikováno ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, je tím rozšiřován jeho dopad, neboť účastníci nic nezastírali. Povinností daňových subjektů není vést obchody tak, aby jejich daňová povinnost byla co největší, což však svým výkladem zastávají správní orgány i krajský soud. Ekonomické subjekty mohou podnikat podle svého uvážení, a nikoliv tak, aby to bylo pro stát daňově výhodnější. Stěžovatel nepopírá, že popsáním uspořádáním obchodu došlo ke snížení daně, kterou Česká republika vybrala oproti dani, kterou by vybrala, pokud by jednotliví účastníci obchodu postupovali jinak. Ti však nemusí postupovat jinak jen proto, že si to přeje správce daně, aby vybral větší daň z příjmů. V rámci platné legislativy mohou jednotlivé ekonomické subjekty postupovat jakkoli, a to, zda ten který postup bude pro stát výnosnější či méně výnosný, je toliko otázkou pro stát samotný a jeho nastavení legislativy. Jediná povinnost, kterou lze pro jednotlivé subjekty z § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dovodit, je povinnost „netvářit se“ pomocí formálních právních úkonů, že činí něco jiného, než činí ve skutečnosti. Pokud ale tyto subjekty v právních úkonech zobrazují přesně to, co skutečně dělají, pak mohou dělat cokoli, co zákon nezakazuje. Proto bylo na správci daně, aby rozkryl stav formálně právní, pokud skrývá odlišný stav skutečný a aby vyměřil daň podle skutečného stavu. To však správce daně neučinil. V daném případě správní orgány ignorovaly skutečný stav věci a daň vyměřily podle jakéhosi hypotetického modelu, který se nikdy neodehrál.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že skutečností rozhodnou pro stanovení výše srážkové daně, je výše vyplaceného podílu na zisku a státní příslušnost společníka, jemuž je vypláceno. Pokud měl stěžovatel společníky z tuzemska a Kyperské republiky, musel postupovat tak, jak postupoval. Představa, že by stěžovatel měl zdanit podíl na zisku vyplacený kyperské společnosti podle předpisů pro daňové rezidenty, je podle jeho názoru zcela absurdní. Stěžovatel byl povinen postupovat podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Výše daně musí být závislá na charakteru plnění, které je zdaňováno, a na charakteru subjektů, jimž je plněno. V okamžiku, kdy stěžovatel vyplácel podíl na zisku společnosti P., měl k posouzení pouze fakt, kolik výše podílu činí a že P. sídlí na Kypru. Pokud by stěžovatel postupoval tak, jak navrhuje správní orgány a krajský soud, tak by vyplatil P. podíl na zisku

snížený podle zákona o daních z příjmů, čímž by však nesplnil svůj závazek vyplatit této společnosti podíl na zisku snížený o 10% srážkovou daň podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. O rozdíl by společnost P. mohla žalovat stěžovatele u civilního soudu. Podle názoru stěžovatele je výklad v dané věci účelový a namísto snahy vyměřit daň ve správné výši se správní orgány snaží vyměřit daň v maximální výši.

V další části kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s tím, že srazil a odvedl daň v nesprávné výši. Stěžovatel vyplácel podíl na zisku kyperské společnosti, a proto postupoval podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že účelem operace bylo snížení daňové povinnosti. Není povinností daňových subjektů vést obchody tak, aby jim vznikala co největší daňová povinnost. K argumentům, které byly použity k dokreslení formality celé operace, stěžovatel uvedl, že společnický vztah je komplexem právních vztahů, kde se spolu snoubí majetková i nemajetková práva. Stěžovatel vstoupil do likvidace, čímž ztratil atraktivitu pro některé společníky spočívající v ovlivňování obchodních aktivit stěžovatele. V dané věci však před vstupem stěžovatele do likvidace zbýval rozdělit zisk 37 miliónů korun, proto nový společník mohl předpokládat, že nerozdělený zisk bude záhy vyplacen. Vstup do společnosti tedy měl velmi významný ekonomický důvod. Stěžovatel dále ani nesouhlasil s tím, že cena podílu byla nadhodnocena. Za situace, kdy ve společnosti zbýval zisk k rozdělení ve výši 37 miliónů korun a stěžovatel směřoval do likvidace, bylo důvodné se domnívat, že kapitál bude pro společníky uvolněn velmi brzy. Vztahovat v takovém případě cenu obchodního podílu k jeho hodnotě (100 000 Kč), je zcela zavádějící, neboť ekonomickým záměrem P. bylo pouze inkasovat podíl na zisku. Podle názoru stěžovatele je tak v takovém případě jediným významným faktorem, jak vysoký podíl na zisku lze z tohoto obchodního podílu očekávat. Prodáváný obchodní podíl vzhledem k zaručeným změnám společenské smlouvy s sebou nesl právo na výplatu podílu na zisku 28 800 000 Kč, P. jej zakoupila za 24 890 000 Kč, tedy za cenu odpovídající. V daném případě se jednalo o využití komparativní výhody spočívající v tom, že různé státy svou legislativou vytvářejí různé podmínky pro obchodování na svém území. Není chybou stěžovatele, že daňová situace v České republice neumožňovala pokládat za výhodné, aby zdejší subjekty byly společníky zdejších obchodních společností.

V další části kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s tím, že má doplatit rozdíl jako svůj vlastní dluh podle ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá na ty případy, kdy plátce daně nesprávně srazí a odvede daň vlastní vinou. V daném případě však domnělý nedoplatek vzniká až na základě následného jednání společníků, totiž z toho, že P. pravděpodobně použila část vyplaceného podílu na zisku k úhradě ceny zakoupeného obchodního podílu. Tyto skutečnosti však stěžovatel v době, kdy měl vypočíst srážku daně, nemohl vědět a nemůže za ně být činěn odpovědný. Zákon nedává plátcí žádné nástroje, aby zjišťoval u společníků, jaké jsou jejich úmysly s vyplaceným podílem. Proto při srážení daně může plátce daně přihlídnout pouze k takovým skutečnostem, které při vynaložení obvyklé péče může zjistit. Stěžovatel uvedl, že povinnost doplatit rozdíl na dani podle ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů je povinností, která snižuje objem majetku, zákon takovou daň však nezná. Plátce daně je pouze zprostředkovatelem platby mezi poplatníkem a státem a nenese tak daňové břemeno. Výklad tohoto ustanovení je tak výkladem protiústavním, neboť zakládá pro plátce daňovou povinnost, kterou příslušný daňový zákon nestanoví. Takový postup je podle názoru stěžovatele v rozporu s článkem 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a proto Nejvyššímu správnímu soudu zároveň navrhl, aby věc předložil podle článku

95 odst. 2 Ústavy České republiky Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů.

V tomto směru je podle názoru stěžovatele napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť v něm není specifikováno, jaké okolnosti, na nichž je stanovení daně závislé, má plátce daně prověřovat. Plátce nemůže odvést daň ve správné výši, aniž by prověřil okolnosti, na nichž je výše daně závislá. Okruh skutečností, které má plátce daně za povinnost přezkoumávat, je tak pro něj zásadní otázkou, čímž se krajský soud nezabýval. Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný s kasační stížností nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Není pravdou, že by nebyl identifikován tzv. skutečný stav, který by se lišil od obsahu právních úkonů, které provedli jednotliví účastníci obchodu. Žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí uvedl, že přistoupení zahraničního společníka a kroky společníka Ing. M. N. je hodnoceno jako účelové jednání, jehož smyslem a cílem bylo navodit formálně právní stav, který vedl ke snížení sazby daně vybírané srážkou. Zdanění podstatné části podílu na zisku přijatého Ing. M. N., který obdržel přes účet zahraničního společníka, bylo provedeno sazbou 10% podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zatímco při přímé výplatě podílu na zisku Ing. M. N. by byla uplatněna sazba 25%. Společnost P. vstoupila do společnosti stěžovatele jako prostředník, přes jehož bankovní účet proběhla výplata podílu na zisku Ing. M. N. ve výši 24 890 000 Kč a tento podíl na zisku byl formálně právně představován jako uhrazená kupní cena části obchodního podílu. Společnost P. ve skutečnosti obdržela pouze podíl na zisku v čisté výši 1 030 000 Kč. Formálně právní stav navozoval jiný způsob rozdělení zisku, než jaký se fakticky uskutečnil, přičemž správce daně stanovil základ daně a daň podle zákonné úpravy platné pro osobu, která příjem skutečně realizovala. Rovněž krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že všechny skutečnosti ve svém souhrnu vedly správní orgány k závěru, že vůle při uzavření právních úkonů (prodej obchodního podílu a následně změna společenské smlouvy) nesměřovala k uzavření těchto smluv, ale vyplacení podílu na zisku Ing. M. N. ve výši, která odpovídala jeho postavení ve společnosti, ale za daňového zvýhodnění, které umožnily zastřené úkony za pomoci subjektu P. Společnost P., bez níž by se transakce neuskutečnila, obdržela odměnu ve výši 1 030 000 Kč. Z těchto citací je podle názoru žalovaného zřejmé, že za skutečný stav je považována výplata podílu na zisku společnosti P. ve výši 1 030 000 Kč, tedy bez zvýšení o částku 24 890 000 Kč, která představuje podíl na zisku Ing. M. N. Společník P. fakticky neobdržel podíl na zisku ve výši 28 800 000 Kč, avšak srážka daně byla plátcem daně z této částky provedena ve výši 10%.

Žalovaný dále uvedl, že ani správní orgány, ani krajský soud nikde neuváděly, že by mělo být povinností daňových subjektů vést své obchody tak, aby daňová povinnost byla co největší, stejně jako neodpovídá tvrzení stěžovatele, že správní orgány ignorovaly skutečný stav věci a daň vyměřily podle hypotetického modelu. Žalovaný poukázal na hodnocení, které provedl krajský soud v napadeném rozsudku. Rovněž nijak ze správních rozhodnutí a napadeného rozsudku nevyplývá závěr, k němuž dospěl stěžovatel v kasační stížnosti, že by podíl na zisku vyplácený kyperskému společníkovi měl být zdaněn v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Při vyměření daně z příjmů vybíraných zvláštní sazbou stěžovateli vycházely správní orgány z odlišného základu daně než stěžovatel, ale i tak postupovaly podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč došlo u plátce daně sražené poplatníku P., který byl rezidentem Kypru, k vyměření daně o 2 765 555 Kč nižší než byla daň uvedená plátcem daně-stěžovatelem ve vyúčtování a odvedena Finančnímu úřadu ve Zlíně.

Žalovaný pak dále k té části kasační stížnosti, kde stěžovatel tvrdil, že nemohl vědět, v jaké správné výši srazit daň uvedl, že stěžovateli bylo již v době, kdy měl provést srážku, znám obsah smlouvy o převodu části obchodního podílu z Ing. M. N. na společnost P. (tedy jak sjednaná cena 24 890 000 Kč, tak její splatnost – do 14 dnů od podpisu smlouvy, tak i údaj o dohodnuté změně společenské smlouvy), a rovněž změna společenské smlouvy ohledně podílů na zisku, k níž došlo dne 9. 12. 1998. Postup podle ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje zavinění plátce daně.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti pravomocnému správnímu rozhodnutí a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2005, č. j. 29 Ca 27/2003 - 68). V odůvodnění mj. uvedl, že v předmětné věci bylo rozhodnuto podle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nejprve přesně popsal sled právních úkonů, jak v předmětné věci probíhaly a následně specifikoval všechny důvody, pro které považuje prodej obchodního podílu Ing. M. N. P. a následně změnu společenské smlouvy za zastřené právní úkony. Tím byla jednak skutečnost, že žalobce vstoupil do likvidace a ukončil tak svoji aktivní produktivní činnost, dále skutečnost, že Ing. M. N., ačkoliv prodával obchodní podíl v nominální hodnotě 100 000 Kč, ponechával si podíl v hodnotě 850 000 Kč, přičemž tento podíl prodával za cenu, která odpovídala jeho podílu na zisku před úpravou společenské smlouvy. Sjednaná kupní cena neodpovídala 10% míře účasti nového společníka a způsob rozdělení podílů na zisku neodpovídal počtu hlasů ve společnosti. Dále byla zohledněna výše zdanění při převodu na zahraniční subjekt a výše vyplaceného podílu na zisku P. ve výši 1 030 000 Kč, což v protikladu s nárokem ve výši 90% představovalo asi 4%. Proto žalovaný i správce daně posoudili prodej obchodního podílu a následně změnu společenské smlouvy tak, že vůlí zúčastněných stran nebylo uzavření těchto smluv, ale vyplacení podílu na zisku Ing. M. N. ve výši, která odpovídala jeho postavení ve společnosti, ovšem za daňového zvýhodnění, které mu zastřené úkony umožnily za pomoci subjektu P., bez níž by se transakce neuskutečnila a ta za ní obdržela odměnu ve výši 1 030 000 Kč. Tyto závěry žalovaného korespondují s podmínkami použití ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a zjištění jsou výsledkem volného hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Ohledně námitky stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného ukládá povinnost posuzovat právní úkony třetích osob z hlediska jejich zastřenosti, nelze s ním souhlasit, neboť žádná taková povinnost v napadeném správním rozhodnutí naznačena nebyla a žalovaný pouze poukázal na povinnost plátce daně odvést daň ve správné výši a včas.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal, že by řízení před soudem bylo zmatečné nebo bylo zatíženo podstatnou vadou, ani že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přezkoumal důvody podané kasační stížnosti a celou věc posoudil takto:

Kasační stížnost není důvodná.

Skutkový stav mezi účastníky řízení sporný není. Vyplývá z daňového spisu a byl žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí odpovídajícím způsobem vyličen. Skutková zjištění žalovaného krajský soud převzal a stěžovatel proti tomu nevznnesl žádné námitky. Sporné mezi účastníky je právní hodnocení zjištěného skutkového stavu.

Ve věci je tedy třeba vycházet z toho, že I. s. C. s. r. o. s předmětem podnikání – správa peněžních prostředků investičních fondů a činnost bezprostředně s touto činností související - byla zapsána do obchodního rejstříku dne 18.10.1993 a jejím jediným společníkem byl Ing. M. N., základní kapitál činil 100 000 Kč, jednatelkou byla JUDr. M. W. Dne 26. 3. 1996 byla JUDr. M. W. vymazána jako jednatelka a jako jednatel byl zapsán Ing. P. N., který je jednatelem dosud. Dne 12. 9. 1997 byl v obchodním rejstříku zapsán základní kapitál 1 000 000 Kč, který splatili společníci Ing. M. N. ve výši 950 000 Kč a Ing. P. N. ve výši 50 000 Kč. To vše na základě společenské smlouvy uzavřené mezi výše uvedenými společníky dne 26. 3. 1997, podle níž má společník, mimo jiné, právo na podíl z části zisku, kterou valná hromada určí k rozdělení mezi společníky, právo podílet se na rozhodování valné hromady hlasováním, právo převést obchodní podíl na jiného za podmínek stanovených v zákoně a dohodnutých v této smlouvě,...Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, která, mimo jiné, rozhoduje o změně společenské smlouvy, o rozdělování zisku, o zrušení a zániku společnosti a to buď s likvidací nebo bez likvidace. Při rozhodování o věcech uvedených v odst. 2 a 3 má každý společník jeden hlas na každých 1 000 Kč svého vkladu.Podle oznámení dle § 33 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. adresovaného Finančnímu úřadu ve Zlíně ze dne 18. 1. 1999 valná hromada I. s. C. s. r. o., která se konala 15. 9. 1998, rozhodla o zrušení společnosti s likvidací ke dni 31. 12. 1998, avšak Krajský obchodní soud v Brně, obchodní rejstřík tuto skutečnost zapsal dne 21. 12. 1998 a tímto dnem společnost vstoupila do likvidace. Z obchodního rejstříku vyplývá, že dne 21. 12. 1998 byl zapsán název společnosti I. s. C. s. r. o., v likvidaci, likvidátorem společnosti je Ing. P. Š. Už po rozhodnutí valné hromady I. s. C. s. r. o., o zrušení společnosti s likvidací ke dni 31. 12. 1998, tedy po 15. 9. 1998, společník společnosti Ing. M. N. uzavřel smlouvu o převodu části obchodního podílu v nominální výši 100 000 Kč za částku 24 890 000 Kč s P. M. a. F. L., se sídlem na Kypru, a nabyvatel tuto část obchodního podílu přijal. Podle smlouvy se jednalo o nominální hodnotu té části obchodního podílu, kterou převádějící vlastnil od založení společnosti. Lhůta pro zaplacení kupní ceny byla dohodnuta v délce čtrnácti dnů od podpisu smlouvy s možností prodávajícího od smlouvy odstoupit, nebude-li ve stanovené lhůtě zaplacen a dále bylo ve smlouvě uvedeno, že kupní cena byla stanovena s přihlédnutím k vlastnímu jmění společnosti v den prodeje a k dohodnuté změně společenské smlouvy s tím, že nebude-li během jednoho týdne schválena a podepsána dohodnutá změna společenské smlouvy, má kupující právo od smlouvy odstoupit. Dne 9. 12. 1998 uzavřeli společníci Ing. M. N., Ing. P. N. a P. M. a. F. L.společenskou smlouvu, podle níž základní jmění společnosti činí 1 000 000 Kč a je tvořeno peněžitými vklady společníků takto: Ing. M. N. 850 000 Kč, Ing. P. N. 50 000 Kč a P. M. a. F. L. 100 000 Kč, nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, jejímiž členy jsou všichni společníci, přičemž každý společník má počet hlasů odvozený od výše podílu, přičemž jeden hlas je za každých 1 000 Kč vkladu. Dále bylo dohodnuto, že s obchodním podílem Ing. M. N. v nominální hodnotě 850 000 Kč je spojeno 850 hlasů na valné hromadě a podíl na zisku či ztrátě ve výši 5%, s obchodním podílem Ing. P. N. v nominální hodnotě 50 000 Kč je spojeno 50 hlasů na valné hromadě a podíl na zisku či ztrátě ve výši 5%, a s obchodním podílem P. M. a. F. L., v nominální hodnotě 100 000 Kč je spojeno 100 hlasů na valné hromadě a podíl na zisku či ztrátě ve výši 90%. I. s. C. s. r. o. před vstupem do likvidace evidovala v účetnictví na účtu 428.11 nerozdělený zisk minulých let ve výši 37 051 194,19 Kč. Dne 16. 12. 1998 rozhodla valná hromada o rozdělení zisku a z nerozděleného zisku minulých let bylo na výplatu podílů na zisku určeno 32 000 000 Kč. Dne 17. 12. 1998 vyplatila I. s. C. s. r. o. podíl na zisku P. M. a. F. L. Částku 25 920 000 Kč po zdanění, dne 18. 12. 1998 byla tato částka připsána na účet P. M. a. F. L. a první následující pracovní den tj. 21. 12. 1998 byla z účtu P. M. a. F. L. převedena částka 24 890 000 Kč na účet Ing. M. N. Dne 21. 12. 1998, jak výše uvedeno, zapsal Krajský obchodní soud, obchodní rejstřík, vstup I. s. C. s. r. o. do likvidace.

Skutkový stav byl správcem daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 15. 12. 1999 hodnocen tak, že přistoupení zahraničního společníka těsně před vstupem do likvidace bylo účelové a jeho smyslem bylo snížit zdanění vyplaceného podílu na zisku u společníka Ing. M. N. z 25 % (§ 36 odst. 2 písm. a/ ZDP) na 10 % (dle Smlouvy mezi ČSSR a vládou Kyperské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a majetku). S přihlédnutím k obsahu společenské smlouvy a skutečnému toku peněžních prostředků dospěl k závěru, že podíly na zisku byly v konečném výsledku rozděleny v poměru odpovídajícím výši podílů (P. 1,3 milionu Kč, tj. 3,6% podílu na zisku, Ing. M. N. 26,09 milionu Kč, tj. 92,0 % podílu na zisku, Ing. P. N. 1,2 milionu Kč, tj. 4,4 % podílu na zisku) a s nimi spojenými hlasovacími právy a nikoliv podle společenské smlouvy. K dosažení tohoto výsledku byla uzavřena smlouva o převodu obchodního podílu se zahraniční společností P. M. a. F. L., prodejní cena části podílu byla ve skutečnosti výplatou podílu na zisku přes třetí osobu. Tento postup hodnotil správce daně ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní. Ing. M. N. byl příjem z podílu na zisku kromě správně zdaněné částky 1 600 000 Kč zdaněn i příjem částky 24 890 000 Kč daní ve výši 25 %. Plátce daně I. s. C. s. r. o., v l. porušila ustanovení § 38d odst. 2 ZDP ve vazbě na § 36 odst. 2 písm. a/ bod 2, dle něhož měla být z příjmu při jeho výplatě sražena daň ve výši 25 %. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl ke stejnému závěru. Společnost P. M. a. F. L. vstoupila podle něj do I. s. C. s. r. o. jako prostředník, přes jejíž bankovní účet proběhla výplata podílu na zisku Ing. M. N. ve výši 24 890 000 Kč. Podíl na zisku byl formálně právně představován jako uhrazená kupní cena části obchodního podílu, která zdanění u Ing. M. N. nepodléhala vzhledem k osvobození tohoto příjmu od daně. Společnost P. M. a. F. L. ve skutečnosti obdržela pouze podíl na zisku I. s. C. s. r. o. v čisté výši 1 030 000 Kč. Správce daně proto správně stanovil základ daně z podílu na zisku společníka P. M. a. F. L. ve výši částky, kterou tento poplatník skutečně obdržel, bez zvýšení o částku 24 890 000 Kč, kterou formálně přijal za účelem jejího převedení Ing. M. N.

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

V obecné rovině lze souhlasit s názorem stěžovatele, že zastřeným právním úkonem je simulován právní úkon jiný. Za takového stavu je povinností správních orgánů určit, o který právní úkon se mělo v dané věci jednat, tedy jinými slovy řečeno, který faktický (skutečný) právní úkon je právním úkonem zastřeným simulován. O tomto obecném závěru není pochyb, neboť je běžným posouzením nejen v daňovém řízení, ale i při posuzování právních úkonů v občanském právu.

Stěžovatel však v kasační stížnosti celou otázku zastřeného právního stavu nepřipustně zužuje pouze na jedinou transakci z celého souhrnu úkonů, které vedly žalovaného i krajský soud k závěru o zastřenosti celkového jednání účastníků, a tím musí dospět k jiným závěrům, než žalovaný i krajský soud. Tímto způsobem však vést argumentaci nelze. Právě obchody, jejichž cílem je snížení daňové povinnosti pro některého z účastníků takového právního vztahu, jsou zcela charakteristické tím, že jednotlivé transakce, z nichž se celá konstrukce právního stavu sestává, jsou právem dovolené. Až posouzením všech jednotlivých komponentů, které danou transakci tvořily, je možné dospět k závěru, že hlavním cílem celé skupiny právních úkonů nebyly takové účely, které by byly seznatelné z těchto jednotlivých úkonů, ale účel, který vyplývá až po posouzení všech takových transakcí v celém kontextu.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti vytrhuje pouze jednu část provedené transakce (prodej obchodního podílu, změna společenské smlouvy, rozdělení zisku, výplata podílů společníkům, zdanění, zaplacení kupní ceny za zakoupený podíl), a to právě pouze ve formálně právním stavu. Žalovaný i krajský soud však celý právní stav posuzovali mnohem širěji, což také řádně odůvodnili, a což stěžovatel již v kasační stížnosti neuvádí (cena prodávaného obchodního podílu a reálná výše účasti nového společníka ve společnosti, následná změna společenské smlouvy a od toho související způsob rozdělení podílů na zisku, který neodpovídal počtu hlasů ve společnosti, výše vyplaceného podílu na zisku P. ve výši 1 030 000 Kč, ačkoliv v protikladu s nárokem 90% se jednalo asi o 4%). Právě tyto skutečnosti, které musely být posouzeny, vyústily ve zcela logický závěr, že celou provedenou transakcí (nikoliv pouze jejími dílčími kroky) byl zastřen skutečný stav, jímž bylo vyplacení podílu na zisku Ing. M. N. ve výši, která odpovídala jeho postavení ve společnosti, ovšem za daňového zvýhodnění, které mu zastřené úkony umožnily za pomoci subjektu P. Právě toto zjištění, zcela jasně patrné v odůvodnění napadeného rozsudku (z něhož je citované), je naprosto v souladu se zhodnocením celé transakce, a zcela jasně uvádí, který právní úkon byl zastřen. Není tedy důvodná námitka stěžovatele, že tento zastřený úkon nebyl zjištěn – tímto zastřeným úkonem byla výplata podílu na zisku Ing. M. N. za daňového zvýhodnění, k němuž by nemohlo dojít, pokud by tato výplata na zisku byla provedena přímo, přičemž tento úkon byl zastřen formálním stavem, kdy obchodní podíl koupila kyperská společnost, této kyperské společnosti však byla vyplacena vzhledem k její účasti ve společnosti i kupní ceně za podíl naprosto minimální částka, neboť tato společnost musela většinu z takto vyplacené částky zaplatit za kupní cenu koupeného obchodního podílu. Tyto závěry jsou z napadeného rozsudku zcela jasně patrné, a kasační stížnost je v tomto ohledu nedůvodná.

Pokud stěžovatel uváděl, že není povinen provádět obchody tak, aby maximalizoval svou daňovou zátěž, pak s ním bezpochyby Nejvyšší správní soud souhlasí. Žádný takový závěr však z napadeného rozsudku i žalobou napadeného správního rozhodnutí rozhodně neplyne. Je zcela na stěžovateli, jakým způsobem bude podnikat, svým jednáním však nemůže obcházet právní předpisy, jak se tomu zastřeným právním stavem stalo v tomto případě.

Rovněž z napadeného rozsudku či žalobou napadeného správního rozhodnutí rozhodně neplyne, že by stěžovatel byl nucen zdanit podíl na zisku vyplácený kyperské společnosti bez ohledu na sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Žádný takový závěr v těchto rozhodnutích uveden není, neboť žalovaný vycházel pouze z odlišného základu daně, aplikována však byla shora zmíněná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Další argument stěžovatele, že v takovém případě by společnost P. mohla žalovat stěžovatele u civilního soudu o doplacení rozdílu, je nedůvodný, neboť v daném případě stát nijak nevstupuje do svobodných obchodních vztahů mezi jednotlivými podnikateli a ti si tedy mohou uzavírat smlouvy podle svého uvážení a je tak pouze na nich, jak si vzájemné vztahy ve smyslu soukromého práva mezi sebou upraví. Proto je taková argumentace z hlediska daňových zákonů zcela nepřijatelná, neboť míří zcela na vztahy jiné, tedy soukromoprávní mezi jednotlivými podnikateli.

Pokud stěžovatel uváděl, že snahou žalovaného a správce daně bylo v daném případě vybrat daň v maximální výši a nikoliv ve správné výši, pak nic takového z obsahu napadeného rozsudku i žalobou napadeného správního rozhodnutí neplyne. Správní orgány pouze důvodně neuznaly formálně navozený stav předmětnou transakcí a řádně zdůvodnily,

jaký skutečný stav tímto formálním stavem byl zastřen. Na tento skutečně zjištěný stav pak aplikovaly příslušné právní předpisy. Takový postup není žádným maximalizováním daňové povinnosti stěžovatele, ani na něj nepřenáší žádné daňové břemeno, ale pouze stanoví daň nikoliv s ohledem na formální stav, kterým byl zastírán stav skutečný, a z tohoto skutečného stavu vybírá příslušnou daň. Na takovém postupu není nic nezákonného.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55 vyslovil, že zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním. Správce daně je tak povinen postupovat (ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 a § 31 citovaného zákona) vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li k jeho zvýhodnění. Tato zásada byla v souzené věci respektována (viz snížení daně odvedené za právnickou osobu společnost P. M. a. F. L. a zvýšení daně odvedené za fyzickou osobu Ing. M. N., v celkovém výsledku však v neprospěch daňového subjektu). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55 dále vyslovil, že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat,...podstatné je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu.

Podle závěru krajského soudu i Nejvyššího správního soudu skutečný stav byl v řízení před správními orgány řádně zjištěn.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že účelem transakce bylo zastření skutečného právního stavu a tím snížení daňové povinnosti. Pokud stěžovatel uváděl, že vztah mezi společností a společníkem je komplexem vztahů, a že pokud ve společnosti zbýval rozdělit zisk asi 37 miliónů korun, pak byl pro společnost P. ekonomicky zdůvodnitelný její vstup do společnosti a že cena podílu nebyla ekonomicky nijak nadhodnocena, pak takovou argumentaci je nutné odmítnout. Bezpochyby nerozdělený zisk ve společnosti, která vstupuje do likvidace, je významným ekonomickým faktorem, který motivuje případného nového společníka ke vstupu do takové společnosti. Jak ale uvedl krajský soud i žalovaný, takový ekonomický efekt zde v daném případě žádný nebyl, neboť kupní cena za prodávaný obchodní podíl činila asi 96% rozdělovaného zisku. Jak již bylo shora několikrát uvedeno, na celou transakci je nutno pohlížet z celého hlediska, jak řádně učinili žalovaný i krajský soud, a nikoliv pouze vytrhávat jednotlivé dílčí komponenty a je používat k případné argumentaci. S ohledem na celou obchodní transakci je tak ekonomický efekt pro nového společníka naprosto nevýznamný a plně podporuje závěr správních orgánů, že tento nový společník byl pouze prostředníkem, bez něhož by transakce neproběhla, a že tento nový společník ve skutečnosti nezískal za částku, za níž koupil obchodní podíl, ekonomicky odpovídající podíl z rozděleného zisku, ale pouze odměnu za umožnění zprostředkování celé transakce.

Pokud stěžovatel uváděl, že v daném případě pouze využil běžnou komparativní výhodu, která pramení z rozdílného zdanění v České republice a v Kyprské republice, pak toto jeho právo nikdo nezpochybňuje a stěžovatel tuto komparativní výhodu bezpochyby může využívat i nadále, ovšem za respektování příslušných právních předpisů, což se v daném případě nestalo.

V poslední části kasační stížnosti žalobce mj. navrhl, aby Nejvyšší správní soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů,

neboť se jedná o neústavní právní úpravu, která nerozlišuje mezi nesprávně sraženou daní, u které nesprávnému sražení mohl či nemohl plátce zabránit, přičemž případ druhý je neslučitelný s článkem 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Po uvážení argumentace stěžovatele Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tento jeho návrh není důvodný.

Podle ust. § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů, neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.

Podle ust. § 6 odst. 3 zákona o správě daní, plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Podle článku 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje.

Podle článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Jak vyplývá ze shora uvedených zákonných ustanovení i ustanovení Listiny základních práv a svobod, daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Takovým zákonem v daném případě je zákon o daních z příjmů, kdy je plátce daně (tedy osoba od daňového poplatníka odlišná, která má vlastní majetkovou odpovědnost vůči správci daně) povinen odvést sraženou daň. Plátce daně tak musí srazit tzv. srážkovou daň ve správné výši, za což nese svou majetkovou odpovědnost. Tato majetková odpovědnost je stanovena přímo zákonem, a její stanovení tak je v souladu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, přičemž aplikace tohoto ustanovení vylučuje obecné užití článku 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Povinnosti k takovému postupu stanoví plátcí daně zákon, a proto s takovou povinností musí takový plátce daně případně předem počítat. Ač se tak u plátce nejedná o subjekt, jehož majetková sféra je přímo dotčena daňovou povinností (tím je poplatník – ust. § 6 odst. 2 zákona o správě daní), majetková sféra plátce daně je omezena jeho odpovědností srazit řádně daň a včas ji odvést.

Stěžovatel uváděl, že ani žalovaný ani krajský soud nevymezili, v jakém rozsahu může stěžovatel prověřovat okolnosti na straně daňového poplatníka, a že napadený rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku k této věci uvedl, že stěžovateli nebyla stanovena povinnost prověřovat úkony třetích osob z jejich zastřenosti, ale povinnost odvést daň ve správné výši a včas. Žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí uvedl, že i když stěžovatel postupoval při výplatě podílů na zisku v souladu se společenskou smlouvou, nedošlo ke sražení a odvedení daně ve správné výši, což bylo zjištěno v daňovém řízení v rámci daňové kontroly. S takovými právními závěry Nejvyšší správní soud souhlasí, a poznamenává, že smyslem soudního přezkumu pravomocných správních rozhodnutí není dávat obecné výklady zákona, k čemuž správní soudy ani nemají pravomoc. Smyslem soudní ochrany je konkrétní posouzení daného problému. V tomto případě je patrné, že žalovaný při posouzení důvodnosti použití ust. § 38d odst. 5 zákona o správě daní vycházel nejen z toho, co stěžovatel prezentoval jako formálně bezvadný stav, ale ze zjištění širších, které vycházely z následné daňové kontroly. Pokud tedy správce daně ze zjištění na základě daňové kontroly vycházel, nijak neporušil žádné právo

stěžovatele na sražení a odvedení daně ve správné výši, neboť tuto povinnost má stěžovatel. Nutno ovšem znovu poznamenat, že je to stěžovatel jako plátce daně, kdo určuje konkrétní výši daně, kterou srazí a odvede, a proto musí takový plátce daně také nést vůči státu majetkovou odpovědnost, že tak učinil řádně. V daném případě je to stěžovatel, kdo konkrétní peněžní částku z vyplácené částky srazí na základě veřejnoprávního předpisu a tuto částku pak odvede státu, musí proto nést i odpovídající majetkovou odpovědnost, neboť stát v takovém případě nijak aktivně do vztahu mezi plátcem daně a daňovým poplatníkem nevstupuje.

Ze všech těchto důvodů byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná (ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s.), přičemž Nejvyšší správní soud rozhodl bez nařízení jednání, které nepovažoval za vhodné (ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto náklady řízení nevznikly, a soud mu je proto nepřiznal.

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

V Brně dne 30. listopadu 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu