

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Investiční fond Morava, a. s. – v likvidaci**, se sídlem Dlouhá 2699, Zlín, zastoupeného JUDr. Milanem Vašíčkem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2007, čj. 2452/07-1200-700696, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2009, čj. 30 Ca 88/2007 - 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2009, čj. 30 Ca 88/2007 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 7. 2. 2007, čj. 2452/07-1200-700696, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 11. 2. 2000, čj. 27384/00/303915/3407, kterým správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období roku 1999 daň z příjmů vybíranou zvláštní sazbou ve výši 4 031 598 Kč.

Žalovaný vyšel ze zjištění, že Ing. M. N. a Ing. P. N. nakupovali od roku 1997 akcie žalobce. Dne 28. 7. 1998 valná hromada rozhodla o vstupu žalobce do likvidace. Kupními smlouvami uzavřenými ve dnech 5. 3. 1999 a 12. 3. 1999 jmenovaní prodali akcie žalobce novým akcionářům za cenu 91 Kč za jednu akcii. Zisk z prodeje byl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob. Podíl na likvidačním zůstatku připadající na jednu akcii činil 92,79 Kč. Daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou tak žalobce odvedl za nové akcionáře pouze z rozdílu mezi výší podílu na likvidačním zůstatku připadajícím na jednu akcii a cenou, za kterou byly akcie nakoupeny. Podle žalovaného z faktického průběhu transakcí, tedy ze sjednání kupní ceny na hranici likvidačního zůstatku s minimalizací základu daně, z toku finančních prostředků a z dosažení stavu, kdy se skutečnými příjemci podílů na likvidačním zůstatku stali původní akcionáři, vyplynulo, že prodej akcií byl

realizován pouze za účelem snížení základu daně a daně. Jediným účelem prodeje akcií tak bylo obcházení daňových předpisů a jednalo se o úkony podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jejichž skutečný obsah byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něj.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 30. 4. 2009, čj. 30 Ca 88/2007 - 41, zamítl.

Krajský soud uvedl, že výslechy svědků za přítomnosti zástupce žalobce potvrdily příbuzenské a jiné blízké vztahy mezi účastníky transakce s akciemi.

Pouze svědek Ing. M. N. byl dne 9. 11. 2006 seznámen s obsahem výpovědi jeho bratra Ing. P. N. ze dne 13. 9. 1999. Na potvrzení příbuzenských a jiných blízkých vazeb mezi účastníky transakce s akciemi to žádný vliv nemělo. Navíc jsou tyto vazby potvrzeny i svědeckými výpověďmi zbývajících svědků ze dnů 20. 11. 2009 a 21. 11. 2009, u kterých již byl přítomen zástupce žalobce, který vždy zasáhl v okamžiku, kdy správce daně chtěl svědky seznámit s obsahem jejich výpovědi coby osoby přezvědné. V důsledku jeho zásahu tak svědci nebyli konfrontováni s jejich předchozí nezákonně pořízenou výpovědí.

Dále krajský soud neshledal důvod k přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na posouzení ústavnosti § 38d odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ústavní soud se totiž podobným návrhem (podaným zástupcem žalobce) zabýval a odmítl jej usnesením ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 855/07, spolu s ústavní stížností proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, sp. zn. 5 Afs 94/2005, ve kterém se rovněž jednalo o aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu a § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů. Ústavní soud výslovně uvedl, že se *„plně ztotožňuje s názorem orgánů moci veřejné v tom, že šlo o disimulaci“*.

Žalovaný podle krajského soudu na str. 2 až 6 svého rozhodnutí podrobně popsal soubor právních úkonů celé transakce a uvedl (na str. 3), že popsaným způsobem byl zásadně snížen základ daně vybírané zvláštní sazbou, který je ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona o daních z příjmů vymezen jako podíl na likvidačním zůstatku akciové společnosti snížený o nabývací cenu akcií. Na str. 5 a 6 odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že fakticky akcionáři Ing. M. N. a Ing. P. 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) zákona o daních z příjmů. Jedná se proto o dissimulaci ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.

Krajský soud uzavřel, že žalovaný podrobně, logicky a přezkoumatelně odůvodnil postup podle § 2 odst. 7 daňového řádu (str. 2 až 6 napadeného rozhodnutí), stejně jako aplikaci § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil. Odkázal přitom *„při znalosti usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, na shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu v Brně ze dne 30. 11. 2006 čj. 5 Afs 94/2005 a shora uvedené usnesení Ústavního soudu ze dne*

6. 8. 2008 sp. zn. IV. ÚS 855/07, které bylo vydáno až po shora uvedeném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a tedy při jeho znalosti Ústavním soudem".

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, a z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. pro nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně aplikoval § 2 odst. 7 daňového řádu. Uvedl, že mezi zúčastněnými subjekty byly uzavřeny regulérní, závazné smlouvy, které jednoznačně měly ekonomický smysl. Celá transakce neproběhla formálně nebo bez hospodářského významu pro zúčastněné subjekty. Na jejím základě došlo k přenesení ekonomického rizika, vyplývajícího z odsouhlasené a dosud nerealizované likvidace stěžovatele, z původních akcionářů na nové nabyvatele akcií. Krajský soud nevzal tuto skutečnost v potaz. Rozhodnutí orgánů stěžovatele o jeho likvidaci a známá výše likvidačního zůstatku v žádném případě neznamenaly, že by likvidační zůstatek v totožné výši musel být nutně reálně vyplacen bývalým akcionářům.

Podle stěžovatele všichni akcionáři likvidované společnosti vždy nesou neopomenutelné latentní riziko, že se např. může objevit nový věřitel, který se bude dožadovat dodatečné likvidace za účelem uspokojení svých pohledávek. Taková skutečnost se přímo projeví i na výši likvidačního zůstatku. Uzavřením smluv o prodeji akcií došlo k přenosu těchto rizik z prodávajícího na kupujícího. Kupující tato rizika podstoupili zřejmě proto, aby realizovali vlastní ekonomický přínos. Ze skutečnosti, že se nakonec jednalo o finančně úspěšnou operaci pro prodávajícího i pro kupujícího, nelze vyvozovat apriorní závěry o tom, že došlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním. Existoval jediný skutečný stav. Tím byl převod akcií. Tento stav se plně kryl se stavem formálně právním a odpovídal vůli zúčastněných subjektů. Krajský soud nahlížel na transakce pouze z hlediska faktických finančních toků mezi likvidovanou společností, novými nabyvateli akcií a původními majiteli akcií. Takový zjednodušující náhled však podle stěžovatele nepostihuje podstatu věci. Krajský soud se navíc nevypořádal s argumenty stěžovatele, že nešlo o transakci bez ekonomického významu.

Na základě skutečnosti, že původní akcionáři získali prodejem akcií v konečném důsledku větší prospěch, než by obdrželi, kdyby si akcie ponechali a inkasovali likvidační zůstatek, nelze dospět k aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Krajský soud totiž především jasně nepojmenoval a nepopsal žádný skutečný stav a žádný simulovaný stav. Pokud soud tvrdil, že došlo k zastřenému právnímu úkonu, měl z důvodu přezkoumatelnosti jasně uvést, který stav je skutečný, který je formální a jak se od sebe liší. Krajský soud však dovodil, že zmíněné ustanovení dopadá i na situaci, kdy jsou faktický a formální stav v souladu, ale transakce postrádá ekonomický význam a jejím jediným efektem je snížení daně. Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu nepřezkoumatelný.

Dále stěžovatel namítl, že v řízení před krajským soudem navrhoval přerušení řízení a podání návrhu Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky) na zrušení § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tak neučinil s tím, že se Ústavní soud

takovým návrhem již zabýval v usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 855/07. Stěžovatel zdůraznil, že se Ústavní soud v tomto usnesení nezabýval ústavností předmětného ustanovení.

Stěžovatel tvrdil, že smyslem § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů je regulovat situace, kdy plátce kvůli svému vlastnímu pochybení daň svévolně nesrazí nebo špatně provede její výpočet. Žalovaný i krajský soud vyložili toto ustanovení tak, že pokud dojde k nedoplatku na srážkové dani, musí jej plátce dorovnat ze svého majetku. Nebrali přitom ohledy na okolnosti, kvůli kterým může nedoplatek vzniknout, tj. například vznik nedoplatku v důsledku vnějších okolností, na něž plátce neměl vliv. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Stěžovatel zohlednil při srážení a odvádění srážkové daně všechny jemu známé skutečnosti. Nemohl zabránit vzniku situace, kterou vyvolali jeho původní akcionáři spolu s novými akcionáři. Stěžovatel byl pouhým objektem jejich aktivit. Plátce je plně závislý na dobrovolně poskytnutých informacích od poplatníka. Nemá žádný legální nástroj k ověření jejich správnosti. Není přípustná aplikace předmětného ustanovení, která by vedla k neomezené, absolutní odpovědnost plátce za řádné odvedení daně za poplatníka. Každý, komu je v právním státě uložena určitá povinnost, jejíž nedodržení je navíc majetkově sankcionováno, musí mít objektivní možnost řádně dostát této povinnosti a odvrátit tak možné negativní dopady na svůj vlastní majetek. Plátce také není schopen nahradit svou činností úvahovou činnost správce daně.

K odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, sp. zn. 5 Afs 94/2005 stěžovatel podotkl, že se tento soud zabýval otázkou předložení návrhu Ústavnímu soudu, ale nevzal při svém rozhodování v potaz širší ústavněprávní argumentaci stěžovatele a omezil se v zásadě na formalistický výklad předmětného ustanovení.

Samotné zákonné zakotvení povinnosti plátce daně uhradit daňový nedoplatek za poplatníka, protože jej plátce nesrazil ve správné výši, je z ústavního hlediska v pořádku. To však platí pouze tehdy, pokud mu lze přičíst důvod, pro který tak správce učinil. Majetkovou odpovědnost plátce lze dovodit pouze pokud to je v souladu s principy právní jistoty, důvěry v právo a legitimního očekávání. Současná formulace předmětného ustanovení je vadná, neboť vede aplikující orgány k jeho formalistickému uplatňování.

Stěžovatel se domníval, že současná formulace § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů je bez adekvátních oprávnění plátce daně protiústavní. Ústavností tohoto ustanovení by se měl proto zabývat Ústavní soud, k čemuž dosud nedošlo. Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné i proto, že se k ústavnosti předmětného ustanovení přes opakované námitky vůbec nevyjadřuje.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V návaznosti na rekapitulaci skutkového stavu věci a obsahu kasační stížnosti konstatoval, že rozsudek krajského soudu není zatížen nepřezkoumatelností, protože krajský soud přezkoumal všechny žalobní námitky a z jeho rozhodnutí je přes odkaz na rozhodnutí žalovaného zřejmé, proč nepovažoval právní argumentaci stěžovatele za důvodnou. Takový postup je v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130

(www.nssoud.cz). Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zdůvodnil, proč se neobrátil na Ústavní soud s návrhem na zrušení § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, krajský soud se zabýval ústavností předmětného ustanovení. Argumentace krajského soudu se opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která řešila obdobnou právní i skutkovou stránku jako nyní posuzovaná věc, a jednalo se o návrh podaný zástupcem stěžovatele. Stěžovatel navíc směřoval své námitky proti aplikaci předmětného ustanovení, nikoliv proti ustanovení samotnému. Z napadeného rozsudku bylo žalovanému zřejmé, že se krajský soud ztotožnil s názorem finančních orgánů, které při posuzovaní obchodů s akciemi přihlédly k dopadu do výše daňové povinnosti a dále hodnotily tyto obchody ve všech souvislostech včetně časového hlediska (ve vztahu k likvidaci), postavení osob zúčastněných na obchodech, znalosti výše likvidačního zůstatku a výše a splatnosti dohodnuté kupní ceny. Krajský soud uvedl v rozsudku nejen zjištěný skutečný stav, zakrývaný formálně právním úkonem, ale i přezkoumatelné úvahy, které jej vedly k jeho závěru.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

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, čj. 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 prvé 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 dělícího 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 účastnící chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.

V duchu předchozích východisek je pak nutné vykládat též ustanovení § 2 odst. 7 daňového řadu, 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 předestřít 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 jasně 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 zastřít 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.

Namítl-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 prvé 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 mechanizmus 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 odchýlit se od svých předchozích právních závěrů. Stížní 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 přiléhavou. Nesprávné právní posouzení, které Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, nevedlo k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu