



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce **T. O., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Mojmírem Bartošikem, advokátem se sídlem Praha 1, Karlovo nám. 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2004, č. j. 9415/04-130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2006, č. j. 8 Ca 60/2005 - 51,

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 n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem zamítl městský soud žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 31. 12. 2003 č. j. 35760/03/039971/3139, jímž Finanční úřad v Čáslavi (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci za zdaňovací období květen 2002 nadměrný odpočet z daně z přidané hodnoty ve výši 38 159 Kč. Žalobce v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období ze dne 24. 6. 2002 vykázal nadměrný odpočet ve výši 13 238 159 Kč.

Správce daně neuznal žalobcem uplatněný nadměrný odpočet ve výši 13 200 000 Kč; šetřením zjistil, že se neuskutečnilo zdanitelné plnění podle faktury č. 20200006 ze dne 5. 9. 2000 přijaté žalobcem od společnosti K. & S. G. a. s., jako prodávajícího, protože nedošlo k převodu vlastnictví k souboru movitých věcí dle kupní smlouvy ze dne 24. 8. 2000.

Dle čl. 1 této smlouvy je prodávající vlastníkem souboru movitých věcí (tvořeného souboru strojnětechnologického zařízení pro rafinaci jedlých olejů, ke ztužování margarínů a tuků, ke stáčení jedlých olejů, k výrobě, porcování a balení margarínů a tuků, čištění odpadních vod, pro výrobu páry a další samostatné movité věci) na základě kupní smlouvy ze dne 7. 10. 1999. Podle čl. 5 smlouvy ze dne 24. 8. 2000 prodávající seznámil žalobce se skutečností, že předmět smlouvy byl správkyní konkursní podstaty úpadce K., a. s., zahrnut do konkursní podstaty a prodávající se žalobou domáhá jeho vyloučení.

Žalovaný odvolání proti platebnímu výměru zamítl, neuznal žalobcovy námitky vůči procesnímu postupu správce daně ani vůči výši vyměřeného nadměrného odpočtu. Správce daně v rámci dožádání a místních šetření u žalobce zjistil, že soubor movitých věcí byl postupně převeden mezi společnostmi K., a. s., K. F., a. s., K. & S. G., a. s. (dále jen uvedené názvy společností bez firemních dodatků), a žalobcem. V době uzavření smlouvy mezi K. a K. F. a smlouvy mezi K. F. a K. & S. G., které byly obě uzavřeny dne 7. 10. 1999, byl již tři měsíce podán návrh na konkurs společností K. a K. F. V konkursu se ocitla i společnost K. & S. G. Proto mělo být s převodem majetku spěcháno s cílem vyvést jej ze zadlužených společností.

Dále žalovaný uvedl, že K. vyhotovil soupis převáděného majetku teprve 12. 10. 1999 (datum tisku) ačkoli smlouva byla uzavřena již dne 7. 10. 1999, a tento soupis tak nemohl být nedílnou součástí kupní smlouvy. Předmět obou smluv ze dne 7. 10. 1999 nebyl po uzavření smluv nikdy předán a převzat, a to ani mezi K. a K. F. ani mezi K. F. a K. & S. G.. Soubor movitých věcí i nadále užívala a provozovala jako vlastní majetek společnost K.. Tento soubor se i nadále nachází v konkursní podstatě úpadce K. Kupní cena nebyla společnosti K. dle smluvních ujednání zaplacená a stejně tak nebyla ze strany K. F. dodržena smluvní povinnost předkupního práva ve prospěch K. Obě kupní smlouvy jsou identické, sepsané totožnou osobou. Z předložených dokladů a skutečností zjištěných v obchodním rejstříku je zcela zřejmá personální propojenost členů statutárních orgánů ve všech zúčastněných společnostech.

Žalovaný uzavřel, že ze žalobcem předložených důkazních prostředků vyplynulo, že transakce proběhla pouze formálně. Ve skutečnosti tento prodej (myšleno prodej mezi K. a K. F. a K. F. a K. & S. G.) nebyl míněn vážně, jak dokládají skutečnosti zjištěné správcem daně. K. jako první v řadě neměl při podpisu smlouvy úmysl převést vlastnictví movitých věcí na K. F. a tato společnost neměla v úmyslu vlastnictví nabýt. Obě smluvní strany tedy nechtěly svým projevem vůle způsobit právní účinky, které zákon s takovým projevem vůle spojuje. Podle žalovaného je tak tato kupní smlouva nevážná a podle § 37 odst. 1 občanského zákoníku neplatná. Z neplatné smlouvy mezi K. a K. F. nemohl nabýt vlastnictví k souboru movitých věcí K. & S. G. a ani žalobce. Skutečný stav je zastřen stavem formálně právním, k prodeji ve skutečnosti nedošlo. Podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), se při uplatňování zákonů v daňovém řízení 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. Smyslem celé transakce tedy podle žalovaného bylo pouze „papírově“ převádět majetek, aniž by k jeho převodu podle smluv skutečně došlo. Předmětný movitý majetek tedy žalovaný nepoužil k podnikání, čímž nebyly splněny podmínky stanovené v § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Podle žalovaného neunesl žalobce důkazní břemeno, protože v daňovém řízení řádnými důkazními prostředky neprokázal, že zdanitelné plnění uvedené ve výše specifikované faktuře

se uskutečnilo a že je použil při podnikání, proto nebyly splněny podmínky § 19 odst. 1 a 2 ZDPH.

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu. Namítal, že se nemohl účastnit výsledku svědků a vyjádřit se k prováděným důkazům podle § 16 odst. 4 písm. e) a obecně i § 7 odst. 1 daňového řádu. Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jedná se zjevně o výslech svědka a správce daně není oprávněn takový úkon kvalifikovat bez přihlídnutí k jeho skutečnému obsahu. S ohledem na zásadu rovnosti zbraní měl žalobce právo se s důkazy seznámit a vyjádřit se k nim, a to rozhodně nikoli až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným správcem daně. Žalobci nelze upřít možnost klást svědkům otázky při místním šetření (I. ÚS 54/01). Tím mělo být porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. Správce daně pak nedbal základních zásad daňového řízení, zejména zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, a nešetřil práv a právem chráněné zájmy žalobce ve smyslu § 2 odst. 1 daňového řádu.

Dále žalobce namítal, že správce daně nikdy nepředestřel úvahu o hodnocení důkazů. Přestože byl podle § 32 odst. 9 daňového řádu požádán o sdělení důvodů rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daní, v přípisu správce daně k této žádosti rovněž nebyly předestřeny důvody rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou proto nepřezkoumatelná. Protože neznal důvody rozhodnutí správce daně, nemohl žalobce činit žádné návrhy na provedení důkazů.

Rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou nepřezkoumatelná také proto, že v nich chybí odůvodnění závěru, že kupní smlouva byla simulovaným právním úkonem. Žalovaný navíc oproti správci daně rozšířil svou argumentaci, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, k čemuž žalobci neumožnil vyjádřit se a navrhnout případné důkazy. I přes absenci odůvodnění závěrů žalovaného, žalobce namítl, že na základě provedeného šetření je možné dojít k závěru, že přijatá plnění použil při podnikání, že prokázal přijaté zdanitelné plnění daňovým dokladem, že došlo k dodání zboží podle § 9 odst. 1 ZSDP, resp. podle § 412 až 416 obchodního zákoníku.

Žalobce též namítl nicotnost rozhodnutí obou daňových orgánů z důvodů nedostatku pravomoci osvědčovat nabytí vlastnictví. Dále poukázal na to, že se žalovaný nevypořádal s námitkou nedostatku odůvodnění rozhodnutí správce daně. Vytýkáci řízení pak mělo být zahájeno neplatným rozhodnutím, jemuž chyběla jedna ze základních náležitostí podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu – otisk razítka se státním znakem.

K závěru žalovaného, že „s převodem majetku bylo spěcháno s cílem vyvést jej ze zadlužených firem“ žalobce uvedl, že se ve skutečnosti jednalo o zcela zřetelnou a průhlednou restrukturalizaci dvou potravinářských skupin na trhu s cílem zefektivnění jejich provozu a vyřešení jejich pohledávek a závazků. Je zřejmé, že statutární orgány jednotlivých společností se musely znát z pracovního styku; žalobce nerozumí spojení „personální propojenost členů statutárních orgánů“.

Konečně žalobce pro objasnění obsahu a vážnosti právních úkonů navrhl výslech svědků – Ing. M. P., bývalého předsedy představenstva K., Ing. K. R., bývalého předsedy představenstva K. F., T. P., bývalého předsedy představenstva K. & S. G., Ing. M. H., bývalého předsedy představenstva K. H.

Městský soud žalobu zamítl. Zásadu uvedenou v § 2 odst. 7 daňového řádu musí správce daně respektovat i tehdy, pokud svědčí v neprospěch daňového subjektu, jako je tomu v případě žalobce. Námitku zkrácení práv žalobce na právu klást svědkům otázky soud vyhodnotil jako nepatřičnou, když ze správního spisu zjistil, že správce daně obdržel v rámci dožádání výsledky daňových řízení prováděných za účelem zjištění daňové povinnosti jiných subjektů (K. F., K. & S. G.), tudíž se nejednalo o výsledek svědků ve věci žalobce. O vyhodnocení závěrů z uvedených řízení byl žalobce informován.

Sdělení důvodu rozdílů mezi vyměřenou a přiznanou daní podle § 32 odst. 9 daňového řádu nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti, ob stojí, pokud obsahuje označení důvodů a odkaz na jeho předchozí projednání. Pokud jde o námitku neplatnosti rozhodnutí o zahájení vytykáčského řízení, soud konstatoval, že žalobce nedoložil originál tohoto rozhodnutí.

Městský soud pak na základě dokumentace předložené žalobcem v daňovém řízení dospěl ke stejnému názoru jako žalovaný; kupní smlouva mezi K. & S. G. je neplatná. K tomu soud vedle pochybnosti ohledně platnosti smluv uzavřených dne 7. 10. 1999 mezi K. a K. F. a mezi K. F. a K. & S. G. Z těchto smluv je zřejmé, že společnost K. neměla při podpisu smlouvy v úmyslu vlastnictví předmětného souboru movitých věcí převést a K. F. neměla v úmyslu toto vlastnictví nabýt, když v zápětí ještě téhož dne převedla soubor věcí na K. & S. G.. K. má dodnes na svých nemovitostech a movitostech žalobce jako nájemce.

Na existenci vážné vůle k právnímu úkonu lze usoudit z objektivních skutečností, za nichž byl učiněn, zejména byl-li učiněn způsobem a za okolností, které nevzbuzují pochybnosti, že subjekt projevující vůli zamýšlel přivodit právní účinky, které zákon s takovým projevem vůle spojuje. Pokud vzniknou pochybnosti o vážnosti vůle, je třeba posuzovat konkrétní okolnosti případu. Proto soud dospěl k závěru, že se v daném případě jednalo o řadu navazujících právních úkonů, které nebyly ani prodávajícími ani kupujícími učiněny vážně. Předmětný soubor věcí nebyl nikdy prvním kupujícím předán dalším kupujícím.

Městský soud též dospěl k závěru, že prohlášením konkursu na K. F. (usnesením soudu ze dne 26. 11. 1999, č. j. 92 K 34/1999 - 40) *smlouvy, kterými se převádí věci, práva a jiné majetkové hodnoty ze svého majetku na jiné osoby bezplatně nebo za nápadně nevýhodných podmínek s výjimkou přiměřeného daru osobám blízkým k obvyklým příležitostem*, tímto dlužníkem uzavřené v posledních šesti měsících před podáním návrhu na prohlášení konkursu anebo po podání tohoto návrhu do prohlášení konkursu jsou podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, neúčinné vůči jeho věřitelům. Nemohlo tedy dojít k uzavření platné a účinné smlouvy mezi K. F. a K. & S. G. a následně mezi K. & S. G. a žalobcem.

Z protokolu o ústním jednání před soudem dne 23. 3. 2006 je pak zřejmé, že městský soud učinil tento svůj závěr na podkladě rozsudku jiného senátu téhož soudu ze dne 13. 1. 2004 č. j. 48 Cm 172/2000 - 155, který byl součástí správního spisu. V tomto řízení se správce konkursní podstaty úpadce K. & S. G. domáhal vydání předmětného souboru movitých věcí z konkursní podstaty úpadce K.. V tomto řízení městský soud opětovně (po té, co Vrchní soud v Praze k odvolání žalobce zrušil jeho rozsudek ze dne 28. 5. 2002 č. j. 48 Cm 172/200 - 49) zamítl žalobu, když v odůvodnění konstatoval, že kupní smlouva mezi K. a K. F. ze dne 7. 10. 1999 je neplatná a proto ani K. F. ani K. & S. G. nebyli nikdy vlastníky předmětného souboru movitých věcí. Při uvedeném ústním jednání z vyjádření žalovaného vyplynulo, že K. & S. G. uvedený rozsudek napadla opravným

prostředkem a nebylo zřejmé, zda tento rozsudek již nabyl právní moci či nikoli.

Konečně městský soud uvedl, že při svém rozhodování též zohlednil právní názor vyjádřený v rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii, v němž tento soud judikoval, že čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně práv a základních svobod není aplikovatelný na spory související s daňovými řízeními.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce včas podanou kasační stížností, v níž výslovně jako stížní důvody označil jednak nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a jednak porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí a pro tuto vadu měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Pokud jde o stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., žalobce uvedl, že závěr žalovaného i městského soudu, že formálně právní stav (uzavřené kupní smlouvy) neodpovídá stavu faktickému, je chybný a podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet byly splněny.

V první řadě žalobce namítá, že ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nedává daňovým orgánům pravomoc vyslovovat platnost či neplatnost právních úkonů s důsledky pro třetí osoby a proto je část odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného protizákonná. Právní názor daňových orgánů nezakládá neplatnost kupních smluv v celém řetězci převodů. Pro účely posuzování platnosti či neplatnosti kupních smluv z hlediska obchodního práva není rozhodné, zda nabyvatel movitých věcí je používal pro své podnikání, ani nerozhoduje, jak dlouho je vlastnil. Řetěz kupních smluv byl platný bez ohledu na to, zda některý z nich pro krátkost doby, kdy byl vlastníkem, nestihl jejich praktické využívání. Žalobce jako poslední článek řetězce vlastníků se stal řádným vlastníkem předmětného souboru movitých věcí na dlouhou dobu a také je naprosto nesporně dlouhodobě provozoval ke své podnikatelské činnosti, což lze snadno prokázat z účetních a obchodních dokladů. Žalobce při své podnikatelské činnosti pravidelně podával správci daně daňová přiznání, zejména k dani z přidané hodnoty, týkající se produkce vyprodukované na zařízení, které bylo předmětem sporné kupní smlouvy. Správce daně nikdy podnikatelskou činnost žalobce nezpochybňoval a bez problémů mu vracel nadměrné odpočty za uvedenou produkci. Je tedy nelogické, aby správce daně dospěl k názoru, že stěžovatel předmětný soubor movitých věcí nikdy nenabyl a že jej ani neužívá.

Dále žalobce namítá, že městský soud v napadeném rozsudku sice rozvádí úvahy, že kupní smlouvy mezi K. F. a K. & S. G. nebylo možné s ohledem na § 15 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, uzavřít, nicméně toto tvrzení nemá žádným pravomocným rozhodnutím doloženo a jedná se pouze o úvahu. Žalobce je toho názoru, že dle uvedeného ustanovení by se mohlo jednat pouze o neúčinnost smluv vůči věřitelům, pokud by smlouvy byly uzavřeny za podmínek stanovených tímto ustanovením, nikoli o jejich neplatnost. Navíc tento fakt musí být konstatován v rozhodnutí soudu, nikoli pouze jako zmínky v odůvodnění rozhodnutí.

Městský soud podle žalobce neposoudil správně skutkový stav a dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný bez toho, aby provedl důkazy navržené žalobcem při ústním jednání dne 23. 3. 2006 (výslech svědků, opatření listin z daňových spisů dožádaných správce daně). Soud tak dospěl k názoru, že zúčastněné společnosti neměly v úmyslu při podpisu

kupních smluv převádět vlastnictví k předmětnému souboru movitých věcí, aniž by měl pro své tvrzení jakýkoli důkaz.

Dále městský soud nevysvětlil, co vedlo žalobce k uzavření kupní smlouvy, že na zařízení, které údajně nechtěl koupit dlouhodobě provozoval svoji podnikatelskou činnost, a uhradil kupní cenu nabytého souboru movitých věcí. Z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními hodnoceními na straně druhé; musí z něho být i patrné, proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci žalobce, proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Pokud jde o stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., žalobce poukazuje na to, že městský soud nedostatečně prověřil a zhodnotil jeho námitky proti postupu daňových orgánů v průběhu celého daňového řízení, přičemž v žalobě namítal nesplnění podmínek § 2 odst. 2 a 9, § 7 odst. 1 a § 31 odst. 2 daňového řádu. Proto nebyl úplně zjištěn skutkový stav a žalobci bylo zabráněno uplatnit v řízení své námitky. Městský soud námitky paušálně odmítl, aniž je ověřil provedením navržených důkazů.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že správce daně posuzoval právní úkony (kupní smlouvy) pouze pro účely daňového řízení o daňové povinnosti žalobce, jiné důsledky daňové orgány ani vyvozovat nemohou. Bylo průkazně zjištěno, že předmětný soubor movitých věcí nebyl prvním prodávajícím předán dalším kupujícím, nedošlo ke změně vlastnického práva, a kupní smlouvy byly na základě zjištěných skutečností pro daňové účely posouzeny jako neplatné a zdanitelné plnění nebylo prokázáno jako uskutečněné. Správce daně vyhodnotil veškeré získané důkazní prostředky a přihlédl ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo, proto se navržený výsledek svědků jevil jako nadbytečný. Ztotožňuje se s argumentací městského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí městského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a neshledal stížnost žalobce důvodnou.

Pokud jde o námitku nesprávného posouzení právní otázky městským soudem - konkrétně závěru žalovaného, že formálně právní stav neodpovídá stavu faktickému, protože daňové orgány nemají pravomoc posuzovat platnost či neplatnost právních úkonů s důsledky pro třetí osoby, soud uvádí, že daňové orgány si podle § 28 daňového řádu mohou učinit úsudek o tzv. předběžné otázce, tzn. o otázce, která sama není předmětem řízení, avšak na jejím vyřešení je závislé rozhodnutí, které má daňový orgán učinit. V daném případě správce daně musel jako předběžnou nejprve vyřešit otázku platnosti kupní smlouvy mezi K. a K. F., resp. otázku, zda skutečně mezi těmito subjekty došlo k převodu vlastnického práva k předmětnému souboru movitých věcí a zda tedy K. & S. G. byla vlastníkem souboru movitých věcí. Na této otázce totiž závisela otázka předmětného řízení, tzn. zda byly splněny podmínky uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k žalobci.

I při posuzování tzv. předběžné otázky se daňové orgány opírají o ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož *se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení 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*. To platí pokud, daňové orgány nejsou v konkrétním případě vázány rozhodnutím, které o (pro dané řízení) předběžné otázce učinil závazně jiný orgán (viz § 28 daňového řádu).

Existenci takového rozhodnutí však žalobce nenamítá; ani výše zmíněné řízení vedené u městského soudu pod sp. zn. 48 Cm 172/2000, v němž se K. & S. G. domáhala vyloučení předmětného souboru movitých věcí z konkursní podstaty úpadce K., nemohlo poskytnout závaznou odpověď na tuto předběžnou otázku, protože také v tomto řízení posuzoval soud platnost smluv pouze jako předběžnou otázku.

Zmíněná ustanovení daňového řádu však rozhodně nezakládají pravomoc daňových orgánů činit závěry o platnosti či neplatnosti právních úkonů s širším dosahem než pouze pro účely daňového řízení. V daném případě nic nenasvědčuje tomu, že by tuto hranici daňové orgány překročily; ani žalobce v kasační stížnosti nespecifikuje, jaký měla mít rozhodnutí správce daně a žalovaného dopad v rovině „obecného obchodního práva“.

Žalobce v této souvislosti dále zpochybnil, že by platnost řetězce smluv mohla být zpochybněna krátkostí doby, po kterou byla jedna ze společností vlastníkem předmětného souboru nemovitostí, a tedy to, že tato společnost nestihla jeho praktické využívání. Z kasační stížnosti však dále nevyplývá, vůči čemu tato námitka směřuje. Základem rozhodnutí správce daně a žalovaného je totiž závěr ohledně výše specifikované předběžné otázky – (ne)platnosti kupní smlouvy, resp. (ne)uskutečnění převodu vlastnického práva mezi K. a K. F. a z ní vyplývajícího závěru o tom, že K. & S. G. nebyla vlastníkem předmětného souboru nemovitostí. Daňové orgány tedy nezaložily svá rozhodnutí na posuzování znaku *použití přijatého zdanitelného plnění při podnikání* (§ 19 odst. 1 ZDPH).

Je sice skutečností, že žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí uvádí, že „z uvedených skutečností je zřejmé, že jste (žalobce) předmětný majetek nevyužili k podnikání a nesplnili tak podmínky uvedené v ustanovení § 19 ZDPH“, k tomu soud nicméně uvádí, že tento závěr navazuje na závěr vyjádřený žalovaným na str. 4 napadeného rozhodnutí, který se týká právě výše uvedené předběžné otázky. Je přitom zřejmé, že pokud nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, nemohlo dojít ani k jeho využití k podnikání. Z hlediska systematiky rozhodnutí pak lze poznamenat, že by stačilo, kdyby se žalovaný zabýval pouze otázkou uskutečnění zdanitelného plnění.

Okolnost namítaná žalobcem, že pravidelně podával správci daně daňová přiznání týkající se produkce vyprodukované na zařízení-předmětném souboru movitých věcí pak nemá k prokazování uskutečnění zdanitelného plnění žádný vztah.

Do jisté míry však lze přisvědčit žalobcově námitce napadající závěr městského soudu učiněný na základě ustanovení § 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání. Aplikací uvedeného ustanovení totiž nelze dospět k závěru, že kupní smlouva mezi K. F. a K. & S. G. ze dne 7. 10. 1999 je neplatná, jak uvedl městský soud. Prohlášení konkursu může podle uvedeného ustanovení mít na smluvní vztahy úpadce pouze ten vliv, že smlouva je neúčinná vůči věřitelům a plnění z ní (i kdyby bylo ve vlastnictví jiného subjektu) je součástí konkursní podstaty. Tento stav pak nelze ztotožňovat s neplatností takové smlouvy, a to přesto, že ve sporu o vyloučení předmětného souboru movitých věcí z konkursní podstaty úpadce K. vedeného u městského soudu pod sp. zn. 48 Cm 172/2000 (viz výše) její správkyně staví svou argumentaci na neplatnosti kupních smluv. Na druhou stranu nelze ani přisvědčit tomu, že konstatování o neúčinnosti smlouvy musí být obsaženo ve výroku rozhodnutí soudu, neboť takovýmto výrokem soud autoritativně určuje, že určitá smlouva je neúčinná, tuto neurčitost však nezakládá, protože neúčinnost smlouvy je podle 15 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání vzniká *ex lege*, což ale není v posuzovaném případě relevantní.

Daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že kupní smlouvy mezi zúčastněnými společnostmi byly neplatné, ohledně jejich neúčinnosti z důvodu prohlášení konkursu žádné závěry nečinily. Předmětná část odůvodnění rozsudku městského soudu je tak v podstatě nesrozumitelná, avšak nezpůsobuje nesrozumitelnost celého rozsudku, k níž by musel Nejvyšší správní soud přihlédnout z moci úřední (§109 odst. 3 s. ř. s.).

Pokud jde o námitku žalobce, že městský soud posoudil nesprávně skutkový stav, protože neprovedl jím v žalobě a při ústním jednání navržené důkazy a přihlásil se k závěru žalovaného, že skutkový a právní stav není v posuzovaném případě totožný, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že touto námitkou žalobce ve skutečnosti poukazuje na vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přestože ji žalobce uvádí v kasační stížnosti vedle námitek zpochybňujících posouzení právní otázky. Žalobce poukázal na skutečnost, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, protože neprovedl jím navrhované důkazy; jiný důvod nesprávného posouzení právní otázky neuvedl.

Žalobcův návrh na provedení výslechu čtyř výše jmenovaných svědků a návrh na „zajištění listin ze správních spisů dožádaných správců daně, kterými byly získávány informace od třetích osob“ byl usnesením městského soudu vyhlášeným při jednání dne 23. 3. 2006 zamítnut, odůvodnění bylo dle záznamu z uvedeného jednání sděleno ústně.

K této námitce je třeba uvést, že žalobce navrhl provedení uvedených důkazů teprve v žalobě, resp. až při uvedeném jednání. V řízení před správcem daně navrhl pouze výslech svědků bývalého předsedy představenstva K. & S. G., T. P., a bývalého jednatele žalobce, J. D.; správce daně návrhům nevyhověl s tím, že výslechy těchto dvou svědků by nemohly mít vliv na závěr správce daně ohledně platnosti převodu majetku z K. na K. F. Je sice pravdou, že žalobce provedení výslechu těchto svědků navrhoval ve fázi, kdy správce daně nijak přesně nespecifikoval pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění, nicméně žalobce nenavrhl provedení jakýchkoli důkazů po té, kdy mu správce daně zaslal vyhodnocení závěrů vytýkacího řízení a umožnil mu vyjádřit se k nim. Žalobce pak nenavrhl žádné důkazy ani v odvolání proti platebnímu výměru a jeho doplnění; opakoval pouze, že závěry správce daně jsou nepřezkoumatelné a neobsahují důkazy hodnotící úvahu. Stejně námitky však vznesl i v žalobě, kde zároveň navrhl výslech svědků, a proto nelze dojít k závěru, že návrhy výslechu svědků nemohl předložit již v řízení před správcem daně, popř. v odvolacím řízení.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003 č. j. 15 Ca 609/2000 - 17, publikovaný pod č. 551/2005 Sb. NSS: *ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a konstrukce § 31 odst. 9 daňového řádu pak vylučuje, aby soud, který rozhodnutí daňového orgánu toliko přezkoumává, ve správním soudnictví prováděl na návrh daňového subjektu důkazy, které daňový subjekt v daňovém řízení nenavrhl ani neoznačil nebo předložil až po jeho skončení, v důsledku čehož bylo vydáno pro něj nepříznivé rozhodnutí.*

Pokud žalobce namítá, že městský soud nevysvětlil, co vedlo žalobce k uzavření kupní smlouvy, že na zařízení, které údajně nechtěl koupit, dlouhodobě provozoval svoji podnikatelskou činnost, a uhradil kupní cenu nabytého souboru movitých věcí, uplatňuje tak ve skutečnosti stížní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. - nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. K této námitce nicméně musí Nejvyšší správní soud uvést, že nelze nalézt důvod, proč by se měl městský

soud (nebo i žalovaný) zabývat žalobcem uvedenými aspekty; neplatnost kupní smlouvy mezi K. & S. G. a žalobcem daňové orgány i městský soud dovozovali nikoli z nedostatku vůle žalobce, ale z nemožnosti plnění ze strany K. & S. G., když tato společnost se nestala vlastníkem předmětného souboru věcí – viz výše.

Konečně pokud jde o námitku žalobce, že městský soud nedostatečně prověřil a zhodnotil jeho žalobní námitku, že daňové orgány nedbaly základních zásad daňového řízení, zejména zásady součinnosti podle ustanovení § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, pak je skutečností, že městský soud se touto námitkou žalobce v rozsudku nezabývá. K tomu je však potřeba uvést, že žalobce v žalobě nijak nespecifikoval, ve kterých úkonech či opomenutích daňových orgánů spatřoval porušení uvedených zásad daňového řízení, zatímco jiné své námitky vcelku podrobně rozebral. Žalobce uvedenou námitku nespecifikoval ani v kasační stížnosti. Takto učiněný obecný odkaz na zásadu daňového řízení nelze považovat za samostatný žalobní bod ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1. písm. d) s. ř. s., protože z něj není patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné.

Žalobce dále namítal, že městský soud nedostatečně prověřil a zhodnotil jeho žalobní námitku, že nebyly řádně splněny podmínky vyžadované ustanovením § 7 odst. 1 daňového řádu. V žalobě pak v souvislosti s tvrzeným porušením ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu namítal, že měl právo zúčastnit se v rámci daňového řízení s třetími osobami, když podle ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu nedaňového řízení účastní zúčastní mimo jiné daňové subjekty. Nicméně s touto námitkou se městský soud vypořádal právě ve vztahu k namítanému porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, když uvedl, že správce daně obdržel v rámci dožádání výsledky daňového řízení prováděné za účelem zjištění daňové povinnosti jiných daňových subjektů, přičemž se nejednalo o výsledky svědků, ale o zprávu o kontrole, platební výměr a sdělení o provedené kontrole a sdělení o provedených kontrolách.

Dále pak žalobce uplatnil stejnou námitku ve vztahu k ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tuto námitku však v žalobě neuplatnil; žalobce nenapadal rozsah zjišťování skutkového stavu správcem daně, poukazoval jen na vady v hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným. Proto k této námitce nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V souvislosti s odůvodněním rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud připojuje pouze na okraj poznámku ohledně odkazu na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii. Interpretací tohoto rozsudku je možné dospět k tomu, že čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nelze vykládat tak, že by zakládal právo jednotlivců na přezkum rozhodnutí o daňových záležitostech nezávislým a nestranným (vnitrostátním) soudem. Není tedy zřejmé, jak mohl městský soud při svém rozhodování zohlednit také tento právní názor, když jako nezávislý a nestranný soud prováděl v tomto případě přezkum rozhodnutí o daňových záležitostech v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanoveními soudního řádu správního. Ne zcela jasný argument městského soudu v tomto bodě však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

Kasační soud se tak ztotožnil se závěrem městského soudu, jímž byla žaloba zamítnuta, protože shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný neuplatnil nárok na náhradu nákladů řízení a ani ze soudního spisu nevyplývalo, že by mu nějaké náklady řízení vznikly.

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu