



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **B., a. s.**, zast. JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 7, Komunardů 36, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2004, č. j. 28 Ca 86/2001 - 64,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2004, č. j. 28 Ca 86/2001 – 64, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 12. 2000, č. j. FŘ-4006/2/99 bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 18. 1. 1999, č. j. 8918/99/005512/5337 č. 980000494 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 664 200 Kč.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 19. 2. 2001 žalobou, která byla rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2004, č. j. 28 Ca 86/2001 - 64, jako nedůvodná zamítnuta.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel se domnívá, že soud, stejně jako žalovaný

v předcházejícím řízení, nesprávně vyložil pojem „cena dosažená za stejných nebo obdobných podmínek“, když v případě zpětného prodeje akcií S. T. vycházel z ceny tak, jak byla dosažena při obchodování dne 15. 12. 1995 v RM-Systému. V této souvislosti uvádí, že v roce 1995 nebylo možné prostřednictvím RM-Systému (tj. na veřejném trhu cenných papírů) prodat v jeden den více než 1000 ks akcií jednoho emitenta, proto se tento obchod musel uskutečnit pouze jako přímý, kdy si prodávající sám našel kupujícího a tomu prodal cenné papíry za cenu mezi nimi dohodnutou. Stěžovatel proto zastává názor, že prodejní cena stanovená správním orgánem I. stupně není cenou za stejných nebo obdobných podmínek.

Městský soud v Praze dospěl dle stěžovatele k nesprávnému závěru, že stěžovatel uspokojivě neprokázal rozdíl mezi prodejními cenami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v roce 1995 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a neshledal ani pochybení ve způsobu, jakým správní orgán I. stupně stanovil výši ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

I kdyby stěžovatel jako daňový subjekt nedoložil v daňovém řízení rozdíl v cenách (tj. v případě, kdy žalovaný nepovažuje za relevantní posudek nezávislého znalce), nelze na základě provedených důkazů a známých skutečností dospět k závěru, že prodejní cena předmětné akcie S. T. na veřejném trhu dne 15. 12. 1995, za kterou bylo v tomto dni obchodováno s těmito akciemi v řádu jednotek až stovek kusů, odpovídá ceně obvyklé v případě prodeje akcií v rozsahu několikanásobně (případně několikařádově) větším. Povinností správního orgánu I. stupně bylo opatřit si k závěru o výši ceny obvyklé relevantní důkaz, např. znalecký posudek znalce z oboru oceňování cenných papírů, či jiný důkaz, který by jednoznačně prokázal výši obvyklé ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Navrhuje proto, aby rozsudek výše citovaný Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil s tím, že k dané problematice již podal podrobné vyjádření v souvislosti s žalobou (pozn. viz níže) a kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, na které by bylo třeba reagovat.

Ze spisu bylo zjištěno, že správce daně 1. stupně – Finanční úřad pro Prahu 5 zahájil u stěžovatele dne 19. 12. 1997 kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1993 - 1996. V jejím rámci bylo kromě jiného zjištěno, že stěžovatel dne 4. 12. 1995 nakoupil od společnosti I. a. s., na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů 2 600 ks akcií S. T., cena jedné akcie byla sjednána na částku 2400 Kč, celkem tedy 6 240 000 Kč. Dle smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 15. 12. 1995 stěžovatel téže společnosti zpětně prodal stejný počet akcií S. T., cena jedné akcie byla sjednána na částku 2000 Kč, celkem tedy 5 200 000 Kč.

Dle výpisů z Obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Praze oddíl. B, vložka 2089 a oddíl B, vložka 965, správce daně I. stupně zjistil, že v rozhodném období r. 1995 působil ve vedení obou společností JUDr. Ing. J. Š., když ve společnosti I. a. s. vykonával funkci místopředsedy představenstva a ve společnosti B. a. s., funkci člena představenstva. Správce daně I. stupně posuzoval tento obchodní případ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro r. 1995, neboť stěžovatel prodal cenné papíry společnosti, se kterou byl personálně spojen, přičemž dospěl k závěru, že sjednaná prodejní cena akcií ze dne 15. 12. 1995 se lišila od ceny, která by jako prodejní cena

byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pro stanovení takovéto ceny použil cenu, za kterou se jedna akcie S. T. obchodovala v daný den (tj. 15. 12. 1995) v RM Systému - tj. 2412,80 Kč za akcii, celkem 6 273 280 Kč.

O zjištěný rozdíl ve výši 1 073 280 Kč správce daně I. stupně zvýšil stěžovateli základ daně a dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 1. 1999 č. 980000494 dodatečně vyměřil daňovou povinnost na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 664 200 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém k výše uvedenému zjištění správce daně I. stupně namítl, že prodej akcií se neuskutečnil mezi osobami, jež by byly ekonomicky nebo personálně spojeny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a vyjádřil nesouhlas se způsobem stanovení výše prodejní ceny. Zdůraznil, že již v rámci finanční revize i daňové kontroly několikrát sdělil, že takový objem akcií S. T. (tj. 2 600 ks) se v předmětném období na RM-Systému neobchodoval, a proto nelze prodejní cenu, za kterou se tento prodej uskutečnil porovnat s prodejní cenou jež by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neboť nebyl naplněn právě zákonný předpoklad „ stejných nebo obdobných podmínek ...“.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 1. 1999, č. j. FŘ 4006/2/99 odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za r. 1995 zamítl. V odůvodnění rozhodnutí shrnul postup správce daně I. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole a dospěl ke stejnému právnímu závěru jako správce daně I. stupně, tj. že tento obchodní případ je nutno posuzovat v intencích § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť se uskutečnil mezi osobami, na jejichž vedení se podílela stejná fyzická osoba a prodejní cena akcie SPT Telecom sjednaná mezi těmito osobami dne 15. 12. 1995 se lišila od ceny, kterou by bylo možno dosáhnout při prodeji v RM-Systému, přičemž stěžovatel tento rozdíl uspokojivě nedoložil.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze. V žalobě stěžovatel ve vztahu ke zjištění a postupu správce daně I. stupně a žalovaného dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů namítl, že mu nebylo umožněno, aby uspokojivě doložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Namítl, že v průběhu daňové kontroly jej správce daně nevyzval ani písemně ani ústně v rámci jednání k doložení rozdílu. Správce daně I. stupně tedy nesprávně vyšel pouze ze zjištění, získaných v průběhu finanční revize. Napadl rovněž způsob, jakým došlo ke stanovení prodejní ceny akcie, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek s tím, že sám správce daně I. stupně upozornil na skutečnost, že se v tomto obchodním případě jednálo o stejné nebo obdobné podmínky a o jeho snaze rychle a s jistotou získat finanční prostředky. Dále namítl, že účastníci tohoto obchodního případu nebyli mezi sebou ekonomicky ani personálně spojeni.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k výše uvedeným námitkám stěžovatele stejně jako v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že obchodní případ se uskutečnil mezi osobami, v jejichž vedení se podílela stejná fyzická osoba (JUDr. Ing. J. Š.). Cena za kterou stěžovatel prodal dne 15. 12. 1995 jednu akcii S. T. společnosti I. a. s., tj. 2000 Kč se lišila od ceny, kterou by bylo možno dosáhnout při prodeji v RM-Systému – tj. 2412,80 Kč a stěžovatel svůj postup uspokojivě nedoložil. Žalovaný v rozhodnutí konstatuje, že vyvrátil tvrzení

stěžovatele, že cena za akcii, kterou správce daně I. stupně považoval za cenu sjednanou v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek je zkonstruována pouze teoreticky, neboť tuto cenu byl správce daně oprávněn stanovit a učinil tak na základě ověřených podkladů. Tvrzení stěžovatele, že se mu nepodařilo sehnat kupce, jež by měl zájem o uvedený objem akcií za cenu stanovenou správcem daně I. stupně, nepovažoval žalovaný za důkazní prostředek prokazující oprávněnost snížení základu daně z příjmu právnických osob za r. 1995.

K námitce stěžovatele, že v průběhu daňového řízení nebyl vyzván k uspokojivému doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že „...správce daně zřejmě rozhodoval na základě zjištění získaných v průběhu finanční revize“. Dle žalovaného společnost B. a. s. v písemných sděleních správce daně několikrát informovala, že nešlo o stejné nebo obdobné podmínky, neboť objem obchodů v RM-Systému se řádově lišil a k rozhodnutí o prodeji došlo v době, kdy z technických a organizačních důvodů nebylo možné prostřednictvím RM-Systému se zárukou jistoty obchod uskutečnit. Dále uvedl, že z citovaného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně písemně vyzvat daňový subjekt k doložení rozdílu; pracovníci správce daně stěžovatele při daňové kontrole ústně vyzývali mj. i k vysvětlení a doložení tohoto „ztrátového obchodu“, avšak stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by v průběhu daňového řízení prokázal svoje tvrzení, ač to bylo v jeho zájmu. V rámci odvolání stěžovatel navrhl jako důkazní prostředek posudek nezávislé osoby z oboru daňového poradenství, k jehož předložení byl posléze žalovaným vyzván, avšak ani tento posudek předložený stěžovatelem nebyl žalovaným uznán jako důkaz vysvětlující rozdíl mezi prodejní cenou sjednanou a cenou, jež by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný poukázal na povinnost stěžovatele předkládat důkazy v průběhu daňové kontroly a na právo navrhopvat jejich předložení /§ 16 odst. 2 písm. e), § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků/, přičemž uvedl, že stěžovatel své tvrzení o tom, že cena zjištěná správcem daně I. stupně z RM-Systému dne 15. 12. 1995 nebyla cenou za stejných nebo obdobných podmínek, v průběhu daňového řízení neprokázal, stejně tak nevedl důvody, jež ho vedly k nákupu a posléze zpětnému prodeji cenných papírů se ztrátou.

K výzvě soudu o předložení vyjádření stěžovatele, které tento podal správci daně ke stanovení ceny akcií, žalovaný sdělil, že vyjádření stěžovatele k ceně obchodovaných akcií není součástí daňového spisu. Dále žalovaný soudu sdělil, že ve věci doložení „rozdílu“ mu podal stěžovatel vyjádření, ve kterém uvedl, že „účelem obchodu bylo získání finančních prostředků, avšak kupce za výhodnější cenu se nepodařilo sehnat“. Toto zdůvodnění správce daně I. stupně ani žalovaný neakceptoval jako dostačující a uspokojivé.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k žalobním námitkám stran postupu žalovaného a správce daně I. stupně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů soud mj. uvedl, že žalovaný při stanovení ceny, jež by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, vycházel z tržní ceny 2412,80 Kč za akcii, za kterou byly akcie S. T. v rozhodném dni (15. 12. 1995) obchodovány na trhu v RM-Systému. Z přehledu prodejů akcií S. T. uskutečněných v RM-Systému v období od 28. 11. 1995 do 22. 12. 1995, jež předložil stěžovatel soudu, vyplynulo, že rozhodného dne cena akcie této společnosti dosáhla ceny 2460 Kč při objemu 201 kusů, tedy ceny ještě vyšší, než z jaké vycházel žalovaný. K námitce dovozovaného rozdílu v cenách akcií při prodeji v RM-Systému v případě blokového prodeje oproti prodeji jednotlivých akcií soud poukázal na skutečnost, že cena

jedné akcie dosažená v RM-Systému dne 4. 12. 1995 při objemu 143 ks akcií činila 2393 Kč za akcii, což se přibližně shoduje s cenou 2400 Kč za akcii, za kterou stěžovatel zakoupil téhož dne akcie S. T. v objemu 2 600 kusů od společnosti I., a. s. Pokud tedy rozdílný objem akcií a rozdílný způsob jejich prodeje dne 4. 12. 1995 neměl podstatný vliv na cenu jedné akcie, neshledal soud žádný důvod proč by tomu v den jejich prodeje stěžovatelem, tj. 15. 12. 1995 mělo být výrazně jinak. Ve věci pak není podstatné tvrzení stěžovatele, že byl při prodeji akcií veden potřebou rychlého získání finančních prostředků a do konce roku 1995 neměl možnost tak učinit na veřejných trzích. Zákon sice stěžovatele nijak neomezuje ve výběru obchodních partnerů ani ve způsobu prodeje akcií, avšak v případě obchodů mezi osobami personálně spojenými zákon o daních z příjmů v ust. § 23 odst. 7 vyžaduje sjednání ceny nejméně ve výši, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek či uspokojivé doložení rozdílu cen. Při prodeji akcií je dle soudu vodítkem pro stanovení takovéto ceny především cena dosažená v době jejich prodeje na veřejných trzích. Podle soudu lze připustit, že v případě konkrétního obchodu mohou s ohledem na konkrétní specifika existovat skutečnosti, které neumožňují bez dalšího převzít cenu dosaženou na veřejných trzích jako cenu, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V souzeném případě však stěžovatel takové skutečnosti neprokázal a jím předložený přehled prodejů a cen akcií v RM-Systému pro takový závěr nesvědčí. Za nedůvodnou označil soud i námitku stěžovatele, že nebyl v průběhu daňového řízení vyzván k doložení rozdílu mezi prodejní cenou akcie stanovenou správcem daně a prodejní cenou sjednanou ve smlouvě o prodeji akcií ze dne 15. 12. 1995. Soud uvedl, že podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí být daňovému subjektu umožněno doložit rozdíl cen, avšak zákon správci daně neukládá daňový subjekt k doložení rozdílu vyzývat, např. zvláštní výzvou. Povinnost stěžovatele předložit v průběhu kontroly důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a jeho právo tak činit vyplývá z § 16 odst. 2 písm. e), odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Ze spisu bylo zřejmé, že stěžovatel byl 13. 1. 1999 seznámen s obsahem zprávy o provedené kontrole obsahující závěry správce daně ve vztahu k obchodnímu případu prodeje akcií S. T., ze kterých bylo zřejmé, že pro stanovení ceny, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích, byla použita cena, za kterou se ten den obchodovalo v RM-Systému. V této souvislosti soud rovněž poukázal na protokol ze dne 30. 11. 1998, dle kterého se stěžovatel již dříve v průběhu daňového řízení k prodeji akcií vyjadřoval a dále na obsah odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru i obsah žaloby, z nichž vyplývá, že žalobce v průběhu řízení vznášel námitky ke způsobu stanovení prodejní ceny akcií a jeho snahu o vysvětlení cenového rozdílu. Stěžovatel proto dle soudu věděl, že na něm bylo doložit rozdíl v cenách. V průběhu daňového řízení měl k doložení rozdílu cen dostatek prostoru a rovněž se pokusil tak učinit.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení /§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s./ spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období r. 1995, liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami od cen,

kteřé by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímó na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímó podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké.

Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) tohoto zákona, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

K naplnění výše citovaného ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné v první řadě zjištění, že obchodní vztah vznikl mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými a dále že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Za běžné obchodní vztahy lze považovat takové, které vznikají v podmínkách hospodářské soutěže nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. V obchodním a občanském zákoníku je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek s podobnými cenami.

Pokud správce daně učiní v průběhu daňového řízení takovéto zjištění, je povinen umožnit daňovému subjektu aby vzniklý rozdíl mezi cenami uspokojivě doložil. Správce daně musí dát daňovému subjektu prostor k doložení rozdílu mezi cenou sjednanou ve smlouvě uzavřené mezi personálně spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a je pak na rozhodujícím daňovém orgánu všechny vznesené argumenty řádně posoudit, a učinit náležitý závěr, zda rozdíl cen byl či nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen (srov. Městský soud v Praze, 15. 5. 2002, č. j. 28 Ca 103/2001).

Nejvyšší správní soud se v posuzované právní věci ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, že zákon (zde hmotněprávní ani procesněprávní předpis) neukládá správci daně povinnost písemně vyzvat daňový subjekt k doložení existujícího rozdílu, neboť povinnost a právo předkládat a navrhopvat důkazy plyne daňovému subjektu přímo z ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Nicméně z dikce ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zřejmé, a sám soud tento právní názor již dříve zaujal (viz výše), že existuje povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu uspokojivě doložení vzniklého rozdílu a daňový subjekt je povinen ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní toto důkazní břemeno nést. V této souvislosti je však nutné zdůraznit, že je poté na správci daně, aby prokázal, zda v daňovém řízení této své povinnosti prokazatelně dostál a reálně umožnil daňovému subjektu uspokojivě rozdíl doložit. Ze správního spisu proto musí být jednoznačně patřné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou sám zjistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak daňovému subjektu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté

správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Této povinnosti však správce daně I. stupně ani žalovaný nedostál.

Ze zprávy o daňové kontrole ani z rozhodnutí žalovaného ve vztahu k rozporovanému zjištění nevyplývá, že by správce daně I. stupně seznámil stěžovatele v průběhu daňové kontroly s výší ceny, kterou považuje za cenu, která by byla v tomto obchodním případě sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a dal tak stěžovateli možnost, aby se k tomuto rozdílu v průběhu kontroly vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Pokud žalovaný tvrdí, že stěžovatel měl v průběhu daňové kontroly možnost tak učinit a že v jejím průběhu v této věci vyjádření podával, nemá toto tvrzení ve spise oporu. Ze zprávy o kontrole, z předložených protokolů sepsaných se stěžovatelem ani z rozhodnutí žalovaného není patrný obsah případného „podaného“ vyjádření, není zřejmé zda a jaká tvrzení či jaké důkazy v průběhu daňové kontroly stěžovatel k doložení cenového rozdílu předložil, není patrné zda a jakým způsobem „podané“ vyjádření stěžovatele posoudil správce daně I. stupně a především není zde výsledek provedeného dokazování – tj. zda správce daně I. stupně zdůvodnění rozdílu považoval za dostačující a jeho závěr o tom, proč nelze považovat zjištěný rozdíl za uspokojivě doložený.

Pokud městský soud ve svém rozhodnutí poukazyval na obsah protokolu ze dne 30. 11. 1998, nelze ani tento považovat za důkaz o tom, že by byl stěžovatel v průběhu daňového řízení seznámen s výší „cenového“ rozdílu, ke kterému by se měl vyjádřit a uspokojivě jej doložit, a že tak učinil. Z obsahu tohoto citovaného protokolu je pouze zřejmé, že v rámci daňové kontroly byly prověřovány nálezy finanční revize (bez bližšího upřesnění) a že „...byla předložena korespondence z průběhu této revize a vyjádření k nálezům, které měly vliv na základ daně z příjmu právnických osob“. Tyto písemnosti však nejsou součástí daňového spisu, což potvrdil soudu i sám žalovaný, ve zprávě o daňové kontrole nejsou správcem daně zmiňovány a jako důkazy hodnoceny. Pouhý odkaz v protokole na „vyjádření, učiněné v průběhu finanční revize“ není dostačující, neprokazuje co bylo obsahem tohoto vyjádření, k čemu bylo podáváno, na co byl stěžovatel dotazován a nelze zde proto dovozovat spojitost s postupem dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ani z rozhodnutí žalovaného o odvolání není zřejmé, zda a jakým způsobem se stěžovatel v průběhu daňového řízení k „cenovému rozdílu“ vyjádřil, co bylo obsahem tohoto vyjádření. Žalovaný zde pouze v obecné rovině k výší ceny stanovené správcem daně I. stupně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů konstatoval, že správce daně I. stupně je subjektem oprávněným k jejímu stanovení na základě ověřených podkladů. Tvrzení stěžovatele (uvedené až v podaném odvolání) o tom, že se mu nepodařilo sehnat kupce, jež by měl zájem o uvedený objem akcií za cenu k níž dospěl správce daně, žalovaný v tomto rozhodnutí odmítl s tím, že jej nelze považovat za důkazní prostředek svědčící oprávněnosti snížení základu daně. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nutné podotknout, že žalovaný až ve vyjádření k podané žalobě uvedl, jaké úvahy vedly správce daně I. stupně i žalovaného k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně výše prodejní ceny akcií, avšak ani tyto úvahy nejsou podloženy žádnými důkazy, když sám žalovaný v tomto vyjádření uvedl, že se správní orgán I. stupně opíral při svém zjištění „zřejmě o výsledky finanční revize“. I z tohoto vyjádření se podává, že sám žalovaný nevěděl, z jakých všech podkladů správce daně I. stupně při svém zjištění vycházel.

Pokud se týká námítky stěžovatele ohledně správnosti výše prodejní ceny akcie S. T., jak ji stanovil správce daně s tím, že by byla v této výši sjednána mezi nezávislými osobami

v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, je nutné konstatovat, že tato námitka byla stěžovatelem uplatněna již v odvolacím řízení, avšak žalovaný se s ní ve svém rozhodnutí nezabýval; v odůvodnění rozsudku se jí zabýval až Městský soud v Praze, čímž nahradil chybějící část odůvodnění žalovaného, ač v tomto případě bylo na místě právě z důvodu nedostatku odůvodnění rozhodnutí žalovaného zrušit.

S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za vhodné se touto námitkou zabývat, když její hodnocení příslušelo v první řadě žalovanému správnímu orgánu, který tak neučinil.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. července 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu