



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **K. P., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Jiřím Dokoupilem, advokátem se sídlem v Příbrami, Dlouhá 159, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2003, č. j. 38 Ca 178/2002 - 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2003, č. j. 38 Ca 178/2002 - 30, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 30. 1. 2002, č. j. 929/02-130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1998 v částce 37 368 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že předmětná částka představuje neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na základě kupní smlouvy ze dne 9. 9. 1998 uzavřené mezi stěžovatelem a J. D., C. M.-P. Ve správním řízení bylo bezpečně prokázáno, že stěžovatel a firma J. P., s. r. o. jsou velmi úzce personálně propojeny osobou J. Š., aktivity těchto firem jsou stejné a totožné je i místo, v nichž obě firmy provádí výrobní činnost. Pokud se jedná o nemovitosti, ty byly stěžovatelem od firmy J. P., s. r. o. pronajaty a rovněž bylo zjištěno, že všichni pracovníci byli převedeni z jedné firmy do druhé, byť takovým způsobem, že byly ukončeny jejich pracovní poměry ve firmě J. P., s. r. o. a se stěžovatelem byly uzavřeny nové pracovní smlouvy. Městský soud se proto ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že účastníci transakce pouze oddělili prodej hmotného majetku od převodu zaměstnanců, některých závazků a pronájmu

nemovitostí. Městský soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že bylo bezpečně prokázáno, že došlo k faktickému předání hmotného majetku, jak ze strany firmy J. P., s. r. o., na firmu C. M.-P., J. D., tak i ze strany této firmy na stěžovatele. V tomto směru vycházel městský soud z protokolů o výslechu J. D., M. B. a A. L. Ve výpovědích těchto osob byly rozpory, ať už se jednalo o převoz zboží nebo pohnutky provedené transakce. Placení daně firmou C. M.-P. nemá v projednávané věci právní význam, a to tím spíše, že J. D. uplatnil odpočet na vstupu i výstupu, a protože se obě smlouvy týkaly stejných věcí za stejnou cenu, není tato záležitost daňově významná. Pokud se jedná o pohledávku výrobního družstva invalidů O. za firmou J. P., s. r. o., která měla být postoupena stěžovateli a tímto způsobem uhrazena cena z předmětné kupní smlouvy, ani tuto neshledal městský soud důvodnou. Bylo totiž prokázáno, že k postoupení pohledávky nedošlo, neboť příslušná smlouva nebyla schválena představenstvem výrobního družstva a ani nebyla podepsána oprávněnou osobou.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel předně uvedl, že v řízení před soudem nebyl vyslechnut jím navrhovaný svědek J. D., který byl navrhován i z důvodu, aby potvrdil, že kupní smlouva ze dne 7. 9. 1998 byla mezi ním a firmou J. P., s. r. o. uzavřena z důvodu ústně dohodnuté vzájemné spolupráce v podnikání, od které však J. D. odstoupil. Proto následně došlo k uzavření kupní smlouvy dne 9. 9. 1998. Svědek mohl zcela jednoznačně vyvrátit domněnky a z nich vyplývající nesprávné právní závěry, jak správního orgánu, tak i soudu v tom, co bylo skutečně smyslem a motivací uzavřených smluv mezi účastníky. Jedná se tedy o vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Závěr městského soudu, že účastníci transakce pouze oddělili prodej hmotného majetku od převodu zaměstnanců, některých závazků a pronájmu nemovitostí, je podle stěžovatele v rozporu s uzavřenými smlouvami mezi účastníky a právními předpisy. V této souvislosti poukázal na ustanovení §§ 486 až 488a obch. zákoníku, která jednoznačně stanoví náležitosti smlouvy o převodu podniku. Právní závěr soudu, že šlo o skrytý úkon převodu podniku je v rozporu s obch. zákoníkem, neboť podle citovaných ustanovení je každá smlouva o převodu podniku, která je v rozporu s těmito kogentními ustanoveními, neplatná. K závěru městského soudu, že nedošlo k faktickému předání a převzetí hmotného majetku uvedl stěžovatel, že i toto tvrzení je v rozporu s právem a skutečným stavem věci. Ustanovení § 444 odst. 1 obch. zákoníku stanoví, že kupující nabývá vlastnického práva ke zboží jakmile je mu dodané zboží předáno. Zákon tedy nestanoví povinnosti neboli povinnou formu předání zboží. Movité věci byly předány při osobní prohlídce těchto věcí kupujícím a poté kupující J. D. započal s jejich stěhováním. Vlastnické právo na kupujícího tedy přešlo při osobní prohlídce věci. K závěru soudu, že nebyla řádně zaplacená kupní cena, poukázal stěžovatel na to, že započtení je řádným právním institutem podle § 480 a násl. o. z. či podle § 358 a násl. obch. zákoníku, kterým dochází k zaplacení vzájemných pohledávek. To se také v souladu se skutečným i právním stavem věci stalo. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu projednání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stížní bod uplatněný stěžovatelem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. týkající se neprovedení navrženého důkazu, a to výslechu svědka J. D., je nedůvodný, protože se nejedná o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. rozhodne soud, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Je tedy ve smyslu citovaného ustanovení pouze na úvaze soudu, které z navržených důkazů provede. Úvaha soudu o potřebě provést důkazy je přitom odvislá od toho, zda rozhoduje jako soud „přezkumný“ nebo „nalézací“, protože dokazování ve správním soudnictví má jiný charakter než dokazování v řízení občanskoprávním nebo trestním. Protože v daném případě se jednalo o přezkumnou činnost soudu podle části třetí hlavy druhé s. ř. s., vychází soud ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal napadené rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav než správní orgán. To znamená, že soud pouze zkoumá, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda na základě takto zjištěného stavu věci správně v souladu se zákonem rozhodl. V případě nedostatečně zjištěného skutkového stavu správním orgánem soud pouze posuzuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit.

V daném případě byl stěžovatelem navržený svědek vyslechnut již ve správním řízení a v odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že navržený důkaz nebude proveden, neboť se jeví nadbytečným. Touto formulací městský soud nepochybně vyjádřil, že skutkový stav, z něhož správní orgány vycházely, je doložen důkazy obsaženými v předloženém správním spise. Z odůvodnění napadeného rozsudku rovněž vyplývá, že městský soud vyhodnotil, že skutkový stav byl finančnímu orgánu zjištěn dostatečně, aby byl podkladem pro právní závěry, které na základě něj správní orgány učinily, a proto mu nelze vytýkat, že nezopakování výsledku navrženého svědka je vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stejně tak další námitka stěžovatele, že závěr městského soudu, že účastníci transakce pouze oddělili prodej hmotného majetku od převodu zaměstnanců, některých závazků a pronájmu nemovitostí, je v rozporu s uzavřenými smlouvami mezi účastníky a právními předpisy, není důvodná. Městský soud se v tomto směru ztotožnil s právním hodnocením finančního ředitelství, které uzavření kupní smlouvy ze dne 9. 9. 1998 mezi J. D. a stěžovatelem posoudil jako účelové, když skutečný stav je zakryt stavem formálně právním. V této souvislosti je nutno poukázat na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), které stanoví, že 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. Tato zásada představuje derogaci účinnosti zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním. Citované ustanovení je namířeno zejména proti tzv. simulovaným právním úkonům, které jsou formálně právně upraveny tak, že stav představují odlišně od skutečnosti za účelem snížení daňové povinnosti. Takové jednání je v rozporu se zákonem a představuje formu daňového úniku. V daňovém řízení, vzhledem k jeho smyslu a účelu vyjádřeném v základních zásadách, je správce daně povinen vycházet vždy ze skutečného stavu věci. To však v žádném případě, jak nesprávně dovozuje stěžovatel, neznamená, že by muselo být prokázáno, že účastníci simulovaných právních vztahů učinily právní úkony odpovídající soukromoprávní úpravě. Zásada vyjádřená v citovaném ustanovení totiž umožňuje správci daně, aby poté, co na základě dokazování zjistí rozpory mezi stavem skutečným a stavem formálně právním, s využitím zásady volného hodnocení důkazů, překvalifikoval právní úkon či jinou skutečnost podle jejich skutečného obsahu a aby z toho dovodil daňové důsledky. Základním předpokladem pro aplikaci citovaného ustanovení je však dokazování, aby správce daně mohl svůj postup odůvodnit provedenými důkazy, což se v případě stěžovatele stalo, jak je rovněž zřejmé z odůvodnění napadeného rozsudku. Proto náležitosti smlouvy o prodeji podniku, popř. otázka její platnosti z hlediska

soukromoprávní úpravy, jsou z důvodů výše uvedených právně irelevantní. Stejně tak nemůže být závěr městského soudu o simulovaném právním úkonu v rozporu s obchodním zákoníkem, neboť v daňovém řízení aplikuje správce daně předpisy veřejného práva, ať už se jedná o právo procesní nebo hmotné. Pro předmětnou věc, jíž je posouzení daňové povinnosti, resp. práva na odpočet DPH v daňovém řízení, není rozhodné, jaké náležitosti obchodní zákoník pro uzavření smlouvy o prodeji podniku stanoví a zda určité skutečnosti nastávají právě v důsledku uzavření takové smlouvy anebo zda obdobných skutečností je dosaženo jinými právními úkony.

Rovněž tak otázka předání zboží z hlediska obch. zákoníku je při posuzování oprávněnosti neuznání nároku na odpočet DPH právně bezvýznamná, protože rozhodující pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) a § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění platném v r. 1998, je, že plátce použije jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví, přičemž zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné při prodeji zboží podle kupní smlouvy dnem dodání. Za dodání zboží nelze považovat osobní prohlídku, při níž podle tvrzení stěžovatele byly věci předány kupujícímu, přičemž se jednalo o 59 kusů výrobních zařízení, zařízení kanceláří v hodnotě 33 505 Kč, nijak nespecifikované hotové výrobky na skladě v hodnotě 59 200 Kč a stejně tak nespecifikované zásoby hutního materiálu v hodnotě 234 686,58 Kč.

Více než nedůvodná je i poslední námitka, v níž řádné zaplacení kupní ceny dovozuje stěžovatel z toho, že započtení je právním institutem, kterým dochází k zaplacení vzájemných pohledávek, přičemž poukazuje na příslušná ustanovení o. z. a obch. zákoníku, ale ponechává zcela bez povšimnutí to, že ve správním řízení bylo prokázáno, že pohledávka výrobního družstva O. za firmou J. P., s. r. o. nebyla stěžovateli postoupena v souladu s právními předpisy, a proto nemohlo dojít k započtení této pohledávky na kupní cenu z kupní smlouvy uzavřené dne 9. 9. 1998 mezi stěžovatelem a firmou J. P., s. r. o.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. července 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu