



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobkyně obchodní společnosti I. a. s., v likvidaci, zast. JUDr. Milanem Vašíčkem, advokátem v Brně, Lidická 57, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2004, čj. 29 Ca 364/2002 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.**

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem Finančního úřadu ze dne 10. 2. 2000, čj. 27396/00/303915/3407, byla žalobkyni na základě daňové kontroly vyměřena daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou za zdaňovací období roku 1999 v celkové výši 7 350 902 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru žalovaný svým rozhodnutím ze dne 16. 9. 2002, čj. 5812/2002/FR/120, zamítl.

Podstata věci spočívala v tom, že Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. nakupovali od roku 1997 akcie žalobkyně. Dne 28. 7. 1997 rozhodla valná hromada o vstupu žalobkyně do likvidace. Kupními smlouvami uzavřenými ve dnech 3. 3. a 5. 3. 1999 prodali jmenovaní akcie žalobkyně novým akcionářům za cenu 168 Kč za jednu akcii. Zisk z prodeje byl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob. Podíl na likvidačním zůstatku připadající na 1 akcii činil 170,68 Kč. Daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou tak žalobkyně odvedla pouze z rozdílu mezi výší podílu na likvidačním zůstatku připadajícím na 1 akcii a cenou, za kterou byly akcie nakoupeny. Dle žalovaného z faktického průběhu těchto transakcí, tedy ze sjednání kupní ceny na hranici likvidačního zůstatku tak, aby byl minimalizován základ daně, z toku finančních prostředků a z dosažení stavu, kdy se skutečnými příjemci podílu na likvidačním zůstatku stali původní akcionáři, plyne, že prodej akcií byl realizován pouze za účelem snížení základu daně a daně. Jediným účelem prodeje akcií tak bylo obcházení daňových předpisů, jednalo se tedy o úkony dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o právech daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jejichž skutečný obsah byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něj. Proto správce daně vypočetl daň ze základu původních akcionářů dle § 69 odst. 1 daňového řádu a předepsal ji žalobkyni jako plátcí daně dle § 6 odst. 3 daňového řádu.

Na základě žaloby krajský soud toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Z odůvodnění jeho rozsudku je zřejmé, že se ztotožnil s žalobní námitkou vytykající žalovanému, že v daňovém řízení provedl výslechy svědků, o kterých ale žalobkyně nebyla vyrozuměna a nemohla tak svědkům klást otázky. Konkrétně krajský soud poukázal na skutečnost, že v průběhu daňové kontroly žalobkyně byly dožadáným správcem daně vyslechnuti Ing. P. N., O. N., Ing. R. P., S. P., H. P., S. P. a MUDr. K. N. Jejich výslechy byly zaznamenány v protokolech o ústním jednání, přičemž z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobkyně nebyla o těchto výsledcích informována, ani se jich neúčastnila. Vzhledem k charakteru výpovědí těchto osob přitom nešlo podle soudu o výslechy osob předzvědných dle § 8 odst. 5 daňového řádu, ale fakticky o výslechy svědků. Žalovaný se sice hájil tím, že z těchto důkazů při svém rozhodování nevycházel, ale tak tomu dle soudu nebylo. S využitím odkazů na některé části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, zprávy o daňové kontrole a předkládací zprávy prvostupňového správce daně totiž dospěl k závěru, že správce daně z obsahu výpovědí těchto osob vycházel a že tedy jako důkaz použity byly. Správce daně tak využil důkazů získaných v rozporu se zákonem, protože při jejich obstarání porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, a tím porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces.

Ve včas podané kasační stížnosti žalovaný namítl, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a že je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) téhož právního předpisu.

Vytkl soudu, že se nezabýval věcí meritorně a zaměřil se pouze na údajná procesní pochybení správce daně. Odmítl závěry soudu, že by informace o tom, že převody akcií žalobkyně byly provedeny ve stejném období v souvislosti s výplatou na likvidačním zůstatku jiné právnické osoby nevyplývaly z jiných důkazů, než právě z výslechu

dotčených osob. Příkladnými odkazy na některé části správního spisu dokazoval, že tyto údaje získal z jiných důkazů a některé ještě před výslechem těchto osob. Stejně tak není dle žalovaného správný závěr soudu, že pouze těmito důkazy byla prokázána tvrzení o osobách blízkých původním akcionářům žalobkyně a v souvislosti s tím odkázal na jednotlivé pasáže z provedených výslechů. Soud nepřihlédl k tomu, že ze všech ostatních důkazů je možno bezpečně zjistit skutkový stav věci. Proto nebyly zmíněné výpovědi osob osvědčeny jako důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. Případné formálně-procesní závady v dané věci nebyly takové povahy a intenzity, aby mohly výrazným způsobem ovlivnit materiální uplatnění práv účastníka řízení. Krajský soud tak byl při svém rozhodování přepjatě formální. Navíc pokud vyslovil názor, že žalovaný je schopen sám odstranit vytýkané vady, tedy provést výslechy svědků, je takový pokyn v rozporu s hospodárností daňového řízení, protože tyto osoby žijí v K.

V závěru kasační stížnosti uvedl žalovaný, že nesrozumitelnost a nedostatek důvodů rozhodnutí spatřuje v obsahu odůvodnění napadeného rozsudku, který dle něj nesplňuje požadavky § 54 odst. 2 s. ř. s. na řádné, úplné a srozumitelné odůvodnění, dále požadavky čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 1 Ústavy České republiky, vyjadřujícího princip nezávislosti rozhodování soudů a právo občana na řádný a spravedlivý proces. Právě právo na spravedlivý proces krajský soud aplikací § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. podle jeho názoru porušil. Navrhl proto, aby jeho napadený rozsudek byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti názory žalovaného odmítla. Podle ní je nesporné, že v případě výslechů zmiňovaných osob jde za absence účastníka řízení o důkazní prostředek, který byl opatřen v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a byl využit jako jeden z podkladů pro napadené rozhodnutí, čímž bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Neobstojí ani argument žalovaného, že výslechem zjištěné skutečnosti uváděly dotčené osoby dobrovolně. Jak soud správně konstatoval, z obsahu správního spisu lze bezpečně dovodit, že správní orgány obou stupňů z nezákonně provedených výslechů skutečně vycházely, tudíž je jako důkazy využily. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že neumožnit účast daňového subjektu na výslechu svědka je zanedbatelnou procesní vadou nemající vliv na vydané rozhodnutí a poukázal v souvislosti s tím na judikaturu Ústavního soudu. Rozhodnutí krajského soudu proto považoval za správné. Navrhl tak, aby kasační stížnost Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

V dané věci jde o posouzení, zda žalovaný v daňovém řízení pochybil, pokud vyslechl akcionáře žalobkyně toliko jak o osoby přezvědné, v důsledku čehož neměl povinnost informovat žalobkyni o těchto výsledcích a de facto jí tak znemožnil účastnit se jich. Při hledání odpovědi na tuto otázku se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry krajského soudu.

Dle § 8 odst.5 daňového řádu může být k výpovědi pozván každý, kdo má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění. Svědek je právní doktrínou vnímán jako osoba, která svými smysly vnímala skutečnosti významné pro řízení a rozhodnutí. Z uvedeného je zřejmé, že zmíněným akcionářům žalobkyně přináleží ve věci postavení svědků, nikoliv pouze přezvědných osob. Vždyť právě tito akcionáři mezi sebou uzavřeli dotčené smlouvy o převodu akcií, posouzení jejichž obsahu a účelu tvoří podstatu tohoto daňového řízení. Měli být proto správcem daně vyslechnuti jako svědci.

S tím je ovšem spojena povinnost správce daně informovat daňový subjekt o místu a době konání výsledku svědků a naopak právo daňového subjektu klást svědkům při ústním jednání a místním šetření otázky, tedy být jejich výsledku přítomen (srovnej § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu). Tak tomu ale v přezkoumávané věci při získávání informací správcem daně od uvedených osob nebylo. Přitom vzhledem k závěrům žalovaného obsaženým v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí by provedení jejich svědeckých výsledků představovalo zcela logický a více než vhodný prostředek pro doplnění dokazování. Nejvyšší správní soud v souvislosti s tím připomíná, že dle § 31 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Neobstojí námitka žalovaného, že požadavek na výsledky těchto osob coby svědků je projevem přepjatého formalismu, neboť skutečnosti rozhodné pro posouzení věci byly zjištěny a ověřeny jinými důkazy. Jinými slovy žalovaný říká, že on sám necítí potřebu se těchto osob na cokoli ptát a jejich výsledek považuje za nadbytečný. Třeba se však bude chtít na něco zeptat právě daňový subjekt. Vždyť nelze zpochybnit, že právě on může svou přítomností při výslechu a otázkami kladenými svědkovi výrazným způsobem ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti a věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídá (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 - 65). Místo trvalého pobytu svědka na tyto závěry vliv mít pochopitelně nemůže. Lze naopak přisvědčit názoru krajského soudu, že tato vada daňového řízení mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Z výše uvedených důvodů proto nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce žalovaného v důvodech jím podřazených pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce. Tato částka představuje odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 1000 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč, vše povýšeno o 19 % DPH, v souladu s § 11

a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu