



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **1. SčV, a. s.**, se sídlem Praha 10, Ke Kablu 971, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 7. 2007, č. j. 7 Ca 96/2004 - 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 3. 2004, č. j. 2115/04-110 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000, č. j. 80485/03/063912/1065, vydanému dne 1. 10. 2003 Finančním úřadem v Příbrami (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci předepsána částka 52 506 Kč k přímému placení podle ustanovení § 69 daňového řádu a ustanovení § 6 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 4. 7. 2007, č. j. 7 Ca 96/2004 - 31, zamítl.

Městský soud rozhodoval na základě tohoto skutkového stavu věci: Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

a z funkčních požitků za roky 1999 až 2002, při které zjistil, že dne 15. 5. 2000 byl na základě kupní smlouvy odprodán movitý majetek zaměstnanci žalobce, P. S. (osobní automobil), a to za cenu nižší než činila cena obvyklá, přičemž tento rozdíl mezi prodejní cenou a cenou obvyklou nebyl plátcem daně (žalobcem) zaměstnanci zdaněn a nebyla tudíž sražena a odvedena záloha na daň. Správce daně proto předepsal zjištěnou nesraženou daň žalobci k přímému placení a vydal podle ustanovení § 69 daňového řádu v návaznosti na ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů platební výměr. Žalobce namítal, že prodej movitého a nemovitého majetku nijak nesouvisel s pracovním poměrem uvedené osoby a nebyl zamýšlen jako pracovní odměna, nýbrž jednoznačně souvisel s plněním obchodně-právního závazku ze smlouvy o převodu obchodního podílu, na základě které uvedená osoba, jakožto společník žalobce, převedla svůj obchodní podíl na společnost CTSE, a. s. Tato smlouva ze dne 13. 9. 1999 pak obsahuje ve svém čl. 8.3. závazek, dle kterého nový nabyvatel obchodního podílu (CTSE, a. s.) zajistí, aby žalobce odprodal ve lhůtě tří měsíců od podpisu smlouvy ve prospěch ve smlouvě uvedených osob majetek, který není potřebný k provozování vodovodů a kanalizací, a to za cenu odpovídající jejich účetní hodnotě. Žalobce tvrdil, že závazek odprodat movitý a nemovitý majetek vyjmenovaným osobám byl promítnut do kupních cen za převáděné obchodní podíly. Současně uvedl, že předmětný rozdíl již zdanil podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, cestou zvýšení svého základu daně z příjmů právnických osob v rámci daňového přiznání za zdaňovací období roku 2000. K této skutečnosti měl proto správce daně přihlídnout ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu; tím, že tak neučinil, došlo ke dvojímu zdanění. V průběhu soudního řízení pak bylo zjištěno, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000; to správce daně přijal a na jeho základě již rozdíl mezi cenou kupní a cenou obvyklou nebyl v dani z příjmů právnických osob za rok 2000 uplatněn a navýšený základ daně podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl tudíž snížen. Nastal tedy stav, kdy cenový rozdíl u prodaného majetku byl zdaněn toliko daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

Pokud jde o odůvodnění napadeného rozsudku, městský soud konstatoval, že žalobce vznesl jednak námitky proti procesnímu postupu před správcem daně, jednak namítl porušení hmotně právních předpisů, v jejichž důsledku došlo ke dvojímu zdanění.

Tvrzení žalobce, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, neboť správce daně nereagoval na jeho vyjádření k výsledku kontroly a že v ní chybí i hodnocení důkazních prostředků a reakce na doplnění dokazování, městský soud odmítl a procesní postup správce daně aproboval, přičemž své závěry podrobněji rozvedl.

Městský soud žalobci nepřisvědčil ani v jeho argumentaci založené na nesprávné aplikaci daňového práva hmotného. Uvedl, že fakt, že předmětné rozdíly mezi cenami smluvními a cenami obvyklými zdanil žalobce v dani z příjmů právnických osob cestou zvýšení svého daňového základu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nepředstavuje v kontextu následného předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, v rozsahu odpovídajícím této částce, coby příjmům zaměstnanců, porušení principu zákazu dvojího zdanění. Městský soud poukázal na to, že v případě daně z příjmů právnických osob je žalobce poplatníkem, zatímco v případě daně z příjmů fyzických osob je poplatníkem konkrétní fyzická osoba (zaměstnanec); žalobce je zde v postavení plátce daně. Jestliže žalobce zahrnul předmětný rozdíl do daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, stalo se tak jeho vlastním jednáním; daň z příjmů právnických osob však není předmětem tohoto řízení. V posuzovaném případě došlo k prodeji majetku zaměstnancům za cenu rovnou účetní hodnotě, která byla nižší než cena obvyklá. Tuto skutečnost ostatně žalobce nerozporoval. Dle přesvědčení městského soudu tedy daňové orgány nepochybily, jestliže posoudily předmětný rozdíl jako příjem zaměstnance podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který

podléhá dani z příjmů fyzických osob. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, kterého se žalobce dovolával, nedopadá na posuzovaný případ, neboť se dotýká naprosto jiné situace, v níž skutečně k porušení zákazu dvojího zdanění došlo. Pokud jde dále o názor žalobce, že závazek k prodeji věcí za cenu odpovídající účetní hodnotě jednoznačně souvisel s převodem obchodního podílu a byl promítnut do výše kupní ceny, městský soud konstatoval, že bylo prokázáno, že v době prodeje předmětného majetku byl již jeho nabyvatel pouze zaměstnancem žalobce a smlouva o převodu obchodního podílu neobsahuje žádné ustanovení stanovující, že by tento prodej ovlivňoval cenu obchodního podílu. Správce daně tudíž nepostupoval v rozporu s ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu; nelze na něm spravedlivě požadovat, aby dovozoval úmysl účastníků smlouvy, pokud tento není ve smlouvě explicitně vyjádřen. Rovněž hodnocení důkazů není v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Závěrem městský soud konstatoval, že argumentace žalobce dvojitým zdaněním ostatně přestala být v průběhu soudního řízení důvodnou s ohledem na to, že žalobce si na základě dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob základ daně snížil.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především uvedl, že jeho závazek prodat konkrétní movitý a nemovitý majetek za cenu odpovídající účetní hodnotě byl ve smlouvě o převodu obchodního podílu jednoznačně uveden. V kupní ceně za převážený obchodní podíl byl prodej movitého a nemovitého majetku za účetní hodnotu již zakalkulován. Tuto skutečnost potvrdil stěžovatel svým vlastním postupem, když si v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 zvýšil základ daně o rozdíl, o který se lišily ceny prodávaného majetku ekonomicky a personálně propojeným osobám (společníkům a jednatelům) od cen stanovených podle znaleckých posudků (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Už to, že je závazek prodeje obsažen ve smlouvě o převodu obchodního podílu, vylučuje aplikaci ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Prodej majetku vůbec nesouvisel s tím, že osoba kupujícího byla současně zaměstnancem stěžovatele. Stěžovatel dále poukazuje na ustanovení § 2 odst. 3, 7 daňového řádu a dovozuje, že správce daně i žalovaný mají povinnost hodnotit právní úkony tak, jak byly skutečně zamýšleny; z toho důvodu měli zkoumat skutkové okolnosti případu blíže. Z jednání stěžovatele při prodeji movitého a nemovitého majetku společníkům, kteří byli zároveň zaměstnanci stěžovatele, a z okolností těchto prodejů, nelze totiž dovodit závěr, že by šlo o jinou formu příjmu těchto zaměstnanců respektive společníků v souvislosti s pracovním poměrem. Prodej majetku konkrétním osobám byl ve smlouvách o převodech obchodních podílů koncipován jako jedna z podmínek jejich převodu a splnění této podmínky je tudíž součástí převodu obchodních podílů. Zcela evidentně nešlo o příjem zdaňovaný podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, neboť existence pracovního poměru neměla žádný vliv na splnění závazků ze smluv o převodech obchodních podílů. Tato otázka tak byla městským soudem posouzena nesprávně. Žalovaný se dopustil též porušení ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, neboť se řádně nevypořádal se všemi námitkami stěžovatele uvedenými v odvolání; i tuto otázku posoudil městský soud nesprávně. Ve věci námitky dvojího zdanění uvedl stěžovatel, že jak ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tak i ustanovení § 6 odst. 3 tohoto zákona mají za účel zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby. Jestliže správce daně uplatní obě ustanovení, jedná se bezesporu o dvojitým zdaněním, neboť obě vycházejí ze stejné skutečnosti. Tím, že správce daně uplatnil ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, dopustil se porušení ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť nezohlednil zjištěnou skutečnost, a to že stěžovatel již předmětný rozdíl zdanil podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jestliže městský soud konstatoval,

že v průběhu soudního řízení se stala námitka dvojího zdanění nedůvodnou, přehlíží tím ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož je při přezkumu napadeného rozhodnutí nutno vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že se na posuzovaný případ prodeje aplikuje ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů bez ohledu na to, zda zaměstnanec byl zároveň dřívějším společníkem stěžovatele (do 1. 12. 1999). Postup plátce daně při zdaňování mezd je upraven v ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů; plátcí vznikla povinnost z rozdílové částky podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů srazit a odvést zálohu na daň ze mzdy příslušnému správci daně. Dle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů je zdaňováno vlastní poskytnutí výhody zaměstnanci, bez ohledu na důvod tohoto poskytnutí; proto je nepřijatelný argument stěžovatele, že smyslem poskytnuté výhody nebylo odměnit zaměstnance za práci. Ze smlouvy o převodu obchodního podílu vyplývá, že prodej majetku za účetní hodnotu převádějícímu společníku a současně zaměstnanci stěžovatele nebyl součástí kupní ceny obchodního podílu (čl. 4 smlouvy), ale že se jednalo o závazek nového společníka zajistit převodci určité výhody. Smluvním ujednáním nemohou být omezeny či stanoveny daňové důsledky takového smluvního závazku. K argumentaci dvojím zdaněním poukazuje žalovaný na závazný postup, který vyplývá pro správce daně z ustanovení § 69 daňového řádu; správce daně ani jinak postupovat nemohl. Žalovaný dále poukazuje na postup stěžovatele, který podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, v němž vyloučil rozdílovou částku. Správce daně tento postup akceptoval. Podáním dodatečného daňového přiznání stěžovatel deklaroval správnost zdanění předmětné částky daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Pokud nyní stěžovatel požaduje zrušení zdanění rozdílové částky, požaduje vlastně s ohledem na ustanovení § 47 daňového řádu úplné zrušení zdanění této částky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele uplatněnými ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel tvrdí, že žalovaný porušil ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, neboť se v rozhodnutí o odvolání nevypořádal se všemi uplatněnými námitkami. K této stížní námitce lze pouze uvést, že se nese ve zcela obecné rovině a pouze v této rovině se s ní lze proto vypořádat. Z tohoto pohledu pak nelze než konstatovat, že s identickou námitkou uplatněnou již v žalobě se městský soud na str. 5 rozsudku srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal a na tyto závěry tak lze bez dalšího odkázat. Na dalším místě stěžovatel namítal porušení ustanovení § 2 odst. 3 a 7 daňového řádu, z nichž dovozuje, že byli správce daně i žalovaný povinni zkoumat bližší okolnosti případu a zabývat se především skutečným obsahem posuzovaných právních úkonů. Tato námitka je nicméně úzce spojena s namítaným nesprávným právním posouzením věci a bude proto vypořádána v jejím kontextu.

Nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] spojuje stěžovatel v první řadě s daňovými orgány i soudem opomíjeným postupem, kdy si rozdíl mezi obvyklou a účetní hodnotou předmětného majetku stěžovatel vykázal ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jako výnos, který řádně zdanil. Citované ustanovení zákona stanovilo, že *liš-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které 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 nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodně právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílů na základním jmění nebo podílů s hlasovacím právem. Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti s nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizací pro nezbytnou provozní činnost.

Městský soud správně vycházel ze zjištění, že osoba, které byla část majetku stěžovatele odprodávána za účetní hodnotu, byla v době podpisu kupní smlouvy (dne 15. 5. 2000) výlučně v pozici zaměstnance stěžovatele; tento fakt ostatně nikdo nepopírá. Nemohla být tedy v pozici ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť pod žádnou ze shora citovaných dílčích definicí tohoto postavení je nelze subsumovat. Smlouva o převodu obchodního podílu byla podepsána dne 13. 9. 1999; toho dne se stala závaznou a účinnou mezi převodcem a nabyvatelem obchodního podílu. Podle ustanovení § 115 odst. 4 obchodního zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc, účinky převodu obchodního podílu nastávají vůči společnosti (tj. zde stěžovateli) dnem doručení smlouvy o převodu; tímto dnem pak má převod obchodního podílu konstitutivní účinky a nový společník skutečně nastupuje na místo společníka předchozího. Nejvyšší správní soud nemá informace, kdy se stala smlouva o převodu obchodního podílu účinnou ve vztahu ke stěžovateli, nicméně z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že osoba společníka, P. S., byla vymazána ke dni 1. 12. 1999. Jakkoli má výmaz společníka společnosti s ručením omezeným z obchodního rejstříku toliko deklaratorní charakter, je zřejmé, že podmínkou jeho provedení muselo být i prokázání účinnosti tohoto úkonu, tedy doručení převodní smlouvy stěžovateli (srov. § 28 odst. 5 obchodního zákoníku) a není proto pochyb, že v době podpisu kupní smlouvy již osoba P. Spilky byla jen v pozici zaměstnance. Díkce ustanovení § 27 odst. 3, věty první zákona o daních z příjmů („liš-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami...“) směřuje nutně na den skutečného sjednání kupní ceny mezi spojenými osobami; tímto dnem bylo v posuzovaném případě 15. 5. 2000. Skutečnost, že výše kupní ceny již byla uvedena ve smlouvě o převodu obchodního podílu ze dne 13. 9. 1999, kdy P. S. ještě byl společníkem stěžovatele, je v posuzovaném případě irelevantní, neboť tato smlouva nebyla sjednána mezi stěžovatelem a osobou P. S., ale mezi P. S. jakožto převodcem a společností CTSE, a. s. jakožto nabyvatelem obchodního podílu. Den podpisu smlouvy o převodu obchodního podílu tak nemůže být považován ze den sjednání kupní ceny mezi spojenými osobami *per se*. Nejvyšší správní soud tak má, ve shodě s městským soudem, postaveno na jisto, že stěžovatel a osoba P. S. nemohli být v době uzavření kupní smlouvy v pozici spojených osob ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Proto byla možnost jakékoli aplikace tohoto ustanovení vyloučena. V posuzovaném případě se tedy jednalo o prodej movitého majetku na základě kupní smlouvy, ve které vystupovali na straně prodávajícího stěžovatel a na straně kupujícího fyzická osoba, která byla v době podpisu kupní smlouvy v pracovním poměru ke stěžovateli. Kupní cena prodávajícího movitého majetku byla nižší než cena obvyklá; rozdíl mezi takto stanovenými cenami je tudíž podle díkce ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů považován za příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Na tuto skutečnost poté navazovaly povinnosti plátce daně podle ustanovení § 38h a násl. zákona o daních z příjmů. Při zjištění porušení těchto povinností plátcem daně byl správce daně oprávněn a současně povinen postupovat podle ustanovení § 69 daňového řádu a předepsat plátcovi daně předmětné částky k přímému placení. Nesprávné je konečně i tvrzení stěžovatele, že již samotná skutečnost, že závazek odprodat movitý a nemovitý majetek byl obsažen ve smlouvě o převodu obchodního podílu, znemožňovala jakoukoli souvislost této transakce s pracovním poměrem osoby P. S. a z povahy tohoto právního úkonu tak byla vyloučena aplikace ustanovení § 6 odst. 3

zákonu o daních z příjmů. Městský soud zcela správně potvrdil správnost názoru žalovaného, dle kterého je ve smyslu shora zmiňovaného ustanovení zdaňováno poskytnutí výhody zaměstnanci, bez ohledu na důvod tohoto postupu.

Stěžovatel se v souvislosti s posouzením povahy výše popsaného právního úkonu dovolává ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. To zakotvuje zásadu materiální pravdy, podle které 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.* Toto ustanovení tedy upravuje postup daňových orgánů v případě dissimulace právních úkonů. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS, se uvádí, že *„o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít 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; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“* V kontextu citovaných závěrů a z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný neměl za to, že by se v případě smlouvy o převodu obchodního podílu či kupní smlouvy mělo jednat o právní úkony, které by měly zastírat právní úkony jiné, účastníky smluv zamýšlené; proto ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu vůbec neaplikoval, neboť jeho použití nebylo na místě. Nevyjádřený úmysl stran právního úkonu, který nemůže být posuzován jako zastřený právní úkon, je pro správce daně nerozhodný.

Další argumentace stěžovatele namítající nesprávné právní posouzení věci je vystavěna na tvrzení o existenci dvojího zdanění výše již opakovaně zmiňovaného rozdílu obvyklé a účetní ceny odprodané věci. Především nelze přisvědčit tvrzení, že správce daně porušil v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, jelikož nepřihlédl ke skutečnosti, že stěžovatel již předmětný rozdíl mezi cenou smluvní a cenou obvyklou zdanil podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v režimu daně z příjmů právnických osob. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný namítanou skutečnost měl na zřeteli a určitým způsobem se s ní v odůvodnění vypořádal. Proto nelze tvrdit, že k této skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly vůbec nepřihlédl. Bez ohledu na toto zjištění však bylo jeho povinností postupovat ve smyslu ustanovení § 69 odst. 1 daňového řádu, který výslovně stanoví, že pokud částky, které byl plátcem daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcem daně tyto částky k přímému placení. Lze v této souvislosti poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 58 (dostupný z www.nssoud.cz), z něhož se podává, že *„zjištěnými okolnostmi, k nimž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přiblížit, jsou všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, s výjimkou těch, pro jejichž dodatečné uplatnění stanoví zákon výlučně formu dodatečného daňového přiznání. Je přitom nerozhodné, zda jde o okolnosti mající za následek zvýšení či naopak snížení daňové povinnosti a zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt. Rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé a zda jejich zohlednění v průběhu daňové kontroly není zákonem vyloučeno.“* Postup správce daně byl s těmito požadavky nepochybně souladný, neboť za situace, kdy shledal, že stěžovatel nedostal své povinnosti srazit svému zaměstnanci daň odpovídající jeho skutečnému příjmu, bylo jeho povinností rozhodnout tak, aby nedošlo ke zkrácení daňových příjmů (§ 2 odst. 2 daňového řádu), a to bez ohledu na zjištění, že stěžovatel tyto příjmy nesprávně zdanil v režimu jiné daně. Skutečnost, že předmětný cenový diferencál byl pro zaměstnance

zdanitelným příjmem plyne zcela jednoznačně z dikce ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, dle kterého *příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí i částka, o kterou je úbrada zaměstnance za výrobky, jiné věci kromě bytů, v nichž má zaměstnanec bydliště, nebo služby poskytnuté zaměstnavatelem nebo za nájem nižší než jejich obvyklá cena (§ 3 odst. 3) nebo částka podle § 6 odst. 6 anebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje za srovnatelné výrobky nebo služby ostatním odběratelům.* Nejvyšší správní soud, shodně s městským soudem, nemá o této otázce žádných pochyb.

Stěžovatelem namítané zdanění téže částky daní z příjmů právnických osob pochopitelně není bez významu. Jakkoli je taková situace v rozporu s daňovými povinnostmi stěžovatele, lze s městským soudem souhlasit v tom, že nejde o případ dvojího zdanění ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, kterým stěžovatel argumentuje. Bez ohledu na jiné odlišnosti věci posuzované Ústavním soudem a věci nyní projednávané je nutno upozornit, že Ústavní soud vyloučil možnost zdanit stejný příjem dvakrát, byť by pro obě tato zdanění bylo možné najít oporu ve smyslu obhajitelného dvojího výkladu zákona. O takový případ se však v případě stěžovatele nejedná, neboť daňové orgány neměly pochyb o tom, že předmětný cenový rozdíl měl být podroben toliko srážce daně z příjmů fyzických osob ve smyslu § 69 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že stěžovatel nesprávně (a na základě svého rozhodnutí, byť správcem daně aprobovaného ve formě konkludentně vyměřené daně dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu) předmětný rozdíl vykázal a zdanil jako příjem na dani z příjmů právnických osob nemůže znamenat vyloučení provedení řádného zdanění zákonem předpokládaným způsobem. Přijetí této argumentace by vedlo k absurdním důsledkům, kdy by daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně (být pochopitelně za minimálně konkludentní účasti správce daně) vylučoval provedení zdanění v souladu se zákonem. To samozřejmě neznamená, že by takový stav neměl být odstraněn (neboť za této situace stěžovatel v posuzované věci vskutku odvedl na daních více, než mu ukládá zákon). Odstranění tohoto stavu, ať již cestou dodatečného daňového přiznání na nižší daň z příjmů právnických osob (jak se i v dané věci stalo), či cestou obnovy řízení dle ustanovení § 54 daňového řádu, však není možné provést v rámci daňového řízení týkajícího se jiné daně. Tyto dvě různé daňové povinnosti musejí být posuzovány a řešeny odděleně.

Z uvedeného plyne, že správce daně v posuzovaném případě správně postupoval podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů a podle ustanovení § 69 daňového řádu, avšak současně měl vytvořit podmínky pro korekci stěžovatelem odvedené daně z příjmů právnických osob. K vrácení části této daně také skutečně došlo, a to z iniciativy stěžovatele, který podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, které bylo správcem daně akceptováno. Nežádoucí stav tak byl odstraněn v rámci jiného daňového řízení, tedy v souladu s výše vyslovenými požadavky.

S uvedeným úzce souvisí i poslední námitka stěžovatele, dle které městský soud porušil ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť měl odhlédnout od popsané nápravy daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. Tato argumentace svědčí především o nepochopení smyslu a dopadu zmiňovaného ustanovení (k tomu blíže viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaný pod č. 1275/2007 Sb. NSS). Jejím přijetím by došlo též ke zcela absurdní situaci, kdy by ve svých důsledcích zjištěný rozdíl v cenách nebyl podroben žádné dani, jakkoli by podle zákona zdaněn být měl. Z těchto důvodů ji lze bez dalšího odmítnout jako zcela lichou.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu