



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: M. K., a. s., zastoupené JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2001, čj. 6314/2000/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2004, čj. 29 Ca 142/2004 - 15,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2004, čj. 29 Ca 142/2004 - 15, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 3. 2001, čj. 6314/2000/FŘ/120, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Telči ze dne 7. 4. 2000, čj. 7989/00/317970/3610, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 4 753 320 Kč.

Žalobkyně se žalobou ze dne 2. 5. 2001, podanou u Krajského soudu v Brně, domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu v Telči. Svůj návrh odůvodnila následovně. Správce daně a žalovaný vyšli ze skutkového zjištění, o němž nebylo sporu, že se žalobkyně na základě smlouvy o přistoupení k obchodní společnosti ze dne 18. 6. 1996 stala komanditistou obchodní společnosti D., k. s., přičemž svůj vklad splatila vložением pohledávek (smlouva

o postoupení pohledávek ve výši 4 964 000 Kč ze dne 18. 6. 1996); dne 25. 6. 1996 žalobkyně dále uzavřela smlouvu o převodu obchodního podílu v této společnosti se společností K., spol. s r.o.; na základě společenské smlouvy ze dne 25. 10. 1996 o založení společnosti se rovněž stala komanditistou společnosti I., k. s., (vklad 20 689 000 Kč splacen převodem pohledávek). Dne 10. 12. 1996 byla uzavřena smlouva o převodu obchodního podílu v této společnosti se společností K., spol. s r.o. Žalobkyně namítá, že k těmto obchodním transakcím k výzvě správce daně poskytla zdůvodnění těchto právních úkonů. Veškeré právní úkony provedla legálním způsobem a jejich hlavním cílem byla podnikatelská činnost realizovaná za účelem dosažení zisku včetně minimalizace daňových povinností. Správce daně i žalovaný zhodnotili prodej obchodních podílů žalobce nikoliv z pohledu zákona o daních z příjmů ve znění platném v době realizace označené transakce, ale podle znění zákona platného až v době probíhající daňové kontroly (novela účinná k 1. 1. 1997). Žalobkyně tedy nesimulovala jiný právní úkon. Správce daně a žalovaný nedbali náležitě na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu, neboť nepostupovali v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem – kontrola roku 1996 byla od počátku podřízena výlučně verzi zastřené právního úkonu. Správce daně i žalovaný porušili zásadu volného hodnocení důkazů, která znamená i to, že v odůvodnění musí být vypořádány předložené důkazy a obsaženo zaujetí stanoviska, který z důkazů a z jakého důvodu byl zohledněn při hodnocení důkazů. Rozhodnutí je v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Dále se dopustil nesprávné interpretace § 24 odst. 1, 2 písm. s) a w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb., a č. 149/1995 Sb., neboť dospěl k zjevně nesprávnému závěru, že právní úkony učiněné žalobcem v souvislosti s vložením pohledávek a následným prodejem obchodního podílu byly postoupením nedobytných či těžce dobytných pohledávek. Žalovaný nesprávně právně posoudil danou věc ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Pokud správce daně zhodnotí nějaký právní úkon jako formální, zastírající skutečný obsah právního úkonu, nepostačí pouze konstatování tohoto zjištění správcem daně v daňovém spise, ale v odůvodnění rozhodnutí musí být konstatováno, jaký úkon byl zastřen a jaké důkazy k tomuto závěru vedly. Aby byl právní úkon platný, je podle § 37 občanského zákoníku nezbytné, aby projevená vůle byla nejen svobodná, ale i vážná, což znamená, že úmysl účastníků právního úkonu musí skutečně směřovat k vyvolání právních účinků, které jsou s jejich projevem vůle spojeny. Zásadu formulovanou v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. však nelze použít v případě, kdy smyslem a účelem právního úkonu je sice snížení daňové povinnosti, ale tento právní úkon není simulací jiného právního úkonu, neboť realizovaná obchodní operace naprosto vyhovuje cíli daňového subjektu, aniž by byla popřena podstata podnikání ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Správce daně i žalovaný před samotnou aplikací § 2 odst. 7 neodůvodnili skutečnosti, že vyvracejí věrohodnost, průkaznost, popř. správnost žalobcem předložených důkazů a neshodli se na tom, který právní úkon je simulovaný, jaké důkazy je k vysloveným závěrům vedly. Taková rozhodnutí jsou pak nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Jejich právní závěry jsou v extrémním nesouladu se skutkovými

zjištěními. Žalobkyně se rovněž domnívala, že existuje rozpor vyjádřených skutkových zjištění s obsahem spisu, neboť to, že vložené pohledávky mají charakter pohledávek nedobytných nebo obtížně vymahatelných, případně těžce dobytných nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno a k tomuto závěru nebyl proveden ani žádný důkaz. Stejně tak nemá oporu ve spisech a i to, že vklad nedobytných pohledávek do společnosti D., k. s., a I., k. s., a bezprostřední prodej takto získaných obchodních podílů společnosti K., spol. s r.o., byl dopředu naplánovanou a účelovou transakcí provedenou na základě návrhu společnosti C., a. s.

Krajský soud rozsudkem ze dne 5. 3. 2003, čj. 29 Ca 142/2001 - 92, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal, že uvedená rozhodnutí správních orgánů trpí vadami řízení způsobujícími nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Toto rozhodnutí Krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností a Nejvyšší správní soud uvedeného rozhodnutí Krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 21. 5. 2004, čj. 4 Afs 20/2003 - 160.

Krajský soud v dalším řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem: Skutkový stav, který žalovaný shrnul do tvrzení, že vklad nedobytných pohledávek do komanditních společností D. a I. a bezprostřední prodej takto získaných obchodních podílů byl realizován na základě návrhu společnosti C., a. s., která byla předem pro tyto účely zavázána navrhnout způsob řešení likvidace nedobytných nebo těžko dobytných pohledávek tak, aby hodnota nedobytných nebo těžce dobytných pohledávek se stala výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nemá v příslušných spisech žádnou oporu. Napadené rozhodnutí žalovaného nezmiňuje ohledně uvedeného skutkového závěru žádné podklady, na jejichž základě měly finanční orgány k takovému skutkovému závěru – tvrzení dojít. Odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného sice obsahuje i údaj, že mělo být zjištěno, že dne 30. 10. 1995 uzavřel žalobce obchodní smlouvu se společností C., a. s., ovšem není zde vůbec uvedeno, zda citovaná obchodní smlouva byla důkazním prostředkem, či zda si o existenci a případně obsahu této obchodní smlouvy měl žalovaný učinit závěr z jiného důkazního prostředku. Tvrzení žalovaného o nedobytnosti či těžké dobytnosti vložených pohledávek nebylo v rámci napadeného rozhodnutí žalovaného nijak dokladováno. V rámci vyjádření žalovaného k žalobě pak bylo uvedeno, že zjištěné skutečnosti mají vyplývat mimo jiné z dopisu společnosti E.&Y. adresovanému společnosti C., a. s., ze dne 20. 12. 1995, který měl být získaný z dokladů žalobce. Ani toto konstatování, obsažené navíc až ve vyjádření k žalobě, neposkytuje odpověď na otázku, z jakých dalších důkazů než z tvrzeného dopisu měl žalovaný či prvostupňový správce daně vycházet, neboť

je uvedeno, že citované skutečnosti mají vyplývat i z jiných podkladů. Zpráva o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období roku 1996 neobsahuje žádnou zmínku o společnosti C., a. s., či o jejím návrhu žalobci. V protokolu o ústním jednání dne 5. 4. 2000 je uvedeno, že před správcem daně se žádné další důkazní prostředky nestaly důkazem než ty, které obsahuje zpráva o daňové kontrole. Zmínka o společnosti C. či o jejím návrhu není zmíněna v žádné části správního spisu, ani v předkládací zprávě prvostupňového správce daně k odvolání žalobce. Prvostupňový správce daně tedy neosvědčil žádné důkazy vztahující se k tvrzení o návrhu společnosti C. na řešení likvidace nedobytných nebo těžko dobytných pohledávek. Z toho pak vyplývá, že to byl žalovaný, kdo snad doplňoval důkazní řízení před tím proběhlé u prvostupňového správce daně, avšak jakým způsobem, není možno vůbec seznat.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl i tento rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytkl nedůvodnost konstatování, že v rozhodnutí správce daně není vůbec uvedeno, zda smlouva se společností C., a. s., byla důkazním prostředkem, nebo jestli si o existenci, případně obsahu, této smlouvy žalovaný učinil závěr z jiného důkazního prostředku. Soud se meritem věci opět nezabýval, neboť to označil za předčasné z důvodu zrušení rozsudku pro vady řízení, protože by tak údajně předjímal, zda je žalovaný schopen jím pouze tvrzený skutkový stav patřičně doložit. Stěžovatel tak jednak nepovažuje závěry krajského soudu za správné a jednak se domnívá, že nerespektoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku, porušil tak ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. a řízení před soudem tak trpí podstatnou vadou. V dané věci je určující, zda vstup žalobce do komanditní společnosti a následný prodej získaného obchodního podílu byl simulovaným právním úkonem a návazně, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Stěžovatel trvá na tom, že v daném případě tomu tak je, přičemž pro rozhodnutí je v daném ohledu zcela dostačujícím podkladem a má takto i pro uvedené přezkoumání oporu ve správním spise. Krajský soud svůj výrok opřel pouze a výhradně o zkoumání jednoho z několika bodů, které jsou v napadeném rozhodnutí žalovaným uváděny v souvislosti se závěrem o zastřeném odpisu pohledávek do nákladů ve snaze vyloučit postup podle § 24 odst. 2 písm. s) a § 25 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., tj. v souvislosti s podstatou věci. Soud se vůbec nezabýval vzájemnou souvislostí výchozích a rozhodných skutkových okolností a zjištění. Zaměřil se úzce pouze na konstatování žalovaného o tom, že vklad nedobytných pohledávek do komanditních společností D. a I. a jejich bezprostřední prodej byl realizován na základě návrhu společnosti C., a. s. Soud se tak nezabýval dalšími, ve vztahu k meritu věci podstatnějšími, skutečnostmi. Tvrzení, kterým se jako jediným soud zabýval, je v kontextu ostatních v rozhodnutí uváděných zjištění, fakticky spíše jen doplňujícím, nikoli tak podstatným, jak dovodil soud.

Pojem „skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí“, jak je tento užit v § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., je nutno chápat komplexně – výchozí skutkový stav jako celek (skutečný základ ve vztahu k meritu věci, což není v daném případě jediné skutkové zjištění). Zdůrazňuje, že žalobce byl v rámci daňové kontroly písemně správcem daně vyzván právě k prokázání konkrétních skutečností nezbytných pro posouzení uvedených transakcí z pohledu jejich dopadu do daňové povinnosti žalobce (viz výzva ze dne 16. 3. 2000, čj. 5308/00/317930/2969). Žalobce k této výzvě správce daně uvedl pouze poukaz na změnu struktury akcionářů a změnu podnikatelského záměru společnosti, a to bez dalšího vysvětlení a bez předložení dalších důkazních prostředků. K ozřejmění ekonomického důvodu, proč byl předmětný obchodní podíl na komanditní společnost prodán v tak krátkém časovém intervalu od jeho získání, ani toho, čím byla zdůvodněna nízká prodejní cena předmětného obchodního podílu či podle jakých kritérií byly vybírány pohledávky, kterými splatil svůj vklad do komanditní společnosti však ze strany žalobce nedošlo. Podle § 24 odst. 2 písm. s) a § 25 odst. 1 písm. z) bylo možné zahrnout do daňově uznatelných nákladů jednorázově hodnotu pohledávek pouze při jejich postoupení, ale jen do výše příjmu plynoucího z postoupení případně zvýšených o použitou opravnou položku nebo rezervu. Správce daně proto vyloučil ze základu daně částku odpovídající ztrátě z dotčených transakcí z daňově uznatelných nákladů.

Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 18. 11. 2004 ke kasační stížnosti žalovaného uvedla, že krajský soud postupoval v souladu se závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 5. 2004, čj. 4 Afs 20/2003 - 160, kterým byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Jestliže soud při respektování závěru Nejvyššího správního soudu zjistil, že skutkový stav, který stěžovatel shrnul do tvrzení, že vklad nedobytných pohledávek do komanditních společností D. a I. a bezprostřední prodej takto získaných obchodních podílů byl realizován na základě návrhu společnosti C., a. s., nemá ve správních spisech žádnou oporu, pak mu tato skutečnost bránila, aby, jak stěžovatel požaduje, posoudil vstup naší společnosti do komanditní společnosti a následný prodej obchodního podílu z tohoto hlediska, zda se jednalo o simulovaný právní úkon, jak stěžovatel tvrdí a nezbylo mu než rozhodnutí stěžovatele zrušit pro vady řízení a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Tento rozpor vyjádřených skutkových zjištění s obsahem spisu žalobkyně namítala již v žalobě ze dne 2. 5. 2001. Ze smlouvy o ekonomicko-organizačním poradenství, která byla uzavřena mezi žalobkyní a společností C., a. s., nelze bez dalšího dovozovat úmysl vyhnout se daňovým povinnostem případně dosáhnout daňového úniku, jak tvrdí stěžovatel. Pokud jde o stěžovatelovu námitku ohledně výroku o nákladech řízení, tato nemá oporu v ustanovení vyhlášky 484/2000 Sb. Soud postupoval správně, pokud náhradu za právní zastoupení advokátem podle ustanovení § 11 a 19 odst. 1 uvedené vyhlášky žalobkyni přiznal. Žalobkyně proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovateli uložil povinnost nahradit účastníku řízení náklady řízení.

Usnesením ze dne 7. 8. 2006 čj. 8 Afs 6/2005 - 46 Nejvyšší správní soud zamítl návrh žalovaného na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k přezkumu námitky stěžovatele spočívající v nesprávném posouzení stěžovatelových závěrů o realizaci obchodních operací žalobce dle návrhu obchodní společnosti C., a. s. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí zmínil i skutečnost, že předmětné obchodní operace byly realizovány na základě obchodní smlouvy ze dne 30. 10. 1995 uzavřené se společností C., a. s., na jejímž základě měla zmíněná společnost navrhnout způsob řešení likvidace nedobytných nebo těžko dobytných pohledávek tak, aby se hodnota těchto pohledávek stala výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Sama žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti existenci této smlouvy potvrzuje a uvádí, že však z této smlouvy nelze bez dalšího dovozovat úmysl vyhnout se daňovým povinnostem či uskutečnit daňový únik. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento stěžovatelův dílčí závěr, ačkoliv nemá oporu ve spisu a z jeho rozhodnutí nevyplývá, že by ve věci proběhlo další dokazování či informace o tom, kde stěžovatel vůbec k tomuto svému závěru dospěl, nemá pro posouzení dané věci vliv, neboť nebylo a není rozhodné, zda žalobkyně obchodní případy realizovala na návrh či bez návrhu jiného subjektu. Přestože obecně nelze souhlasit se způsobem odůvodnění Finančního ředitelství v Brně v části, kde zmiňuje smlouvu se společností C., a. s., zamítnutí kasační stížnosti stěžovatele by odporovalo zásadě procesní ekonomie, neboť postup krajského soudu nevede k efektivnímu řešení sporu. Zjišťování vůle daňového subjektu správcem daně není pro aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků třeba. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., dopadá na situaci, kdy se plátce daně snaží svoji daňovou povinnost obejít tím, že daňově relevantní právní úkon vydává formálně za úkon odlišný.¹ Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře soukromého práva; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, veřejnoprávní předpisy daňové nedávají subjektům volbu v tom, jakým způsobem

¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2005, sp. zn. 8 Afs 2/2005, www.nssoud.cz

náklad či výnos z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.² Jak již bylo uvedeno, v daném případě není rozhodující, zda žalobkyně předmětné obchodní transakce provedla z vlastní invence či na návrh jiného subjektu, tedy společnosti C., a. s., který není v daném řízení účastníkem. Rozhodujícími skutečnostmi jsou realizace těchto obchodních případů, jejich časová souslednost, nesoulad v převodních cenách pohledávek a ceny prodaných obchodních podílů, krajský soud musí posoudit správnost aplikace příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, zda daňová povinnost byla daňovému subjektu stanovena jak v souladu s těmito ustanoveními, tak i ve správné výši.

Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení stěžovatelem namítané nezávažnosti jeho tvrzení o nedobytnosti pohledávek daňového subjektu. Správce daně si při daňové kontrole m.j. vyžádal předložení účetních dokladů a přílohu č. 1 smlouvy o převodu pohledávek uzavřenou mezi společností D., k. s., a žalobkyní. Z těchto podkladů mimo jiné vyplývá, že se jednalo o pohledávky splatné v letech 1991 a 1992, které byly jako vklad do obchodní společnosti použity v roce 1996. Jednalo se tak o pohledávky čtyři až pět let po splatnosti, tedy o pohledávky obecně z pohledu finančně obchodních vztahů problematické. Ačkoliv použití pojmu dobytost či nedobytnost pohledávky předpokládá zkoumání možností jejího reálného vymožení, není v daném případě nutné, aby správce daně či stěžovatel použitý pojem korigoval či prováděl k němu dokazování, neboť, jak již bylo uvedeno, z účetních dokladů daňového subjektu jednoznačně vyplývá, že se jednalo o pohledávky několik let po splatnosti, jež lze označit za pohledávky problematické, k nimž není třeba zkoumat, zda se daňový subjekt o jejich vymáhání pokoušel či nikoliv.

Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozhodnutí v této věci uvedl, že se neztotožňuje se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele a se zrušením jeho rozhodnutí pouze z procesních důvodů, a uvedl, že krajský soud se měl v následujícím řízení věci zabývat meritorně, což však krajský soud opětovně neučinil. Tímto svým postupem porušil vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s., čímž své rozhodnutí zatížil vadou.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí krajského soudu je vadné, proto jej postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a věc projedná meritorně.

² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 20/2003, www.nssoud.cz

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

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu