



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Dřevozpracující výrobní družstvo**, se sídlem Stromořadí 1098, Jaroměřice nad Rokytnou, zastoupeného JUDr. Miroslavem Zvěřinou, advokátem se sídlem Bráfova 20, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2007, č. j. 31 Ca 78/2005 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2007, č. j. 31 Ca 78/2005 - 39, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2002, č. j. 4186/2001/FŘ/120, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ze dne 10. 4. 2001, č. j. 46854/01/330911/8144, kterým mu byla doměřena daň ve výši 693 420 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady spočívající v nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí.

Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku použitelnosti § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), na jeho

případ a navíc krajský soud toto posouzení jen spoře odůvodnil a zdůraznil v něm pouze stanovisko žalovaného.

Rozhodnutí žalovaného pak vytýká, že v něm chybí výčet důkazů a jejich řádné hodnocení ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, přestože když finanční orgány aplikují § 2 odst. 7 daňového řádu, je jejich povinností uvést v rozhodnutí nejen zjištěný (a formálním právním úkonem zakrývaný) skutečný stav věci, ale i úvahy a důkazy, které k tomuto závěru vedou. Vzhledem k jejich absenci v rozhodnutí žalovaného mělo toto být krajským soudem zrušeno.

Stěžovatel upozorňuje na fakt, že v totožných věcech rozhodoval Krajský soud v Brně zcela opačným způsobem a žalobám žalobců vyhověl, a to pod spisovými značkami 29 Ca 450/2001, 29 Ca 143/2001 a 29 Ca 37/2002. Zdůrazňuje také, že se krajský soud ve svém nynějším rozhodnutí řídil toliko právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 175/2004, jímž bylo zrušeno jeho předchozí rozhodnutí v téže věci. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nicméně mezitím vydal usnesení ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004, jímž se krajský soud ve svém novém rozhodnutí vůbec nezabýval a neřídil, přestože tato věc byla rozšířenému senátu předložena právě proto, že v totožných případech týkajících se různých komandistů společnosti PPPZ, k. s. rozhodoval krajský soud a poté i jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu rozdílně. Stěžovatel tvrdí, že finanční orgány nedostály své povinnosti odůvodnit úvahy vedoucí k závěru o dissimulaci právního úkonu ani v případě řešeném rozšířeným senátem, ani v případě jeho, neboť se jedná o naprosto shodné případy. Krajský soud tudíž pochybil, pokud stěžovatelu žalobu v rozporu se závazným právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zamítl, neboť žalovaný ve svých rozhodnutích neprokázal, že by účastníci dotčených právních úkonů ve vzájemné shodě projevovali něco jiného, než ve skutečnosti chtěli, a pominul zkoumání vůlí stran tohoto právního úkonu a poměr vůle k jejím projevům. Namísto toho pouze konstatoval, že postup žalovaného podle § 2 odst. 7 daňového řádu byl správný, a odkázal na dřívější názor druhého senátu Nejvyššího správního soudu, dnes již překonaný rozhodnutím rozšířeného senátu. Oproti tomu ve věci ostatních společníků společnosti PPPZ, k. s., tedy ve věci společností Pozemní stavby Třebíč, s. r. o. a UNICON, spol. s r. o. označily jiné senáty postup žalovaného za chybný, když v jednom případě zamítly kasační stížnost žalovaného, ve druhé vyhověly kasační stížnosti žalobce.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvádí, že se krajský soud vypořádal ve svém rozsudku řádně se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své právní názory řádně odůvodnil a podložil objektivně zjištěným skutkovým stavem, takže nesprávné posouzení právní otázky ani nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nelze v daném případě shledat, a kasační stížnost by proto měla být zamítnuta.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že podle výsledků daňové kontroly provedené u stěžovatele ve dnech 24. - 25. 1. 2001, zaměřené na daň z příjmů právnických osob za rok 1996, stěžovatel uplatnil v daňově uznatelných nákladech částku 1 795 872,70 Kč, což představovalo hodnotu obchodního podílu společnosti PPPZ, k. s., který byl dne 28. 12. 1996 převeden na společnost DUNYK, s. r. o. Přitom společnost PPPZ, k. s. byla založena na základě společenské smlouvy ze dne 25. 11. 1996 ke dni 27. 12. 1996 a stěžovatel se zavázal do této společnosti vložit vklad ve výši 1 795 000 Kč, a to formou pohledávek. Tento vklad byl na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 28. 12. 1996 převeden na společnost DUNYK, s. r. o. za 17 950 Kč, takže ztráta z tohoto převodu činila 1 777 922,70 Kč. Tento obchodní případ posoudil správce daně jako zastřený právní úkon

dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., když dospěl k závěru, že smyslem celé transakce byl prodej neuhrazených pohledávek a jednalo se tak podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, o postoupení pohledávek, jejichž hodnotu lze pro daňové účely odečíst do výše příjmů plynoucích z jejich postoupení. Proto správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku 1 777 923 Kč.

Z těchto důvodů Finanční úřad v Třebíči shora označeným dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2001 žalobci doměřil částku 693 420 Kč.

Finanční ředitelství v Brně výše zmíněným rozhodnutím ze dne 14. 1. 2002 zamítlo odvolání stěžovatele proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru, když konstatovalo, že stěžovatel nikterak neprokázal, z jakého ekonomického důvodu vložil do společnosti PPPZ, k. s. pohledávky v určité hodnotě a jeden den po vzniku této společnosti takto splacený obchodní podíl prodal za cenu odpovídající 1% z hodnoty tohoto vkladu. Proto byl závěr správce daně, že se ve skutečnosti jednalo o zastřený právní úkon, správný a odpovídající zákonu.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 53/2002, zrušil citovaná rozhodnutí žalovaného i správce daně, když především uvedl, že simulovaným právním úkonem je takový úkon, kdy při dvoustranném právním úkonu obě strany ve shodě projevují něco jiného než chtějí ve skutečnosti. Absolutní simulací je taková forma jednání stran, kdy tyto strany předstírají uzavírání určitého úkonu, ačkoliv ve skutečnosti žádný úkon uzavřít nechťejí. Relativní simulací jsou případy, kdy účastníci předstírají uzavření právního úkonu, aby zakryli právní úkon jiný. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu lze aplikovat na případy simulovaných smluv, které jsou formálně upraveny tak, že stav představují odlišně od skutečnosti za účelem snížení daňové povinnosti. Uzavřením společenské smlouvy o založení komanditní společnosti ani uzavřením smlouvy o postoupení pohledávky nicméně stěžovatel nesimuloval jiný právní úkon, protože právě učiněný úkon vyhovoval jeho potřebám a nic jím nepředstíral. Žádný zákon stěžovateli nezakazoval vložit pohledávku do komanditní společnosti jako svůj vklad, přičemž nákup a prodej pohledávek je legální podnikatelskou činností. I když v důsledku právních úkonů učiněných stěžovatelem došlo ke snížení daňového základu, nelze předmětné právní úkony hodnotit jako zastřené, jelikož jimi stěžovatel nic nepředstíral. Snaha daňových subjektů o minimalizaci daňových povinností je racionálním ekonomickým chováním a ne v každém případě lze dovodit, že se jedná o činnost protizákonnou. Nelegální formou daňového úniku je minimalizace daňových povinností realizovaná tak, že daňový subjekt za účelem snížení daně zastírá skutečný obsah právního úkonu či ekonomického vztahu jinou právní formou. Žalovaný se navíc v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal ani se skutečností, co vlastně stěžovatel uzavřením smluv předstíral a co tedy mělo být skutečným obsahem právního úkonu, který byl zastřen formálně právním stavem.

K otázce neunesení důkazního břemene žalobcem krajský soud uvedl, že výzvou ze dne 8. 12. 2000 správce daně stěžovatele vyzval k prokázání pravdivosti údajů předložením smluv, faktur nebo jiných důkazních prostředků, z nichž by vyplývaly žalobcem deklarované závazky. Tato výzva nebyla dostatečně srozumitelná ani určitá a nelze dojít k závěru, že stěžovatel měl předložit i jiné doklady, než které předložil. Jestliže stěžovatel správci daně prokáže tvrzené skutečnosti, přesouvá se důkazní povinnost na správce daně, který musí prokázat opak. V daném případě proto musel správce daně prokázat skutečnou vůli jednajících stran (např. jejich výsledkem), což však neučinil. Krajský soud proto žalobě vyhověl podle ustanovení § 76 odst. 1

písm. c) s. ř. s., a to pro procesní pochybení spočívající v neurčitosti, nekonkrétnosti a nejasnosti výzvy k prokázání skutečností dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, již Nejvyšší správní soud vyhověl svým rozsudkem ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 175/2004. V něm především vyjádřil nemožnost vyjadřovat se k tomu, jak krajský soud ve svém prvním rozsudku vyložil ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť jakkoli právě tento výklad tvořil rozsahově podstatnou část rozsudku, fakticky měl v tomto rozsudku povahu obiter dicta, neboť důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně bylo krajským soudem konstatované podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež krajský soud shledal ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. z vlastní iniciativy, aniž by jej stěžovatel namítal. Zdejší soud se tak zaměřil na hodnocení toho, že výzvou ze dne 8. 12. 2000 správce daně stěžovatele vyzval k prokázání skutečností dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, konkrétně okolností ohledně vkladu pohledávek do společnosti PPPZ, k. s. a následnému prodeji vkladu společnosti DUNYK, s. r. o. Správce daně konstatoval, že vznikly pochybnosti o pravdivosti těchto údajů, a je proto nutno tyto údaje prokázat, doložit a vzniklé pochybnosti vyvrátit. Proto byl stěžovatel vyzván k předložení smluv, faktur a jiných důkazních prostředků, z nichž by vyplývaly jím tvrzené závazky a následné sankce, jelikož při zmíněném ústním jednání stěžovatel uvedl, že „prodej pohledávek byl jediným možným řešením, jak splnit závazky ze smluvních vztahů, protože sankce za případné nesplnění těchto závazků by byly několikanásobně vyšší.“ V odpovědi na citovanou výzvu stěžovatel správci daně zaslal toliko kopii smlouvy o spolupráci uzavřené mezi jím na straně jedné a J. P., Z. P. a M. Z. na straně druhé ze dne 30. 4. 1996. Nejvyšší správní soud se sice ztotožnil s názorem krajského soudu, že výzva správce daně zasláná daňovému poplatníkovi musí být dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co má být prokázáno, zároveň se však neshodl s názorem krajského soudu ohledně porušení tohoto obecného pravidla v projednávané věci. Předmětnou výzvu správce daně označil za dostatečně konkrétní a srozumitelnou, navazující zcela konkrétně na předchozí ústní jednání se zástupci žalobce, a pokud stěžovatel v reakci na ni předložil správci daně toliko zmíněnou smlouvu o spolupráci z roku 1996, požadavku výzvy podle zdejšího soudu nedostál, neboť požadavek na vklad finančních prostředků ze společenské smlouvy o založení komanditní společnosti nevyplýval a citovaná smlouva o spolupráci nebyla prokazatelně součástí společenské smlouvy, nebyla uzavřena všemi společníky PPPZ k. s., a nebylo proto prokázáno, z jakého ekonomického důvodu stěžovatel vložil předmětné pohledávky do společnosti PPPZ a hned jeden den po vzniku této společnosti takto splacený obchodní podíl prodal za cenu odpovídající pouze 1% hodnoty vkladu. Právě zhodnocení těchto ekonomických motivů bylo pro rozhodování v daném případě určující a stěžovatel je přesvědčivě prokázal. Závěry učiněné finančními úřady za této skutkové situace jim proto nelze důvodně vytýkat. Stejně tak krajským soudem požadované provedení výslechu smluvních stran označil zdejší soud s ohledem na okolnosti této konkrétní věci za nadbytečné, přičemž vyšel z daňové judikatury k limitům povinnosti správce daně provádět všechny důkazy navrhované daňovým subjektem. Z těchto důvodů napadený rozsudek Krajského soudu v Brně označil za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí a zrušil jej, přičemž mu také uložil vypořádat se s tím, že prakticky obdobnou věc senát stejného krajského soudu rozhodující v téměř shodném složení jako senát, který rozhodl tuto věc, posoudil zcela odlišným způsobem v rozsudku ze dne 25. 2. 2004, sp. zn. 29 Ca 447/2001, což je postup protirečící principu, že jedním ze základních atributů materiálního právního státu je předvídatelnost rozhodování státních orgánů.

V návaznosti na to vydal krajský soud nový rozsudek ze dne 31. 7. 2007, jímž žalobu zamítl. V tomto novém rozsudku vyšel z § 2 odst. 7 daňového řádu, z něž dovodil, že má-li

správce daně důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení daňového subjektu, může po něm vyžadovat, aby je vysvětlil či vyvrátil, přičemž podmínkou takového postupu je zaslání výzvy k odstranění pochybností, jež musí svou formulací umožňovat zodpovězení nastolených otázek zcela určitým způsobem. Tyto pochybnosti byly podle krajského soudu ohledně stěžovatelových právních úkonů týkajících se společnosti PPPZ k. s. dány. I krajský soud označil za nevěrohodné stěžovatelovo tvrzení, že rezignoval na svou účast v této společnosti z důvodu změny podnikatelského zaměření; ostatně stěžovatel tyto důvody ani po výzvě a poučení správcem daně nerozvedl. Předmětem činnosti této společnosti navíc byla správa a vymáhání pohledávek, tedy činnost slučitelná s podnikatelským záměrem kteréhokoliv společníka. Krajský soud neuspokojilo ani tvrzení, že stěžovatelův prodej podílu v této společnosti za pouhý zlomek jeho nominální hodnoty byl zdůvodněn momentální tržní nabídkou a poptávkou. Jednání všech společníků této komanditní společnosti, kteří své podíly pouhý den po jejím vzniku stejným způsobem převedli, svědčí podle krajského soudu o tom, že šlo o společný a cílený postup zainteresovaných osob a tvrzení, že šlo o výsledek zhodnocení momentálních podnikatelských aktivit a ekonomické situace zúčastněných subjektů, nemohlo podle krajského soudu obstát. Z toho krajský soud dovodil, že pochybnosti o reálném základu celého obchodního případu byly důvodné, stěžovatel byl odpovídajícím způsobem vyzván k jejich vyvrácení, ovšem ve své reakci neuvedl nic, co by je mohlo rozptýlit, namísto toho uváděl ve správním i soudním řízení pouze účelová a nevěrohodná tvrzení. Krajský soud proto označil postup podle § 2 odst. 7 daňového řádu za zcela případný a žalobu zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel svou kasační stížností a námitkami v ní nastolenými apeluje především na jednotnost a předvídatelnost rozhodování Nejvyššího správního soudu v obdobných případech. Tato jednotnost a předvídatelnost rozhodovací činnosti je skutečně jedním z nezbytných atributů fungování právního státu z pohledu celostního a naplnění zásad a požadavků spravedlivého procesu jako ústavně zaručeného práva z pohledu každého jednotlivého případu. Z toho vychází Nejvyšší správní soud, když kritizuje rozhodnutí krajských soudů, jež tyto zásady nenaplní, jako tomu bylo v případě kritiky vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004 (publ. pod č. 398/2004 Sb. NSS), těmito slovy: *„Pokud stejný senát krajského soudu posuzuje procesně zcela srovnatelné případy procesně odlišně, a to bez jakéhokoliv odůvodnění, dopouští se tím jurisdikční libovůle odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Změna přístupu při hodnocení procesních pravidel bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto ústavně nežádoucí.“* Tytéž nároky, ba nároky ještě přísnější, jaké zdejší soud klade na rozhodovací činnost krajských soudů, musí přirozeně klást i sám na sebe a na jednotu v rozhodování obdobných věcí různými senáty obdobně.

Stěžovatel má přitom úplnou pravdu v tom, že tento požadavek je v jeho případě namístě, neboť jiný senát zdejšího soudu již řešil věc, která byla totožná nejen právně, ale i skutkově, a to v rozsudku č. j. 1 Afs 73/2004 - 98 ze dne 18. 7. 2007. Zde se jednalo o jiného společníka společnosti PPPZ k. s., jenž vůči této společnosti postupoval totožným způsobem jako stěžovatel, tedy vkladem pohledávek a takřka okamžitým převodem takto vzniklého podílu za zlomek jejich nominální hodnoty na tutéž třetí osobu, jako v případě stěžovatele. Vzhledem k této skutkové a právní podobnosti, jež spočívala nejen v postupu zúčastněných společností,

ale i v jejich zhodnocení totožným správcem daně, odvolacím orgánem a poté krajským soudem, by bylo absurdní, kdyby nyní rozhodující senát posuzoval věc nově a odlišně, zvláště za situace, kdy východiskem pro toto rozhodnutí prvního senátu bylo usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89 (publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS), na něž stěžovatel také odkazuje.

V tomto usnesení rozšířený senát zdejšího soudu posoudil otázku zastíraných právních úkonů takto: „*Dissimulované právní úkony je v první 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 dělicího kritéria 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 uzavřením jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon tipí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná dissimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.*

...
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 neměli 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. Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že „o zastřené právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“. V tomto duchu je pak třeba postupovat i v projednávané věci.“

Vzhledem k tomu, že právní názor rozšířeného senátu přijatý v souladu s § 17 s. ř. s. je závazný pro jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu, jehož úlohou jako celku je podle § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví; je následování tohoto právního názoru imperativem nejen pro jednotlivé senáty zdejšího soudu, ale i pro soudy

krajské, leda by byl tento právní názor přesvědčivě a jednoznačně překonán rozhodnutím Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či soudů Evropských společenství. Za této situace je třeba stěžovateli přisvědčit, že krajský soud měl při posuzování dané věci postupovat souladně nejen s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 175/2004, jímž byl zrušen jeho předchozí rozsudek v téže věci a jehož právním názorem v této věci byl podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, ale z důvodů právě vyložených také souladně s právním názorem vyjádřeným ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu. Tyto dva právní názory přitom nejsou vzájemně v rozporu a stěžovatel se mylí, pokud tvrdí, že názor druhého senátu byl „překonán“ názorem senátu rozšířeného. Rozšířený senát se totiž ve svém usnesení zaměřil na výklad § 2 odst. 7 daňového řádu a jeho aplikaci v daném případě. Touto otázkou se však nyní rozhodující senát ve svém předchozím rozsudku ze dne 16. 6. 2005 výslovně odmítl zabývat, neboť její posouzení krajským soudem v jeho prvním rozsudku v této věci ze dne 17. 5. 2004 označil toliko za obiter dictum a svůj zájem zaměřil toliko na tu část zdůvodnění rozsudku krajského soudu, která vedla k jeho výroku, tedy k údajnému procesnímu pochybení správce daně, které krajský soud nad rámec žalobních bodů – podle názoru zdejšího soudu chybně, tedy způsobem zakládajícím nepřezkoumatelnost – shledal.

Před otázkou výkladu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu v daném případě je nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu postaven poprvé až nyní a z důvodů obšírně vyložených výše nemá důvod postupovat jinak, než v intencích usnesení rozšířeného senátu, a tedy stejnou cestou, jakou po vydání tohoto usnesení postupoval i první senát zdejšího soudu, který věc rozšířenému senátu k rozhodnutí postoupil. Argumentaci rozšířeného senátu tak lze v podstatě převzít.

Stejně jako první senát Nejvyššího správního soudu, tak i senát nyní rozhodující přitom shledává, že jakkoli lze sdílet některé pochybnosti správce daně a žalovaného o stěžovatelově jednání, právní následky, které z těchto pochybností vyvodili, zakládají nezákonnost jejich rozhodnutí.

Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, neboť neobjasnil ekonomický důvod svých účetních operací. V tom má žalovaný pravdu; tento závěr ale není nijak podmíněn aplikací § 2 odst. 7 daňového řádu, a naopak, z toho, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neplyne nutně závěr o existenci zastřené právního úkonu ve smyslu tohoto ustanovení. Žalovaný přílehlavě zpochybnil ekonomické okolnosti sporné transakce a dovodil, že stěžovatel snížil svůj daňový základ neoprávněně. Zjistil, že účetní hodnota pohledávek vložených do společnosti PPPZ k. s. odpovídala jejich reálné hodnotě určené znaleckým posudkem. Mnohonásobně nižší cenu, za níž byl takto získaný podíl den po jeho nabytí převeden, pak stěžovatel nijak nevysvětlil; přitom s ohledem na nezhoršenou majetkovou situaci komanditní společnosti nebyl k takovému snížení hodnoty obchodního podílu důvod. Konečně k obdobným transakcím došlo i u dalších komanditistů společnosti PPPZ k. s., což svědčí o tom, že samotná komanditní společnost byla založena účelově. Provedení této ekonomické analýzy však ještě neznamená, že správce daně projednávanou věc také náležitě právně kvalifikoval, tj. na základě skutkových zjištění a ekonomického rozboru věci aplikoval správné ustanovení zákona.

Žalovaný tvrdí, že nehodnotil celou transakci jako zastřené postoupení pohledávek společnosti DUNYK, s. r. o., jakožto postupiteli; naopak ve svém rozhodnutí zdůrazňoval, že stěžovatel prostřednictvím této transakce hodlal obejít zákon o daních z příjmů, čímž došlo k zastřenému odpisu pohledávek do nákladů. Této argumentaci nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit. Celé odůvodnění rozhodnutí žalovaného směřuje právě k závěru o zastřeném

postoupení pohledávek. Důsledkem tohoto zastřené postoupení pohledávek pak byl podle žalovaného „zastřený odpis pohledávek do nákladů“ (srov. str. 4 rozhodnutí žalovaného, první odstavec). Tato úvaha není správná: odpis pohledávek do nákladů byl úkonem zcela zjevným a z účetnictví snadno seznatelným, nikoli úkonem zastřeným. Pokud pak jde o „zastřené postoupení pohledávek“, je nutno souhlasit s krajským soudem v tom, že závěr o zastřeném právním úkonu nemůže vycházet jen z toho, jak se úkon zvenčí jeví. Úkon musí být prokázán, musí být určen jeho obsah i jeho strany, a v neposlední řadě též vůle stran. Jak ve svém shora citovaném usnesení uvedl rozšířený senát, jehož názor je pro rozhodování v této věci určující, dissimulovaným právním úkonem je takový úkon, při němž strany ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí – shodují se tedy jejich vůle a projevy takové vůle – chybí ale shoda mezi jejich společnou shodnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Zkoumání vůlí domnělých stran zastřené úkonu a poměru těchto vůlí k jejich projevům však žalovaný pomínil. Nezabýval se tím, zda skutečným úmyslem žalobkyně bylo postoupit nedobytné pohledávky společnosti DUNYK, s. r. o., zda vůlí společností DUNYK, s. r. o., bylo stát se postupníkem a získat množství nedobytných nebo obtížně vymahatelných pohledávek, a zda se dále obě strany shodly na tom, že navzdory těmto svým skutečným vůlím budou navenek vystupovat jako převodce a nabyvatel obchodního podílu a předstírat jeho převod.

Zkoumání této otázky je pro objasnění celé transakce zásadní. Jak totiž naznačil již rozšířený senát, „*splacení obchodního podílu vložení pohledávek do komanditní společnosti a následný převod podílu nebyly právními úkony předstíranými, jimiž by strany dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtějí; úmyslem v dané věci skutečně bylo vložení pohledávek obchodní podíl splatit a následně jej prodat. Je tedy zřejmé, že nešlo o simulované právní úkony, ale o úkony odpovídající skutečné a vážné vůli účastníků, která se shodovala s jejich projevem a nebyl jimi zastírán jiný právní úkon (skutečnost) rozhodný pro stanovení daňové povinnosti. Nešlo tak o simulované právní úkony a správce daně proto měl takové úkony zkoumat zejména z hlediska jejich platnosti ve smyslu § 38 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (o níž by pravomocně rozhodl soud), nebo si sám takovou otázku posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu“.*

Z toho je patrné, že žalovaný měl provést ve věci další dokazování, své závěry pak měl řádně podložit skutkovými zjištěními i právní argumentací. Nemohl však opomenout ani zkoumání otázky platnosti sporných úkonů, přičemž teprve výsledek tohoto zkoumání by měl ukázat, zda stěžovatel při vkládání pohledávek do komanditní společnosti a při následném převodu obchodního podílu postupoval způsobem, který zákon připouští, a zda mohl vzniklou účetní ztrátu zahrnout do daňově účinných nákladů.

Lze tak uzavřít, že kasační stížnost je důvodná, neboť zatímco ve svém prvním rozsudku se krajský soud rozhodl rozhodnutí obou správních orgánů zrušit z důvodů, jež aplikoval nepřezkoumatelným způsobem; v druhém, nyní posuzovaném, naopak žalobu zamítl, když se sice správně zaměřil na jedinou relevantní právní otázku, tu však posoudil chybně, tedy v rozporu s názorem rozšířeného senátu zdejšího soudu.

Postup nyní rozhodujícího senátu Nejvyššího správního soudu se sice může zdát při povrchním pohledu poněkud paradoxní, když nejprve rušil vyhovující rozsudek krajského soudu, nyní v téže věci ruší rozsudek zamítavý, tato paradoxnost je však pouze zdánlivá. Právní názor, jímž je krajský soud po každém vyhovění kasační stížnosti vázán, jej totiž nezavazuje primárně k tomu, aby žalobě vyhověl či ji naopak zamítl, ale k tomu, aby jinak posoudil některou z otázek, jež posoudil chybně, nebo v jiném ohledu změnil svůj postup. V daném případě bylo krajskému soudu nejprve vytýkáno, že se zaměřil na chybnou otázku a tu posoudil nepřezkoumatelným způsobem, nyní se naopak zaměřil na právní otázku správnou, tu však

posoudil chybně, a proto zdejšímu soudu nezbývá, než jeho rozhodnutí i tentokrát zrušit, byť vedlo k opačnému výroku než v prvním případě.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku výkladu § 2 odst. 7 daňového řádu a jeho aplikace na daný případ, respektive skupinu případů, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. června 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu