



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele společnosti **I.-L.**, zastoupené JUDr. Radimem Míketou, advokátem se sídlem v Ostravě, Slezská Ostrava, Jaklovecká 1249/18, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2006, č. j. 31 Ca 197/2005 – 24,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadla společnost I.-L. (dále jen „stěžovatelka“), v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 1. 7. 2005, č. j. 5111/120/2003, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2003, č. j. 145747/03/228912/1229, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 1998, vydaný podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dodatečným platebním výměrem správce daně zrušil daňovou ztrátu a dodatečně vyměřil za předmětné období daň z příjmů právnických osob ve výši 131 140 100 Kč. Změna provedená odvolacím orgánem spočívala v tom, že základ daně se z částky 374 686 137 Kč zvyšuje o 69 385 964 Kč, na částku po zaokrouhlení 444 072 000 Kč, a dodatečně vyměřená daň se z částky 131 140 100 Kč zvyšuje o 24 285 100 Kč na konečnou částku celkem 155 425 200 Kč, a to s ohledem na skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení vyšla najevo přesná částka nových závazků, ke kterým se stěžovatelka zavázala smlouvou o spolupráci ze dne

18. 12. 1998 (viz níže - vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 3. 2002 v souvislosti s řízením vedeným u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 48 K 12/2002, ve věci návrhu na prohlášení konkurzu stěžovatelky).

Napadeným rozsudkem krajský soud shledal žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí odvolacího orgánu jako nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

Vycházel přitom především ze Smlouvy o spolupráci uzavřené dne 18. 12. 1998 mezi: 1) společností I., a. s., jako věřitelem, zastoupeným Ing. L. P., místopředsedou představenstva, a Ing. A. Š., členem představenstva, 2) stěžovatelkou jako dlužníkem, zastoupenou Ing. R. R., předsedou představenstva, a 3) společností P. S., a.s. – jediným akcionářem stěžovatelky – jako vlastníkem, zastoupenou V. G., předsedou představenstva (dále jen „smlouva“). Předmětnou smlouvou byl nahrazen původní závazek stěžovatelky vůči I., a. s., ve výši 1 492 413 648 Kč závazkem novým, výrazně nižším. Důsledkem této privativní novace byl stěžovatelkou dosažen výnos, který byla povinna zahrnout do hospodářského výsledku a promítnout jej do základu daně za zdaňovací období roku 1998. Zmíněnou smlouvu stěžovatelka předložila správci daně v jiném daňovém řízení, a to v souvislosti s prověřováním plnění povinností na dani z přidané hodnoty. Teprve až v souvislosti s kontrolními zjištěními, tj. daňovými dopady privativní novace, začala tvrdit, že uzavřenou smlouvu vlastně považuje za neplatnou. Krajský soud vyhodnotil smlouvu – stejně jako správce daně a odvolací orgán – jako platnou a uvedl, že stěžovatelka přes opakované výzvy (ze dne 7. 10. 2004 a ze dne 16. 12. 2004) své tvrzení o neplatnosti smlouvy věrohodným způsobem nedoložila. Konstatoval přitom, že k namítané nejasnosti a neurčitosti závazku v čl. III. předmětné smlouvy stěžovatelka nepředložila v průběhu daňového řízení žádný důkaz, který by svědčil ve prospěch jejího tvrzení. V souladu s ustanovením § 570 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), dle něhož se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, pokud se věřitel s dlužníkem takto dohodnou, došlo uzavřením smlouvy k zániku původních závazků stěžovatelky v rozsahu smluvené částky. K datu podpisu smlouvy tedy bylo povinností stěžovatelky tuto smlouvu, resp. její důsledky zahrnout do výnosů, které zvyšují hospodářský výsledek a tím v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů i základ daně. Krajský soud rovněž neshledal bezprostřední návaznost mezi čl. III. smlouvy, obsahujícím nahrazení závazku stěžovatelky závazkem novým (privativní novace), a čl. IV. smlouvy, upravujícím závazky a povinnosti smluvních stran, neboť nelze dovodit, že by jejich plnění či neplnění mělo bezprostřední vliv na rozsah nahrazovaného závazku. Podle krajského soudu lze tedy považovat čl. IV. smlouvy za ujednání oddělitelné, a proto ve vazbě na § 41 občanského zákoníku není nutno hodnotit jeho platnost či neplatnost. Současně krajský soud konstatoval, že nebyl dán žádný důvod k provedení důkazů ve formě navrhovaných svědeckých výpovědí a poukázal na to, že ze zprávy o daňové kontrole, s jejímž obsahem byla stěžovatelka seznámena, vyplynulo, že další smluvní strany plnění smlouvy žádným způsobem nezpochybňovaly.

Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž odvolací orgán vycházel při svém hodnocení z důkazů získaných v rozporu s právními předpisy, když vycházel z podkladů získaných v jiném (soudním) řízení, jehož byla stěžovatelka účastníkem. Správce daně má totiž právo žádat o součinnost k poskytnutí potřebných údajů třetí osoby a v daném případě tedy pouze využil tohoto svého zákonného práva, když ve smyslu ustanovení § 34 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků žádal soud, příslušný k rozhodnutí ve věci návrhu

věřitele I. G. H., a.s., na prohlášení konkurzu na majetek stěžovatelky, o sdělení údajů relevantních pro jím vedené řízení.

Stěžovatelka jako důvody své kasační stížnosti označila skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a vyjádřila své přesvědčení, že napadený rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, řízení u správního orgánu trpí vadami, které mohly ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a rozhodnutí trpí i nepřezkoumatelností, přičemž tato vada má za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Poukázala na to, že ve své žalobě namítala především nesprávné právní hodnocení správce daně v otázce posouzení platnosti smlouvy o spolupráci s tím, že v daňovém řízení i v uplatněné žalobě uvedla jednoznačné a konkrétní závěry a argumenty, o které opírá svůj právní závěr o neplatnosti předmětné smlouvy a které lze shrnout následovně.

Stěžovatelka namítá, že již specifikace pohledávek v celkové výši 1 492 413 648 Kč z titulu neuhrazení dluhů z úvěrů uvedených v čl. I. smlouvy a z titulu jejich příslušností je nejasná a neurčitá a tedy ve smyslu § 37 občanského zákoníku neplatná. Nejméně část údajných pohledávek z úvěrů ve výši 29 696 371 Kč totiž nevznikla z úvěrů či jeho příslušenství, ale vznikla ze Smlouvy o postoupení pohledávek č. 3140/10/94 a č. 4202/10/94. Dále stěžovatelka namítá, že pokud mělo dojít k zániku závazků a nahrazení závazky novými, muselo by dojít k zániku všech závazků, avšak z čl. III. předmětné smlouvy vůbec nevyplývá, jak má být naloženo se zbylou částí pohledávek poté, co by byla jejich část uhrazena způsobem uvedeným v čl. III.1 smlouvy. Nadto v této souvislosti namítla i nejasnost a neurčitost závazku uvedeného v čl. III.1. smlouvy o tom, že má být vyplacen podíl z prodeje společnosti V., s.r.o. Stěžovatelka rovněž brojí proti závěrům ohledně oddělitelnosti ujednání čl. III. a čl. IV.1.1 a IV.1.2 předmětné smlouvy, které považuje za nezákonné závazky mající za následek neplatnost celé smlouvy. Poukazuje přitom na to, že při posuzování oddělitelnosti části právního úkonu je třeba dbát, aby byla respektována vůle účastníků tohoto úkonu s přihlédnutím k účelu, jehož dosažení osoba konající úkon sledovala, a že k této otázce navrhovala výslech svědků, aby mohla být zjištěna vůle účastníků právního úkonu. Tyto důkazy však provedeny nebyly a rozhodující správní orgány i krajský soud vycházely toliko ze samotného textu smlouvy. I z toho je však podle stěžovatelky zcela jasné, že by k ujednání pod čl. III. nedošlo, pokud by nebyla sjednána a respektována práva a povinnosti uvedená v čl. IV.

K tomu, že nenabídla žádné důkazy k prokázání neplatnosti smlouvy, stěžovatelka uvedla, že se jedná o otázku právního hodnocení a v tomto směru jsou jakékoli důkazy vyloučeny. Tvrzení o tom, že neunesla důkazní břemeno, tedy považuje v daném případě za formální alibistické tvrzení s tím, že bylo a je povinností správce daně a potažmo krajského soudu tuto právní otázku posoudit. Toto posouzení přitom musí být jasné a srozumitelně odůvodněno, což se v daném případě nestalo. Krajský soud totiž podle stěžovatelky provedl velmi strohé právní hodnocení fakticky na jediné straně odůvodnění napadeného rozsudku, které se jí jeví jako nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Závěrem, s ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti, stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

Odvolací orgán – Finanční ředitelství v Hradci Králové – se jakožto účastník řízení k předložené kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 15. 1. 2007, č. j. 413/07-1200-602006, v němž uvedl, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná. Připomněl přitom, že v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně popisuje skutečnosti,

ze kterých při svém rozhodování vycházel, že se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky, která neunesla důkazní břemeno a neprokázala svá vlastní tvrzení, ani nevyvrátila zjištění správce daně, ač byla důvodně a opakovaně vyzývána. Současně poukázal na to, že stěžovatelka ve své kasační stížnosti neuvedla žádnou námitku ani odůvodnění, které by odvolací orgán ve svém rozhodnutí opomenul přezkoumat, a že neexistuje důkaz, který by byl stěžovatelce znám a nebyla s ním seznámena.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka uvádí důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud primárně zabýval kasačním důvodem vymezeným v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť nepřezkoumatelnost je vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje zejména na velmi strohé právní hodnocení krajského soudu a dále uvádí, že při svém hodnocení krajský soud pominul argumenty přednesené stěžovatelkou. Z těchto skutečností pak dovozuje nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS,

www.nssoud.cz). Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, je zřejmé, že žádná ze shora specifikovaných skutečností nenastala a že napadený rozsudek je srozumitelný, když obsahuje základní zákonné náležitosti, z nichž je patrné, co je výrok a co odůvodnění, kdo byli účastníci řízení, jak bylo rozhodnuto atd. Pokud jde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, lze přisvědčit stěžovateli potud, že krajský soud jistě mohl a měl odůvodnění svého rozhodnutí zejména v návaznosti na jednotlivé žalobní námitky podrobněji rozvést. S ohledem na skutečnost, že z napadeného rozhodnutí jsou však důvody vedoucí k zamítnutí žaloby seznatelné, včetně úvahy o oddělitelnosti napadeného čl. IV. smlouvy, považuje Nejvyšší správní soud rozsudek za přezkoumatelný a pochybení krajského soudu co do rozsahu odůvodnění pouze za jeho dílčí nedostatek nemající vliv na zákonnost.

Dále stěžovatelka uplatnila kasační námitku směřující do ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že napadený rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Touto právní otázkou, která je v dané věci zásadní, je otázka platnosti či neplatnosti výše uvedené smlouvy. Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, který předmětnou smlouvu posoudil jako platnou, s tím, že případná neplatnost čl. IV. smlouvy nezpůsobuje vzhledem k jeho oddělitelnosti od ostatního obsahu smlouvy neplatnost celé smlouvy.

Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že v období duben 2001 až březen 2002 byla podle § 16 zákona o správě daní a poplatků provedena u stěžovatelky daňová kontrola. Předmětem podnikatelské činnosti stěžovatelky, která vznikla v roce 1991, byl finanční leasing. Za období předcházející kontrolovanému období přesáhla u stěžovatelky kumulovaná ztráta hodnotu jedné miliardy Kč. Ke dni 18. 12. 1998 se stala jediným akcionářem stěžovatelky společnost P. S., a.s., která uzavřela se společností I. L. a.s. smlouvu o úplatném převodu akcií za kupní cenu 668 000 Kč, a ke stejnému dni byla podepsána i výše zmíněná smlouva o spolupráci, obsahující výše specifikovanou privativní novaci. Z propagačních materiálů společnosti P. S., a.s., správce daně zjistil, že se jedná o společnost specializující se na restrukturalizaci a revitalizaci firem. Situaci, za které byla smlouva podepsána, popsal auditor stěžovatelky Ing. S. D. ve zprávě o ověření roční účetní závěrky k 31. 12. 1998 takto: celkové závazky I.-L. přesahují celková aktiva o více než 1,1 miliardy Kč, z analýzy předpokládaných pohledávek budoucích období (let 99-00) a stálých aktiv nevyplývá, že by účetní jednotka byla schopna splácet své dluhy. Pokud nebude navýšeno základní jmění nebo nebude společnost oddlužena, nebude schopna pokračovat ve své činnosti. Současně bylo vedení stěžovatelky upozorněno na povinnosti vyplývající ze zjištění, že ztráta společnosti přesáhla hodnotu poloviny základního jmění nebo, že se společnost dostala do úpadku (§ 193 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném pro posuzované období, dále jen „obchodní zákoník“). Daňová kontrola zahájená dne 18. 4. 2001 byla zaměřena pouze na daňové dopady daně z příjmů právnických osob výše uvedené

smlouvy. Výsledkem této kontroly bylo zjištění, že k navýšení základního jmění stěžovatelky nedošlo, uzavřením smlouvy o spolupráci však v důsledku privativní novace došlo k výraznému oddlužení stěžovatelky, které mělo dopad na její hospodářský výsledek a v tomto důsledku i na její daňový základ. Okamžikem zániku původního závazku dosáhla stěžovatelka výnos ve výši nominální hodnoty zaniklého závazku, tedy v částce 1 492 413 648 Kč, který měla projevit v hospodářském výsledku a následně i základu daně, v důsledku čehož došlo k vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob a zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 1998. V důsledku privativní novace byl totiž dosavadní závazek stěžovatelky nahrazen závazkem novým, který byl významně nižší než dosavadní závazek, který tímto zanikl (§ 570 občanského zákoníku). Správce daně zohlednil při dodatečném vyměření daně i nově vzniklý závazek, jehož hodnotu sám vyčíslil (podle zástupců stěžovatelky nebyla hodnota nového závazku vyčíslena) a zahrnul do daňových nákladů stěžovatelky. Obsah smlouvy ani její samotné uzavření smluvní strany nezpochybnily, žádná ze smluvních stran neuvedla, že by smlouva byla měněna či zrušena, naopak zástupci stěžovatelky k privativní novaci v rámci daňové kontroly do protokolu uvedli, že za r. 1999 byla odsouhlasena a zaplacená část náležející I., asi 8 mil. Kč (později bylo upřesněno, že se jednalo o částku 8 644 615 Kč, zaplacenou ve třech splátkách), s tím, že po vzájemném odsouhlasení bude částka vypočtená dle bodu III/3.1 smlouvy uhrazena i pro rok 2000. Platnost smlouvy, resp. její plnění ještě v roce 2000 potvrdily také další dokumenty založené ve spise (např. vyúčtování společnosti P. S., a.s., z 29. 11. 2000, dopis předsedy dozorčí rady týkající se prodeje společnosti V., s.r.o., včetně vypořádání za prodej z 31. 5. 2000, adresovaný představenstvu stěžovatelky). Teprve poté, co správce daně – v souvislosti s probíhající kontrolou – seznámil zástupce stěžovatelky s předpokládanými daňovými dopady smlouvy, vyplývajícími ze shora uvedeného nahrazení původního závazku závazkem novým, začala být platnost smlouvy ze strany stěžovatelky zpochybňována, a to na základě argumentace, která se v zásadě shoduje s argumentací uplatněnou v kasační stížnosti a kterou lze rozdělit do těchto tří nosných bodů.

1. Předně stěžovatelka namítá, že již specifikace pohledávek vůči ní ve výši 1 492 413 648 Kč z titulu neuhrazení dluhů z úvěrů specifikovaných v bodě II. smlouvy a z titulu jejich příslušenství je nejasná a neurčitá a tedy ve smyslu § 37 občanského zákoníku neplatná, když část údajných pohledávek nevznikla z úvěrů, ale ze smlouvy o postoupení pohledávek č. 3140/10/94 a č. 4202/10/94.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 37 odst. 1 občanského zákoníku právní úkon musí být učiněn svobodně a vážně, určitě a srozumitelně; jinak je neplatný. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení právní úkon, jehož předmětem je plnění nemožné, je neplatný. Podle odstavce 3 právní úkon není neplatný pro chyby v psaní a počtech, je-li jeho význam nepochybný. Sankce neplatnosti právního úkonu podle § 37 odst. 1 občanského zákoníku se váže k náležitostem projevu vůle; projev je neurčitý, je-li nejistý jeho obsah, to jest, když se jednajícimu nepodařilo obsah vůle jednoznačným způsobem stanovit, a je nesrozumitelný, jestliže jednající nedosáhl - vadným slovním nebo jiným zprostředkováním - jasného vyjádření této vůle. V posuzovaném případě bylo zjištěno, že smluvní strany v bodě II. smlouvy vymezily pohledávky a že případné nepřesné označení těchto pohledávek, které namítá stěžovatelka, v daném případě nemůže znamenat neplatnost smlouvy, neboť je zcela jasně specifikována celková výše těchto pohledávek, na které se smluvní strany dohodly, a stěžovatelka nedoložila nic, co by činilo tuto specifikaci v podobě výše uvedené částky nejasnou či neurčitou. Předmětná částka vychází ze Specifikace souboru pohledávek věřitele vůči dlužníkovi (jednotlivých úvěrových dluhů, včetně příslušenství), která dle bodu II.2.3 smlouvy tvoří její nedílnou přílohou součást,

kteřou však stěžovatelka ani na opakovanou výzvu správce daně nepředložila. Současne však nijak nedoložila, že by původní závazek měl činit částku jinou. Není tedy žádného důvodu rozporovat obsah projevu vůle smluvních stran ani jeho zcela jasné vyjádření v podobě částky 1 492 413 648 Kč.

2. Dále stěžovatelka namítá, že pokud mělo dojít k zániku závazků a nahrazení závazky novými, muselo by dojít k zániku všech závazků, avšak z čl. III. smlouvy vůbec nevyplývá, jak má být naloženo se zbylou částí pohledávek poté, co by byla jejich část uhrazena způsobem uvedeným v čl. III.3.1. smlouvy. Nadto v této souvislosti namítá i nejasnost a neurčitost závazku uvedeného v čl. III.3.1. smlouvy o tom, že má být vyplacen podíl z prodeje společnosti V., s.r.o.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud – odkazující na ustanovení § 570 občanského zákoníku, jakož i na text bodu III. smlouvy – konstatuje, že shora uvedený vývod stěžovatelky je zcela mylný. Podle ustanovení § 570 odst. 1 občanského zákoníku dohodne-li se věřitel s dlužníkem, že dosavadní závazek se nahrazuje závazkem novým, dosavadní závazek zaniká a dlužník je povinen plnit závazek nový. Citované ustanovení občanského zákoníku upravuje tzv. privativní novaci, kterou se dohodou smluvních stran ruší povinnost dlužníka z dosavadního závazkového vztahu a namísto ní se zřizuje závazek nový. Současne zaniká dosavadní právo věřitele a vzniká pohledávka nová, založená touto dohodou. Tak tomu bylo v daném případě, kdy jeden závazek (nový – specifikovaný v bodě III. smlouvy) nahradil závazek původní (dosavadní – vymezený v čl. II. smlouvy), a to v plném rozsahu. Tomuto závěru odpovídá i text čl. III.3.1., který je uvozen tak, že: „*Podpisem této listiny se věřitel s dlužníkem dohodli, že s ohledem na všechny skutečnosti rámcově vymezené v bodě II/2.2. – 2.5. této dohody, nahrazují závazek dlužníka specifikovaný v bodě II/2.1. takto...*“. Již z této textace smlouvy je patrné, že dosavadní jednoznačně smlouvou specifikovaný závazek se plně nahrazuje závazkem novým s tím, že způsob, jak bude naloženo s případnou zbylou částí majetku stěžovatelky po uhrazení nového závazku, není předmětem smlouvy a není pro její platnost jakkoli určující.

Co se týče namítané nejasnosti a neurčitosti závazku ohledně vyplacení podílu z prodeje společnosti V., s.r.o., tento je podle mínění zdejšího soudu zcela jasný a určitý, když zní tak, že se dlužník zavazuje splatit: „*nejpozději do tří let od podpisu této smlouvy celou částku z prodeje společnosti V. s.r.o., ale maximálně do výše tržní hodnoty společnosti V. s.r.o., a z částky, která přesahuje tuto tržní hodnotu 65 % ze skutečně realizované pohledávky.*“ Relevantní je výše částky získaná prodejem dané společnosti, od níž je odvislá výše částky, kterou je stěžovatelka povinna zaplatit s tím, že její výpočet je pevně stanoven a není závislý na konkrétní formě prodeje. Jednoznačnost tohoto ustanovení koneckonců potvrzují i výše zmiňované dokumenty z roku 2000, týkající se právě plnění čl. III. smlouvy, tj. prodeje společnosti V., s.r.o., včetně vypořádání za prodej z 31. 5. 2000.

3. Stěžovatelka rovněž brojí proti oddělitelnosti ujednání čl. III. a čl. IV. předmětné smlouvy, které považuje za závazky uzavřené v rozporu s právem, mající za následek neplatnost celé smlouvy. Poukazuje přitom na to, že při posuzování oddělitelnosti části právního úkonu je třeba dbát, aby byla respektována vůle účastníků tohoto úkonu s přihlédnutím k účelu, jehož dosažení osoba konající úkon sledovala, a že k této otázce navrhovala výslech svědků, aby mohla být zjištěna vůle účastníků právního úkonu. Tyto důkazy však provedeny nebyly a rozhodující správní orgány i krajský soud vycházely toliko ze samotného textu smlouvy. I z toho je však podle stěžovatelky zcela jasné,

že by k ujednání pod čl. III. nedošlo, pokud by nebyla sjednána a respektována práva a povinnosti uvedená v čl. IV.

Podle § 41 občanského zákoníku vztahuje-li se důvod neplatnosti jen na část právního úkonu, je neplatnou jen tato část, pokud z povahy právního úkonu nebo z jeho obsahu anebo z okolností, za nichž k němu došlo, nevyplývá, že tuto část nelze oddělit od ostatního obsahu. Z citovaného ustanovení občanského zákoníku tedy vyplývá, že tam, kde se důvod neplatnosti vztahuje pouze na část právního úkonu a tuto část jde s přihlédnutím k povaze právního úkonu nebo jeho obsahu anebo k okolnostem, za nichž k němu došlo, oddělit od jeho ostatního obsahu, je neplatná jen tato část; není-li možné postiženou část právního úkonu oddělit, vztahuje se neplatnost na celý právní úkon.

V daném případě má Nejvyšší správní soud, ve shodě s krajským soudem, za to, že obě dvě uvedená ujednání smlouvy jsou oddělitelná. Pro posouzení oddělitelnosti čl. III. a IV. smlouvy, jakož i pro posouzení jakéhokoli jiného právního úkonu ve smyslu § 41 občanského zákoníku, je rozhodné, zda jde o část právního úkonu obsahově oddělitelnou a způsobilou samostatné existence nebo zda je nutno právní úkon – smlouvu – pojímat jako jeden celek. V předmětné věci přitom Nejvyšší správní soud dovodil, že čl. IV. smlouvy, který upravuje závazky a povinnosti smluvních stran, nemá vzhledem k obsahu smlouvy bezprostřední návaznost na čl. III. smlouvy, tj. na privativní novaci, neboť tato není plněním závazků a povinností smluvních stran žádným způsobem podmíněna a je způsobilá samostatné existence.

Pokud jde o stěžovatelkou namítané neprovedení navrhovaného výsledku svědků za účelem zjištění vůle účastníků daného právního úkonu, studiem správního spisu zdejší soud zjistil tyto skutečnosti. Návrh stěžovatelky na provedení výsledku svědků byl součástí jejího vyjádření ze dne 26. 5. 2003 ke zprávě č. 150/01 o výsledku daňové kontroly a týkal se toliko výsledku subjektů, na které byly původní pohledávky I., a. s., vůči stěžovateli postupovány. Správce daně v reakci na toto vyjádření stěžovatelky uvedl, že platnost smlouvy, případně její změny nemohly tyto subjekty ovlivnit, neboť nebyly smluvními stranami uzavírajícími smlouvu, a proto vyjádření těchto subjektů nemůže mít na závěry daňové kontroly vliv. Pokud jde o následně v odvolání stěžovatelkou navržené výsledky Ing. Š., Ing. R. a Ing. G. (případně dalších osob, bude-li zjištěno, že se na přípravě smlouvy podílely), kterými stěžovatelka sledovala objasnění vůle smluvních stran, má Nejvyšší správní soud za to, že je odvolací orgán po právu jako bezpředmětné odmítl. Dle závěru odvolacího orgánu nebylo nutné ani účelné vůli smluvních stran dodatečně zjišťovat, když z vlastního vyjádření stěžovatelky, ze shromážděných důkazů, jakož i ze všech správcem daně učiněných zjištění, je vůle zástupců smluvních stran zcela zřejmá a smluvními stranami odsouhlasená.

S těmito závěry lze souhlasit a současně je třeba připomenout, že neoddělitelnost neplatné části právního úkonu prokazuje vždy ten, kdo se dovolává neplatnosti právního úkonu v celém rozsahu. V tomto ohledu lze tedy akceptovat závěr krajského soudu, jakož i odvolacího orgánu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, byť se v případě hodnocení platnosti smlouvy jedná především (nikoli však výhradně) o právní posouzení.

V souvislosti s tím, že prvotně vždy stíhá důkazní břemeno daňový subjekt, jistě stojí za pozornost i vyjádření stěžovatelky v rámci jiného (soudního) řízení, a sice v řízení Krajského soudu v Hradci Králové, v němž k návrhu věřitele (I. G. H., a. s., právnímu nástupci I., a. s.) na prohlášení konkurzu stěžovatelky, tato ve svém podání ze dne 14. 3. 2002

výslovně uvedla, že nemá vůči navrhovateli ani vůči žádnému třetímu subjektu závazek plynoucí z úvěrových smluv citovaných v návrhu, neboť celý tento závazek ještě v době, kdy byla věřitelem stěžovatelky společnost I., a. s., a v době jeho splatnosti, tedy 18. 12. 1998, byl privativní novací obsaženou ve smlouvě o spolupráci nahrazen závazkem novým, stanoveným procentem z vymožených částek. Dále stěžovatelka uvedla, že: „*V duchu uzavřené smlouvy o spolupráci a privativní novace vždy probíhala její spolupráce s I. a.s. a to i v době po jejím převzetí společností Č. a.s. Platnost této dohody potvrzovala I. mimo jiné i vzájemně odsouhlasenou fakturací ve smyslu této smlouvy, která byla stěžovatelkou beze zbytku hrazena. Ve smyslu této smlouvy činí k dnešnímu dni celý náš závazek 21 882 657 Kč. ...Po několika jednáních se zástupci společnosti I. g. H. a.s., kteří se prezentovali jako údajní majitelé těchto práv, jsme byli k našemu překvapení vyzváni k placení celé částky dávno již nahrazeného dluhu.*“ Výše uvedená tvrzení, jakkoliv jsou učiněna v jiném řízení, zcela vyvrací tvrzení uplatněná stěžovatelkou v daňovém řízení. Skutečnost, že si předmětná vyjádření správce daně opatřil bez součinnosti s daňovým subjektem, postupem dle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků, je zcela v souladu se zákonem a nečiní z takto získaných důkazních prostředků prostředky získané v rozporu s právem. Stěžovatelka měla možnost se k takto získaným důkazním prostředkům opakovaně vyjádřit. Naprostá protichůdnost výše uvedených tvrzení svědčí o zjevně účelovém jednání stěžovatelky, která jednou argumentuje platností smlouvy, podruhé její neplatností, vždy v závislosti na tom, jak to vyhovuje jejím vlastním zájmům. Ostatně tomuto závěru svědčí i postup stěžovatelky během samotné daňové kontroly, když se neplatnosti smlouvy začala dovolávat až poté, co byla seznámena s jejími předpokládanými daňovými dopady.

Z usnesení konkurzního soudu v Hradci Králové ze dne 5. 4. 2002, č. j. 48 K 12/2002 - 85, vyplývá, že nebylo prokázáno, že je dlužník, tj. stěžovatelka, v úpadku ve formě insolvence a nebyla prokázána ani podmínka existence více věřitelů, když dlužník doložil, že závazek vůči navrhovatelem uváděnému dalšímu věřiteli, a to společnosti I. L. a.s., byl uhrazen. Soud tedy považoval předmětnou smlouvu za platnou, když z jejího obsahu při zamítnutí návrhu na konkurz zjevně vycházel. Stejný závěr ohledně platnosti smlouvy učinil i správce daně a následně i odvolací orgán, které neshledaly žádného důvodu pro vyslovení neplatnosti smlouvy. Tento závěr posléze aproboval krajský soud a souhlasí s ním i zdejší soud. S ohledem na skutečnost, že z písemných materiálů založených ve správním spise vyplývá, že otázka výkladu smlouvy byla předmětem žaloby u Obvodního soudu pro Prahu 4, a to v právní věci žalobce I. G. H., a. s., v likvidaci, proti stěžovateli, jakožto jednomu ze šesti žalovaných subjektů pro částku 1 698 956 249,77 Kč s příslušenstvím, Nejvyšší správní soud zjišťoval, zda a jak bylo o této otázce rozhodnuto, neboť výsledek řízení by mohl mít vliv na jeho rozhodování. Z vyjádření Obvodního soudu pro Prahu 4 však vyplynulo, že předmětné řízení vedené pod sp. zn. 9 C 120/2002 bylo zastaveno pro nezaplacení soudního poplatku; právní moci toto rozhodnutí nabylo dne 26. 4. 2005.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud toliko pro úplnost dodává, že v případě ujednání v čl. IV.4.2.1. smlouvy, kterým se I., a. s., zavazuje, že nepodá na stěžovatelku návrh na konkurz dle ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, má za to, že se o ujednání neplatné nejedná, neboť citované ustanovení bylo koncipováno jako oprávnění věřitele podat návrh na prohlášení konkurzu, nikoli jako jeho povinnost. Společnost I., a. s., jako věřitel byla osobou oprávněnou podat návrh na konkurz, nikoli osobou povinnou, a pokud se (podmíněně) zavázala, že návrh na prohlášení konkurzu stěžovatelky nepodá, nejedná se o nezákonné ujednání. Pokud jde o ujednání čl. IV.4.1.1. smlouvy, kterým se společnost P. S., a.s., zavazuje ponechat v dozorčí radě stěžovatelky jednoho zástupce I., a.s., zde by ve smyslu

ustanovení § 186d obchodního zákoníku, které zakazuje dohody o výkonu hlasovacích práv, bylo možné uvažovat o jeho případné neplatnosti. S ohledem na výše uvedený závěr ve věci oddělitelnosti čl. IV. od zbývajících obsahu smlouvy jsou však naznačené pochybnosti o platnosti tohoto závazku irelevantní.

Konečně k námitce stěžovatelky směřující do ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. s tím, že řízení před správním orgánem trpí vadami, které mohly ovlivnit zákonnost rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v návaznosti na všechny shora uvedené skutečnosti poukazuje na to, že žádné takové vady v předmětném řízení neshledal. Pokud jde o namítané neprovedení výsledku svědků, o této otázce již bylo pojednáno výše s tím, že provedení tohoto důkazního prostředku nebylo s přihlédnutím k okolnostem případu shledáno nutným ani účelným. Při aplikaci všech ustanovení zákona o správě daní a poplatků je nutno vycházet z ustanovení § 2 citovaného zákona, které upravuje základní zásady daňového řízení. Mezi ně patří i zásada volného hodnocení důkazů, vyjádřená v odst. 3 citovaného ustanovení, ze které vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, jež jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 2 citovaného ustanovení. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků, není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Soud proto považuje námitku stěžovatelky týkající se neprovedení navrhovaných výsledků za nedůvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, odvolacímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. července 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu