

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **I. s. C., s. r. o. v l.,** zast. Mgr. Zdeňkem Brunclíkem, advokátem se sídlem v Brně, Lidická 57, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2005, č. j. 29 Ca 26/2003 – 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2002, č. j. 3145/2000/FŘ/120, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla žalobci vyměřena daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně za fyzické osoby ve výši 9 096 666 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 1998 do 20. 12. 1998.

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. 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 vypláceného 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 navrhují 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. Prodávaný 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 plátci žádné nástroje, aby zjišťoval u společníků, jaké jsou jejich úmysly s vyplaceným podílem. Proto při srážení daně může plátce daně přihlédnout 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 napadený rozsudek navrhl 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 000Kč, 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 stěžovatelce vycházely správní orgány z odlišného základu daně, ale i tak postupovaly podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč došlo u plátce daně u 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, a dále proč došlo u plátce daně u daně sražené poplatníku ing. M. N. k vyměření daně o 8 296 666 Kč vyšší než byla daň uvedená plátcem daně – stěžovatelem ve vyúčtování a odvedená 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), přičemž 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 žalobce proti pravomocnému správnímu rozhodnutí a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2005, č. j. 29 Ca 26/2003 - 57). 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 posoudily 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 žalobce, že rozhodnutí žalovaného ukládá povinnost posuzovat právní úkony třetích osob z hlediska jejich zastřenosti, nelze s ní 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.

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 nepřípustně 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 vyplyne 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 šířeji, 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 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 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 nepřípadná, neboť míří zcela na vztahy jiné, tedy soukromoprávní vztahy 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 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 stěžovatelem zastírán stav skutečný, a z tohoto skutečného stavu vybere příslušnou daň. Na takovém postupu není nic nezákonného.

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 bylo 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% rozděleného zisku. Jak již bylo shora několikráte uvedeno, na celou transakci je nutno pohlížet z celého hlediska, jak řádně učinily 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 Kyperské 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 odpovědností 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 obecnou užití článku 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Povinnosti k takovému postupu stanoví plátci 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 jí 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 až 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 (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.), přičemž Nejvyšší správní soud rozhodl bez nařízení jednání, které nepovažoval za vhodné (ust. § 109 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 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