



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně **T., v. o. s.**, zastoupené Mgr. Janem Rabasem, advokátem se sídlem v Praze 2, Vinohradská 343/6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2004, č. j. 28 Ca 458/2002-64,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2004, č. j. 28 Ca 458/2002-64, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) se kasační stížností u Nejvyššího správního soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Městského soudu v Praze (dále také „městský soud“) ze dne 23. 1. 2004, č. j. 28 Ca 458/2002-64 zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 5. 2002, č. j. FŘ-3101/13/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“), platebnímu výměru ze dne 18. 5. 2001, č. j. 132320/01/009511/6819, jímž byla stěžovatelce stanovena daň z přidané hodnoty – vlastní daňová povinnost za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1999 ve výši 1 047 473 Kč.

Městský soud dospěl k závěru, že ze strany žalovaného nebyl při vydání žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně prokázán a odůvodněn právní závěr o charakteru plnění mezi stěžovatelkou a společností A., spol. s r. o. jako o prodeji podniku, resp. jeho části – tj. o plnění od daně z přidané hodnoty (dále jen „daně“) osvobozeného. Městský soud

prísvedčil tomu, že v řízení před žalovaným vyšly najevo skutečnosti, jež nasvědčují tomu, že se nejpravděpodobněji nejednalo o pouhý samostatný převod majetku tak, jak byl deklarován. Byl totiž sice převeden nejen hmotný majetek, ale i osobní složka podniku a s tím spojené příslušenství, sestávající se z věcí a práv, která slouží provozování podniku. Městský soud současně nevzal za dostatečně prokázané, že došlo k prodeji podniku ve všech jeho složkách. Z podkladů správního řízení totiž nevyplynulo, že by stěžovatelka převzala veškeré závazky společnosti A., spol. s r. o. V tomto směru žalovaný taktéž nezjišťoval, zda šlo o převod celého podniku či jeho části.

Současně však městský soud dovodil, že stěžovatelkou uplatňovaný nárok na odpočet daně, který správce daně a žalovaný posoudili jako plnění od daně osvobozená podle ustanovení § 35 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro 4. čtvrtletí roku 1999 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nebyl dán z toho důvodu, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala nárok na uplatněný odpočet daně, protože doklady, jimiž svůj nárok správci daně deklarovala, neobsahovaly vymezení zdanitelného plnění v určitém rozsahu. Městský soud, s ohledem na v daňovém řízení předložené inventurní soupisy, jež měly deklarovat rozsah přijatých plnění, dovodil, že tyto byly zřejmě vyhotoveny mnohem později, než v době vystavení předmětných faktur. Předmětné daňové doklady vystavené firmou A., spol. s r. o. dne 23. 11. 1999 a 25. 11. 1999 nebylo proto možno z uvedených důvodů uznat jako doklady prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně.

Rozsudek městského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, v níž především namítala, že tento soud věc v předchozím řízení nesprávně právně posoudil [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“].

Stěžovatelka poukazovala na skutečnost, že zjištěný skutkový a právní důvod, pro který ji nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně, spočíval nikoliv v neprokázání tohoto nároku perfektním daňovým dokladem, ale v tom, že správní orgány posoudily její kontrakty ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jako prodej podniku nebo jeho části (§ 25 a § 35 zákona o dani z přidané hodnoty). Městský soud však napadeným rozsudkem rozhodl o sporném nároku na odpočet daně tak, že stěžovatelce nevznikl tento nárok, neboť jej nedoložila perfektním daňovým dokladem, tj. dokladem vystaveným v souladu s ustanovením § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud tak fakticky rozhodl namísto žalovaného, z jakého důvodu nemá být nárok na odpočet daně stěžovatelce přiznán. Tento soud proto rozhodoval o něčem, k čemu nebyl věcně příslušný, tedy nepřipustným způsobem. Je tomu tak proto, že pokud neshledal důvody, pro které žalovaný napadené rozhodnutí vydal (§ 35 zákona o dani z přidané hodnoty), měl toto rozhodnutí žalovaného zrušit a nikoliv žalobu zamítnout z jiného důvodu, než pro který bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno. Stěžovatelka poukazovala též na skutečnost, že správní orgány nevedly důkazní řízení ohledně prokázání nároku na odpočet daně perfektními daňovými doklady (§ 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). V důsledku uvedeného postupu městského soudu tak ani neměla možnost proti takovému výroku žalovaného brojít. Z tohoto důvodu proto namítla i to, že rozsudek městského soudu je zmatečný a nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ke kasační stížnosti podal žalovaný rozsáhlé vyjádření, v němž uvedl, že rozhodující pro přiznání nároku na odpočet daně je splnění podmínek upravených v ustanovení § 19

zákona o dani z přidané hodnoty a prokázání náležitosti daňových dokladů, které jsou upraveny v ustanovení § 12 odst. 2 písm. f) téhož zákona. Rozsudek městského soudu tedy nebyl nad rámec rozhodnutí žalovaného. Má i za to, že spisový materiál obsahuje dostatek podkladů svědčících jeho závěru o charakteru stěžovatelkou deklarovaných přijatých zdanitelných plnění – tj. závěru o tom, že se ve skutečnosti jednalo o prodej podniku (jeho části). Ze správního spisu je totiž dostatečně zřejmé, že stěžovatelka převzala 14 prodejen drogerie s veškerým zbožím, hmotným investičním majetkem, včetně zaměstnanců a o každé z prodejen bylo i samostatně účtováno jako o organizační složce. Současně převzala závazky plynoucí z uzavřených nájemních smluv a leasingy formou podnájmu. Následně převzala i pohledávky dodavatelů prodávající společnosti A., spol. s r. o. ve výši ceny za převedené zboží a investiční majetek. Pokud jde o závěr městského soudu o tom, že část závazků prodávajícího nebyla převedena na stěžovatelku, žalovaný uvedl, že tomu bylo proto, neboť zbytek prodejen byl převeden prodávajícím na fyzickou osobu P. A., a s nimi i zbývající část závazků. Některé závazky pak byly převedeny i na společnost N., a. s. Žalovaný má rovněž za to, že i závazky podniku A., které nebyly na stěžovatelku převedeny, se vztahovaly k převodu na P. A., neboť prodejny s potravinami, jež na něho byly převáděny, měly omezený sortiment drogistického zboží. Ostatně sama stěžovatelka pak předmětné plnění tak, jak jej nakoupila, dále převedla spolu se zaměstnanci, jako prodej podniku, na firmu F. d., s. r. o. Z těchto důvodů žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody obsaženými v podané kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek městského soudu ze dne 23. 1. 2004, č. j. 28 Ca 458/2002-64 ve smyslu ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu správních orgánů vyplynulo, že stěžovatelka si v rámci podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1999 uplatnila odpočet daně u plnění deklarovaných fakturami č. 99007 ze dne 23. 11. 1999 a č. 87/99 až 100/99 ze dne 25. 11. 1999, vystavenými společností A., spol. s r. o. Na základě provedeného vytykácího řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka nakoupila nejen zásoby a hmotný investiční majetek, ale uzavřela i pracovní smlouvy se zaměstnanci, kteří byli původně zaměstnáni u uvedeného dodavatele, převzala závazky plynoucí z uzavřených nájemních smluv a leasingy formou podnájmu a pohledávky subjektů S. a. s., D. V. N. J. a. s. za prodávajícím ve výši hodnoty (ceny) převedeného zboží. Na základě uvedeného dospěly správní orgány k skutkovému závěru o tom, že fakturami č. 99007 ze dne 23. 11. 1999 a č. 87/99 až 100/99 ze dne 25. 11. 1999 nebyl ve skutečnosti realizován prodej zásob zboží a hmotného investičního majetku jako samostatných věcí, ale hmotná složka podnikání, jako součást převedeného podniku (jeho části) z deklarovaného dodavatele na stěžovatelku. Podle žalovaného nebylo rozhodné, zda k prodeji podniku ve smyslu uvedeného ustanovení § 35 zákona o dani z přidané hodnoty dojde na základě smluvního typu upraveného v § 476 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v tehdy platném znění (dále jen „obchodní zákoník“) nebo na základě jiných, stejný účel naplňujících smluv. Na zjištěný skutkový stav tak bylo v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků aplikováno ustanovení § 25 a § 35 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány tedy dospěly k skutkovému a právnímu závěru o tom, že ve skutečnosti stěžovatelka přijala zdanitelná plnění, avšak tato tvořila hmotnou složku podnikání - podniku (jako věci hromadné), jež byl na stěžovatelku dodavatelem převeden, který je však podle § 35 zákona o dani z přidané hodnoty od daně osvobozen. Na základě uvedeného skutkového a právního závěru správních orgánů byly vydány napadené rozhodnutí, kterými byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období 4. čtvrtletí roku 1999 stěžovatelce stanovena právě ve výši 1 047 473 Kč vlastní daňové povinnosti.

Za situace, kdy stěžovatelka v kasační stížnosti jednak namítala nesprávné právní posouzení věci, tj. důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jednak uplatnila i důvod pro podání tohoto mimořádného opravného prostředku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Pokud by této námitce nepřisvědčil, musel by následně zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé.

Rozhodnutí jak správce daně, tak i žalovaného, po věcné stránce vycházelo ze skutkového a právního stavu existence, svým rozsahem určitého a identifikovatelného, uskutečněného zdanitelného plnění, které je od daně podle § 35 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeno. Žalovaný posoudil stěžovatelkou přijatá zdanitelná plnění, deklarovaná fakturami č. 99007 ze dne 23. 11. 1999 a č. 87/99 až 100/99 ze dne 25. 11. 1999, vystavenými společností A., spol. s r. o., jako prodej dostatečně určité hmotné složky podniku a nikoli jako prodej zásob a hmotného investičního majetku, tedy jako běžný prodej zboží.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí sice uvedl „nad rámec, resp. pro úplnost dodal“, že nárok na odpočet daně by nebylo navíc možno uznat oprávněným z důvodu, že nebyl deklarován perfektními daňovými doklady. Aby však rozhodnutí žalovaného mohlo být přezkoumatelné, musí z tohoto být jednoznačně zřejmý jak zjištěný skutkový stav, tak i právní závěr žalovaného o tomto zjištěném skutkovém stavu. Z rozhodnutí žalovaného bylo jednoznačně zřejmé, že žalovaný věc po skutkové stránce posoudil tak, že do majetkové sféry stěžovatelky byla úplatně převedena určitá hmotná složka podniku společnosti A., spol. s r. o. Tato hmotná složka podniku byla dostatečným způsobem v průběhu daňového řízení specifikována jako zásoby zboží, hmotný investiční majetek a drobný hmotný investiční majetek. Nárok na odpočet daně uplatněný stěžovatelkou pak nebyl uznán oprávněným z toho důvodu, že žalovaný posoudil uvedená zdanitelná plnění jako prodej podniku, resp. jeho části, který je podle zákona o dani z přidané hodnoty od daně osvobozen. Na skutkový stav tak bylo jak správcem daně, tak posléze žalovaným aplikováno, v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ustanovení § 35 zákona o dani z přidané hodnoty.

Městský soud zamítl žalobu stěžovatelky nikoli z důvodu, že by se ztotožnil se závěry žalovaného o charakteru plnění, z nichž si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně, tj. že se jednalo o prodej podniku, resp. jeho části, tj. plnění od daně osvobozené, ale z toho důvodu, že stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet daně perfektními daňovými doklady ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 písm. f) téhož zákona.

Jen do skutkového a právního závěru, který byl důvodem pro vydání rozhodnutí správce daně a žalovaného tj. posouzení uvedených přijatých zdanitelných plnění, jako úplatného zcizení hmotné složky podniku - společnosti A., spol. s r. o., pak mohly směřovat a také směřovaly jak opravné prostředky, tak i žaloba stěžovatelky.

V předmětné věci však městský soud po té, co zaujal názor o nesprávném posouzení věci žalovaným, sám posoudil věc po skutkové a právní stránce jinak než žalovaný správní orgán. Tímto postupem v řízení o žalobě stěžovatelky, kterou brojila právě proti uvedenému skutkovému a právnímu závěru žalovaného (prodej podniku), se sám dopustil pochybení, neboť žalobu zamítl z jiného než skutkového a právního důvodu (neprokázání nároku

perfektními daňovými doklady), pro které bylo rozhodnutí žalovaného podrobeno soudnímu přezkumu.

Obdobnou problematiku již řešil Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99, v němž zaujal názor, že změna právního názoru soudu v řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdy účastník, ačkoli zákon porušen byl, na svých právech nebyl nijak dotčen. Pokud však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím, sám právně i skutkově „vykročil“ jiným směrem a především stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán, pak takovým postupem soud účastníkům zcela uzavřel cestu k tomu, aby mohli předložit důkazy, které z dosavadního pohledu se neukazovaly jako relevantní, byť důkazní břemeno zde může být na straně účastníka, a navíc je takovým soudním rozhodnutím věc posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti.

Obdobně rozhodoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 As 20/2003-64, který zaujal právní názor, že pokud soud dospěje k závěru, že správní orgán posoudil věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdy - ačkoli byl porušen zákon - účastník na svých právech nikterak dotčen nebyl, je nevyhnutelné rozhodnutí správního orgánu zrušit. Soud, který dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení právní otázky správním rozhodnutím, sám právně i skutkově posoudil věc zcela jiným směrem na místě správního orgánu. Zamítl-li soud v této situaci žalobu, je takové rozhodnutí zatíženo vadami, pro které je Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zruší.

Městský soud ve světle uvedené judikatury proto svým rozhodnutím stěžovatelce zcela uzavřel cestu k tomu, aby mohla předložit důkazy, které se z dosavadního pohledu nemusely jevit jako relevantní. Takovýmto soudním rozhodnutím byla předmětná věc o charakteru přijatých zdanitelných plnění posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti. Pokud tedy v řízení o žalobě stěžovatelky městský soud dospěl k závěru, že skutkový a právní závěr žalovaného neobstojí, bylo na místě rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], proto tento rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Z tohoto důvodu se pak nezabýval dalšími stížními námitkami, které směřovaly do právního posouzení věci samé.

V dalším řízení bude na městském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami stěžovatelky, směřujícími do zjištěného skutkového stavu věci a jeho právního hodnocení žalovaným, řádně přezkoumal a posoudil rozhodnutí odvolacího správního orgánu z hlediska klíčové argumentace stěžovatelky uvedené v žalobě a při hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí tohoto správního orgánu se přidržoval již uvedených principů vyplývajících z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

Městský soud se tak v dalším řízení bude, v mezích žalobních námitek, zabývat hmotněprávní podstatou věci, tj. posouzením otázky, zda úplatné nabytí zásob zboží, hmotného investičního a nehmotného investičního majetku od dodavatele – společnosti A., spol. s r. o. svým charakterem naplňuje znaky prodeje podniku, resp. jeho části ve smyslu ust. § 35 zákona o dani z přidané hodnoty, či nikoli.

Z odůvodnění rozhodnutí městského soudu pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, musí z něj být i patrné (v případě nesouhlasu s argumenty účastníků), proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci tohoto účastníka řízení a proč jeho žalobní námitky, případně skutkový a právní závěr z něj vyplývající, považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. října 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu