



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Investiční fond Čechy, a. s. v likvidaci**, se sídlem Dlouhá 2699, Zlín, zastoupeného JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4 o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 7.2.2007, č.j. 2451/07-1200-700696, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku žalobci prostřednictvím JUDr. Milana Vašíčka, MBA, advokáta se sídlem Lidická 57, Brno, náklady řízení v částce 17 000,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 154 Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 10.2.2000 č.j. 27396/00/303915/3407, kterým byla žalobci na základě daňové kontroly vyměřena za zdaňovací období 1999 daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou v celkové výši 7350902,- Kč oproti dani uvedené ve vyúčtování a odvedené správci daně ve výši 1053730,- Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že předmětem rozhodnutí je daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou podle § 36 odst.2 písm.a) bod 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Správce daně postupoval v souladu s § 2 odst.7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“) a vzal v úvahu skutečný obsah právních úkon, který byl zastřen stavem formálně právním.

Správce daně zjistil, že Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. nakupovali od r. 1997 akcie žalobce až dosáhli souhrnného počtu 500336 ks akcií z celkového počtu 938156 ks emitovaných akcií. Jmenovaní akcionáři měli akcie v dlouhodobém držení, a zejména akcionář Ing. M. N. svá akcionářská práva z 376300 ks akcií představující 40 % hlasovacích práv aktivně uplatňoval, což dokumentuje žádost o svolání mimořádné valné hromady konané 28.7.1998, na níž svými hlasy rozhodl o vstupu žalobce do likvidace a jmenování likvidátora.

V závěru likvidace (dne 3.3, 5.3. a 10.3.1999) prodali jmenovaní akcionáři na základě obsahově totožných smluv všechny doposud držené akcie osobám spojeným s činností fondu nebo osobám blízkým. Z kupních smluv vyplývá, že kupní cena jedné akcie (sjednaná ve výši 168,- Kč na 1 akcii) byla ve všech případech totožná a výrazně se blížila výši likvidačního zůstatku (170,68 Kč na 1 akcii). V době uzavření smluv již byla výše likvidačního zůstatku známá, protože dne 10.3.1999 bylo v obchodním věstníku zveřejněno oznámení o konání valné hromady, která rozhodovala o rozdělení likvidačního zůstatku. Valná Hromada se konala dne 14.4.1999. Splatnost kupní ceny byla ve všech smlouvách sjednána na 60 dnů od podpisu smlouvy. Termín splatnosti kupní ceny se kryl s termínem, v němž proběhla výplata likvidačních zůstatků.

Z uzavřených smluv vyplývá, že k převodům akcií došlo i mezi původními akcionáři, neboť Ing. P. N. dne 3.5.1999 prodal Mgr. P. 42525 ks akcií žalobce a v ten stejný den koupil od Ing. M. N. 93000 ks akcií. Ceny prodaných a koupených akcií byly totožné, prodej a současná koupě 42525 ks akcií z pohledu Ing. P. N. postrádala vlastní ekonomický smysl, vyjma ovlivnění způsobu zdanění.

Výpisy z bankovních účtů osob, které akcie v závěru likvidace nakoupily, dokládají, že dne 3.5.1999 byly těmto osobám připsány podíly na likvidačním zůstatku vyplacené investičním fondem a tyto finanční prostředky byly okamžitě převedeny na bankovní účty původních akcionářů – tj. účty Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N.. Mezi připsanými částkami a z účtu odepsanými částkami byl nepatrný rozdíl (2,68 Kč na akcii). Tok finančních prostředků dokazuje, že podíly na likvidačním zůstatku fakticky obdrželi původní akcionáři.

Popsaným způsobem byl zásadně snížen základ daně vybírané zvláštní sazbou, který je ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) bod 7 ZDP vymezen jako podíl na likvidačním zůstatku akciové společnosti snížený o nabývací cenu akcií. Pokud by akcionáři Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. inkasovali likvidační zůstatek přímo, byl by vypočten základ daně z příjmů vybírané zvláštní sazbou v souhrnné výši 18891519,- Kč a byla by z něj sražena a odvedena daň ve výši 25%, tj. 4722880,- Kč. Podle účelově sjednaného právního stavu však uvedené osoby přijaté částky nedanily vůbec, jelikož příjem těchto osob byl deklarován jako uhrazená kupní cena akcií, která v daném případě zdanění nepodléhala.

Žalobce srazil a odvedl daň z podílů na likvidačním zůstatku nově přistoupičím akcionářům (O. N., Mgr. S. P., Ing. P. N., Ing. R. P., H. P. a S. P.). Základ daně uvedených osob však byl zásadně snížen kupní cenou, která byla ve smlouvách o prodeji akcií jednotně a účelově sjednána na částku blížící se vyplacenému příjmu z likvidačního zůstatku.

Při výplatě likvidačního zůstatku ve výši cca 85 000 000,- Kč tak byl základ daně provedenými právními úkony snížen na 1 345 806,- Kč a daň byla odvedena pouze v částce 336 332,- Kč.

Faktický průběh transakce, totožný časový i věcný průběh všech celkem sedmi převodů akcií, sjednání kupní ceny na hranici likvidačního zůstatku tak, aby byl minimalizován základ daně, tok finančních prostředků a nakonec dosažení stavu, kdy se skutečnými příjemci podílů na likvidačním zůstatku staly osoby, kterým by byl vyplacen bez realizace formálně právních úkonů dokazují, že právní úkony prodeje akcií byly realizovány pouze za účelem snížení základu daně a daně. Jiný účel právních úkonů než obcházení daňového zákona, nelze dovodit, neboť prodej akcií v závěru likvidace nepřinesl původním akcionářům Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. žádný zisk.

Právní úkon realizovaný pouze za účelem krácení základu daně a daně, je nutno v daňovém řízení posoudit ve smyslu § 2 odst.7 d.ř. Je třeba zohlednit, že vůle původních akcionářů vyjádřená ve smlouvách o převodech cenných papírů, nesměřovala k jinému cíli, než přesunout zdanění na osobu, která v důsledku smluvního ujednání sníží daňový základ na minimum.

Účelovost výše popsané transakce a provázanost navazujících úkonů vyplývá i z návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku schváleného všemi hlasy na valné hromadě konané dne 14.4.1999. Podle 8. bodu Notářského zápisu JUDr. P. S. z této valné hromady měli nárok na vyplacení podílu na likvidačním zůstatku ti akcionáři, kteří byli ke dni zrušení společnosti (tj. 28.7.1998) vedeni v evidenci zaknihovaných cenných papírů. Těmito akcionáři byli dle výpisu Střediska cenných papírů kromě drobných akcionářů právě Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N.. Tento způsob rozdělení likvidačního zůstatku odsouhlasili všichni účelově přistoupivší akcionáři (z celkem 507783 hlasů patřilo 500330 hlasů akcionářům, kteří akcie koupili v závěru likvidace) a hlasovali tak de facto proti svým osobním zájmům.

Společnost GLOBin, s.r.o. vyplatila podíly na likvidačním zůstatku žalobce nově přistoupivším akcionářům a respektovala tak účelově navozený stav, jelikož i tato společnost byla ovládána účastníky transakce – jednatelem byl Ing. P. N. a jediným společníkem Ing. M. N.

Pro zdanění podílů na likvidačním zůstatku tak není rozhodné, že formálně právní stav představoval jako příjemce podílů na likvidačním zůstatku nově přistoupivší akcionáře, ale zásadní je skutečnost, že podíl na likvidačním zůstatku fakticky obdrželi Ing. P. N., Ing. M. N. a MUDr. K. N.

Při vybírání daně srážkou je podle § 69 odst.1 d.ř. nesražená nebo nevybraná daňová částka předepsána k přímému placení plátcí daně, tj. v dané věci žalobci. Žalobce jako plátec daně podle § 6 odst.3 d.ř. odvedl správci daně daň sraženou z příjmů poplatníků. Podle § 38d odst.5 ZDP je v případě provedení srážky daně v nesprávné výši vymáhána tato částka na plátcí daně jako jeho dluh. Správce daně v daňovém řízení dokázal, že při výplatě podílů na likvidačním zůstatku připadajícím na 500336 ks akcií nebyla daň sražena a odvedena ve výši odpovídající skutečnému stavu. K úhradě správcem daně vyměřené daně je podle zákona povinen žalobce.

Svěddecké výpovědi účastníků transakce potvrdily příbuzenské a jiné vztahy mezi těmito osobami. Zástupce žalobce nepoložil žádnému ze svědků jedinou otázku týkající se objasnění průběhu transakce.

Základ daně byl popsány transakcemi s akciemi minimalizován o více než 90 %. Faktický stav byl ten, že akcionáři Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. obdrželi podíly na likvidačním zůstatku (které podléhají srážkové dani ve výši 25%), ale formálně právní stav představoval tento příjem jako úhradu kupní ceny akcií (která byla od daně osvobozena podle § 4 odst.1 písm. w) ZDP).

Žalobce v žalobě zejména uvedl že, svědkové byli pracovníky správce daně konfrontováni s obsahem původních protokolů o výsledku osoby předzvědné, čímž byla jejich výpověď zásadním způsobem ovlivněna nezákonně získanými protokoly.

Předmětná obchodní transakce nebyla zastřeným úkonem, nýbrž naopak – faktický stav byl plně v souladu s formálně-právním provedením. Žalovaný nikdy neuvedl, jaký právní úkon byl zastřen a pro aplikaci § 2 odst.7 d.ř. tak nebyly splněny podmínky. Přestože jedním z důsledků akcionářů žalobce bylo i snížení daňového základu, nelze říci, že by tato transakce postrádala jiný ekonomický smysl. Zisk několika desítek tisíc korun, k němuž u každého z nových akcionářů došlo díky rabatu z kupní ceny akcií, není zanedbatelnou položkou. Všechny zúčastněné osoby jednaly podle zákona a není proto důvod považovat jejich jednání za obcházení zákona.

I kdyby jediným ekonomickým smyslem transakce bylo snížení daňového základu, neměnilo by to nic na tom, že rozhodnutí žalovaného je nesprávné. Jednání akcionářů není jednáním zakázaným. Pokud by zákonodárce zamýšlel zakázat prodej akcií v určitém stadiu likvidace jistě by tak učinil.

Vůle akcionářů i její projev byly pravé, ve shodě a nic nezastíraly. Akcionáři zamýšleli prodat akcie a této vůli odpovídal i její formálně právní projev. Obchod tedy proběhl tak, jak je zachycen v jednotlivých právních úkonech. Pokud žalovaný tvrdí, že k simulaci došlo, musí též specifikovat jaký faktický úkon byl simulován jakým formálně právním úkonem.

Žalobce také navrhl, aby soud přerušil řízení a podal v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy k Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 38 odst.5 ZDP, neboť toto ustanovení správce daně vykládá tak, že vždy pokud dojde k nedoplatku na srážkové dani, musí jej plátce dorovnat. Není přitom brán žádný zřetel na okolnosti, kvůli kterým nedoplatek vznikl. V dané věci totiž byl povinen žalobce uhradit daň, která vznikla v důsledku vnějších okolností, na něž neměl žalobce sebemenší vliv, jejich vznik nemohl předvídat a ani při nejlepší vůli jim nemohl zabránit.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že návrhem na podání návrhu na zrušení § 38d odst.5 ZDP k Ústavnímu soudu se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.11.2006 č.j. 5 Afs 94/2005-85 a dospěl k závěru, že návrh není důvodný.

Dne 9.11.2006 proběhl výslech svědka M. N., kterého se žalobce přesto, že byl o něm informován, nezúčastnil. Pouze tento svědek byl seznámen s obsahem výpovědi, a to svého bratra (který jej při prodeji akcií zastupoval) ze dne 13.9.1999, a následně dotazován správcem daně. Výslechů zbývajících svědků dne 20.11.2006 a dne 21.11.2006 se zúčastnil substituční zástupce Mgr. K. a uvedení svědci nebyli konfrontováni s obsahem protokolů z 13.9.1999.

Žalobce v replice ze dne 19.2.2008 polemizoval s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2006 č.j. 5 Afs 94/2005-85 a odkázal zvláště na nález Ústavního soudu

sp.zn. IV. ÚS 666/02 a nález sp.zn. IV. ÚS 29/05. Zdůraznil, že žalovaný stále neuvedl, o jaký skutečný úkon mělo v daném případě jít, když podle něj rozhodně nešlo o uzavření kupních smluv.

Z pohledu žalovaného by se daňový subjekt měl nejspíše chovat tak, aby svoji daňovou povinnost co nejvíce zvýšil, což je absurdní.

Při ústním jednání dne 29.4.2009 právní zástupce žalobce uvedl, že § 38d odst.5 ZDP by měl být vykládán ústavně konformně. Pro případ, že by takový výklad nebyl možný navrhl předložit věc Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti tohoto ustanovení. Ústavní soud se dosud tímto ustanovením nezabýval na plenární úrovni a z jeho usnesení sp.zn. IV. ÚS 855/07 je zřejmé, že věc nepochopil.

Zástupkyně žalovaného při ústním jednání uvedla, že finanční orgány postupovaly v souladu s čl. 11 odst.5 Listiny základních práv a svobod a též § 38d odst. 5 ZDP.

Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29.4.2009, č.j. 30 Ca 89/2007-43, byla žaloba zamítnuta. Proti rozhodnutí podal žalobce kasační stížnost. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, č.j. 8 Afs 66/2009 – 78, byl rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu je zejména uvedeno: „Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně aplikoval § 2 odst. 7 daňového řádu. Podle stěžovatele v posuzované věci nejde o dissimulaci a formální i skutečný stav jsou v souladu. Transakce s akciemi měla pro zúčastněné subjekty ekonomický smysl a na jejím základě došlo k přenesení ekonomického rizika z původních akcionářů na nabyvatele akcií.

Nejvyšší správní soud již dříve rozlišil dissimulaci a jednání *in fraudem legis* a jeho význam z hlediska aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004 - 89 (č. 1301/2007 Sb. NSS), dospěl k následujícím závěrům: „*V rámci daňového řízení je tedy nepochybně povinností daňových orgánů při rozhodování o určité daňové povinnosti zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, slovy zákona „skutečný obsah právního úkonu“. Užití materiálního nahlížení na právní úkony v rámci daňového řízení rozhodně nepředstavuje sporný výkladový problém a ostatně jednoznačně vyplývá i z dřívější rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví (...). Sporným nicméně zůstává, za jakých okolností a jakým způsobem mohou daňové orgány citované ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu aplikovat. (...)*

Dissimulované právní úkony je v první řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak v této souvislosti nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kriteria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci

– strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.

V duchu předchozích východisek je pak nutné vykládat též ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, a to i v projednávané věci. Správce daně proto musí vždy vážit, o kterou ze shora v obecné rovině zmíněných situací se v konkrétním případě jedná a teprve na základě takového zjištění, tedy zda se jedná o situaci, kdy strany uzavřeli právní úkon, ač nechtěli uzavřít žádný, nebo zda strany předstíráním jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, rozhodne o aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost (srov. v této souvislosti také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, čj. 1 Afs 3/2004 - 63 (č. 632/2005 Sb. NSS).

Povinností daňových orgánů ovšem v takovém případě logicky musí být též zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zcela určující. V tomto ohledu je tak možno uzavřít, že nelze setrvat na právním názoru, vysloveném mimo jiné i ve shora citovaném rozhodnutí čtvrtého senátu, tedy že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu určitý právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, jinak řečeno, dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Je třeba naopak trvat na tom, že zkoumání vůle daňového subjektu a projevu jeho vůle je pro posouzení možné aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu na zkoumaný právní úkon naprosto nezbytné.

Jak již soud shora konstatoval, je nepochybně povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav a aplikovat tedy za splnění určitých podmínek právě ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předejít úvahy, které je k takovému závěru vedly. (...)

Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasné prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy,

kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona (zvýraznění doplněno - poznámka Nejvyššího správního soudu).

K závěru, že se o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu nejedná, pokud daňový subjekt nepředstíral své právní úkony a nesnažil se zastrít jimi jiné právní úkony, ale zneužil svými úkony práva, Nejvyšší správní soud dospěl již v rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS).

Z předestřené judikatury plyne pro účely posuzované věci požadavek odlišovat případy dissimulovaných právních úkonů od případů úmyslného jednání, kterým dochází k obcházení zákona. Jakkoliv mohou vést oba typy jednání ke stejným procesním důsledkům v daňovém řízení, pro účely aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu je třeba je rozlišit.

Nejvyšší správní soud v této věci přisvědčil stěžovateli, že předmětné jednání nevykazovalo znaky dissimulace. Ze zjištěného skutkového stavu neplyne, že by osoby zúčastněné na transakci ve skutečnosti zamýšlely učinit jiné právní úkony. Právě naopak, prodej akcií byl realizován zcela úmyslně, zcela zřejmě za účelem daňové optimalizace, resp. snížení daňové povinnosti. Zúčastněné osoby učinily přesně ty právní úkony, které učinit chtěly. V tomto ohledu byla dána shoda mezi jejich vůlí a způsobem, kterým tuto vůli ve vnějším světě projevily. V takovém případě ovšem není možné aplikovat § 2 odst. 7 daňového řádu. Krajský soud založil své závěry na nesprávné aplikaci tohoto ustanovení. Jeho rozhodnutí proto nemohlo v řízení o kasační stížnosti obstát.

Krajský soud si byl při svém rozhodování vědom existence usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1301/2007 Sb. NSS, ale nerespektoval jeho závěry. Učinil-li tak s tím, že usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno před rozhodováním Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 855/07 a Ústavní soud rozhodoval „*při jeho znalosti*“, pochybil. Rozhodnutí Ústavního soudu nijak nezpochybnilo závěry a právní názor rozšířeného senátu.

Nejvyšší správní soud ovšem zároveň zdůrazňuje, že výsledek řízení o této kasační stížnosti nemůže automaticky vést k závěru o zákonnosti jednání stěžovatele. Bude na krajském soudu, příp. na žalovaném, aby v dalším řízení aplikovali na zjištěný skutkový stav odpovídající právní normy. V této souvislosti by se měli zaměřit zejm. na to, zda postup zúčastněných osob vykazoval znaky jednání *in fraudem legis*, a na případné právní následky takové skutečnosti, zejm. na platnost takových úkonů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1301/2007 Sb. NSS). Tato zjištění potom odpovídajícím způsobem promítnou v kvalifikaci důsledků postupu stěžovatele z hlediska daňových předpisů.

Námítl-li stěžovatel, že krajský soud nepřerušil řízení a nepodal Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud neshledal námitku důvodnou.

Jakkoliv totiž Ústavní soud usnesením ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 855/07 (<http://nalus.usoud.cz>), odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, čj. 5 Afs 94/2005 - 85 (www.nssoud.cz), pro zjevnou neopodstatněnost, je z jeho odůvodnění zřejmé, že se námitkou neústavnosti předmětného ustanovení zabýval. Uvedl přitom, že „(s)ama stěžovatelka ve své ústavní stížnosti uvádí, že ustanovení § 38d odst. 5 ZDP „dopadá na případy, kdy příčinou nedoplatku na srážkové dani je pochybení či

dokonce zlý úmysl plátce. (...) Správce daně však toto ustanovení vykládá tak, že vždy, pokud dojde k nedoplatku na srážkové dani, musí jej plátce dorovnat". Z této citace je zřejmé, že stěžovatelka nenapadá v první řadě ustanovení zákona samotné, ale napadá to, jak ho orgány moci veřejné aplikují a vykládají. Přitom zásadně platí, že aby mohlo být ustanovení právního předpisu prohlášeno za protiústavní, musí platit, že neexistuje jeho ústavněkonformní výklad. Z dosavadní geneze případu, tak jak byla nastíněna, plyne, že výklad tohoto ustanovení, tak jak ho správce daně interpretuje, resp. přesněji, jak stěžovatelka tvrdí, že ho správce daně interpretuje, protiústavní není. Již bylo uvedeno, že se Ústavní soud po přezkoumání spisového materiálu - zvláště těch jeho částí, kde je popsán sled právních úkonů, jež sama stěžovatelka, její společníci či zahraniční společnost se sídlem na Kypru provedla - plně ztotožňuje s názorem orgánů moci veřejné v tom, že šlo o disimulaci. Proto by mohl Ústavní soud poněkud zjednodušeně argumentovat tím, že stěžovatelka naplnila onen předpoklad zlého úmyslu, jímž podmiňuje ústavnost napadeného ustanovení. Ovšem ústavnost napadeného ustanovení lze spatřovat zejména v tom, že plátce daně už z povahy sebe sama nese daňovou povinnost vůči státu. Plátce daně proto musí rovněž z povahy sebe sama počítat s tím, že se při následné daňové kontrole objeví skutečnosti, jež budou znamenat, že bude muset zaplatit nedoplatek. Shrnuto, ustanovení § 38d odst. 5 ZDP není sankcí za to, že stěžovatelka něco nevěděla, je to pouze mechanismus k tomu, že bude-li zjištěno, že vznikl nedoplatek na dani, bude to plátce, kdo ho uhradí, a to na základě daňové povinnosti vůči státu."

V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že se ústavností předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů zabýval i v rozsudku napadeném ústavní stížností (srov. rozsudek ze dne 30. 11. 2006, čj. 5 Afs 94/2005 - 85, www.nssoud.cz), o níž bylo rozhodnuto usnesením Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 855/07.

Stěžovatel se tedy mýlil v názoru, že odkaz na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 855/07 představoval vadu napadeného rozsudku, pro níž bylo třeba jej zrušit. Tento odkaz nečinil napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud navíc v napadeném rozsudku v této souvislosti správně odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 94/2005 - 85, který se předmětnou otázkou rovněž zabýval. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchytil se od svých předchozích právních závěrů. Stížná námitka proto nebyla důvodná.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že napadený rozsudek není zatížen nepřezkoumatelností ani v části odůvodnění týkající se aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu. Přestože krajský soud své závěry popsal relativně stručně, učinil tak zcela srozumitelně. Z rozsudku je bez dalšího zřejmé, z jakých důvodů nepovažoval krajský soud argumentaci stěžovatele za přílehavou. Nesprávné právní posouzení, které Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, nevedlo k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku."

S ohledem na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit. Právní posouzení žalovaného spočívalo na aplikaci ust. § 2 odst. 7 d.ř., přičemž však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ust. § 2 odst. 7 není možné v posuzovaném případě využít. Byl-li tedy závěr žalovaného postaven na nesprávné aplikaci tohoto ustanovení, soud nemohl sám provést právní překvalifikaci, neboť takovým postupem by byl žalobce mimo jiné zkrácen na svém právu na součinnost a právu podat odvolání. Žalobce má právo být s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. S ohledem na specifikum daňového řízení, které není ovládáno zásadou

koncentrace, by žalobce v případě seznámení se s novou právní klasifikací, mohl ještě v průběhu odvolacího řízení, v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je odvolatel (žalobce) oprávněn do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, formulovat nové odvolací námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky novou právní kvalifikaci vylučující (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.5.2005, č.j. 4 Afs 34/2003-74). Soud k věci závěrem dodává, aniž by předjímal budoucí rozhodnutí finančních orgánů, že aplikoval-li by na zjištěný skutkový stav odpovídající právní normy soud a tato skutečnost by eventuálně neměla vliv na vlastní výši daňové povinnosti, pak by žalobce byl zkrácen na svém právu brojít proti rozhodnutí finančních orgánů žalobou.

Shora popsané pochybení žalovaného představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Soud proto zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání.

Vzhledem k tomu, že žalobce byl ve věci úspěšný, přiznal mu soud ve smyslu § 60 odst. 1 náhradu nákladů řízení. Uložil proto žalovanému, aby žalobci uhradil celkem částku 17 000 Kč. Tato částka představuje úhradu soudního poplatku ze žaloby, kasační stížnosti 2 000 Kč, 3 000 Kč a odměnu za 5 úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepis žaloby, sepis repliky ze dne 19.2.2008, ústní jednání ze dne 29.4.2009, sepis kasační stížnosti) ve výši 2 100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d), odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.), a částku k úhradě hotových výdajů za 5 úkonů právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl).

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 20.7.2010

Mgr. Petr Kobylka, v.r.
v.z. z důvodu dlouhodobé
nepřítomnosti předsedy senátu