



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **U., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Pavlíkem, advokátem se sídlem Bráfova 20, 674 01 Třebíč, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno (poštovní příhrádka 372), proti rozhodnutí ze dne 17. 8. 2001, č. j. 4187/2001/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2004, č. j. 29 Ca 447/2001 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2004, č. j. 29 Ca 447/2001 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 4. 2001 vyměřil Finanční úřad v Třebíči žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 716 430 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 17. 8. 2001. Přisvědčil správci daně v tom, že transakce spočívající v nabytí obchodního podílu na komanditní společnosti P. k. s. formou vložení pohledávek v celkové hodnotě 1 874 000 Kč a následný převod tohoto podílu za cenu ve výši 2 % vkladu byla zastřeným postoupením nedobytných nebo obtížně vymahatelných pohledávek ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), v jehož důsledku žalobkyně neoprávněně snížila svůj hospodářský výsledek. Takový postup pak správce daně důvodně neuznal a o rozdíl mezi hodnotou vložených pohledávek a hodnotou výnosu z převodu obchodního podílu zvýšil základ daně.

Žalobu, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 25. 2. 2004. Ztotožnil se se žalovaným v tom, že o skutečném základu sporné transakce existovaly důvodné pochybnosti (žalobkyně rezignovala na účast ve společnosti den poté, co do ní vstoupila, a tento krok uspokojivě nevysvětlila; hlavní předmět činnosti komanditní společnosti byl slučitelný s jakýmkoliv podnikatelským zaměřením kteréhokoli ze společníků; obchodní podíl byl odprodán za zlomek nominální

hodnoty), které žalobkyně přes výzvy správce daně nevyvrátila. Aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu byla tedy v projednávané věci zcela na místě.

Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podala žalobkyně kasační stížnost. Soud se podle ní nevypořádal s jejími argumenty týkajícími se sporné právní otázky zastřené právního úkonu a pouze zopakoval závěry žalovaného; není tak zřejmé, proč schválil hodnocení finančních orgánů založené na § 2 odst. 7 daňového řádu. Dále soud nesprávně posoudil právní otázku, pokud v daňovém řízení neshledal vady. V rozhodnutí žalovaného chybí uvedení důkazů a jejich řádné zhodnocení. Pokud finanční orgány aplikují § 2 odst. 7 daňového řádu, je jejich povinností uvést v rozhodnutí nejen jimi zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav věci, ale i úvahy, které finanční orgány k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají; tak tomu ale v rozhodnutí žalovaného nebylo. I samotné rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobkyni je krom toho známo, že Krajský soud v Brně již rozhodoval v totožných věcech v několika různých řízeních zcela opačně (věci sp. zn. 29 Ca 450/2001, 29 Ca 143/2001, 29 Ca 37/2002). Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že při hodnocení sporné právní otázky posuzoval rozhodné právní skutečnosti výhradně z hlediska veřejnoprávního a nezabýval se platností smluv uzavřených žalobkyní v rámci sporné transakce: k tomu je oprávněn pouze obecný soud. Vyložil smysl § 2 odst. 7 daňového řádu v daňovém řízení, jímž je derogace účinnosti simulovaných právních úkonů. Správce daně na základě řádného dokazování dospěl k tomu, že smyslem sporné transakce bylo postoupení pohledávek. Povinností správce daně při aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu přitom není zkoumat vůli daňového subjektu simulovat právní úkon, nýbrž zjistit skutkový stav tak, aby z něj byl skutečný obsah vzniklého právního vztahu seznatelný.

Kasační stížnost je důvodná.

Otázkou výkladu § 2 odst. 7 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval již v minulosti; dospěl tehdy (srov. např. rozsudek ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, nebo rozsudek ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003 - 127 – oba na www.nssoud.cz) k závěru, že při aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Tento závěr však byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89. Rozšířený senát uvedl především, že o zastírání (disimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující, a ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Rozšířený senát dále zdůraznil, že povinností finančních orgánů je v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.

Této povinnosti, jak ji formuloval rozšířený senát, finanční orgány v projednáváné věci nedostály. Žalovanému (resp. správci daně v I. stupni) nelze upřít, že přílehavě zpochybnil ekonomické okolnosti sporné transakce; z toho pak dovodil, že žalobkyně snížila svůj daňový základ neoprávněně. Zjistil, že účetní hodnota pohledávek vložených do společnosti P. k. s. odpovídala jejich reálné hodnotě určené znaleckým posudkem. Mnohonásobně nižší cenu, za niž byl takto získaný podíl den po jeho nabytí převeden, pak žalobkyně nijak nevysvětlila; k takovému snížení hodnoty obchodního podílu přitom nebyl důvod. Konečně k obdobným transakcím došlo i u dalších komanditistů společnosti P. k. s. Provedení této ekonomické analýzy však ještě neznamená, že správce daně projednávanou věc také náležitě právně kvalifikoval, tj. na základě skutkových zjištění a ekonomického rozboru věci aplikoval správné ustanovení zákona.

Celé odůvodnění rozhodnutí žalovaného směřuje k závěru o zastřeném postoupení pohledávek; závěr o zastřeném právním úkonu však nemůže vycházet jen z toho, jak se úkon zvenčí jeví. Úkon musí být prokázán, musí být určen jeho obsah i jeho strany, a v neposlední řadě též vůle stran. Jak ve svém shora citovaném usnesení uvedl rozšířený senát, jehož názor je pro rozhodování v této věci určující, disimulovaným právním úkonem je takový úkon, při němž strany ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí – shodují se tedy jejich vůle a projevy takové vůle – chybí ale shoda mezi jejich společnou shodnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Zkoumání vůlí domnělých stran zastřeného úkonu a poměru těchto vůlí k jejich projevům však žalovaný pominul. Nezabýval se tím, zda skutečným úmyslem žalobkyně bylo postoupit nedobytné pohledávky společnosti D., s. r. o., zda vůlí společností D., s. r. o., bylo stát se postupníkem a získat množství nedobytných nebo obtížně vymahatelných pohledávek, a zda se dále obě strany shodly na tom, že navzdory těmto svým skutečným vůlím budou navenek vystupovat jako převodce a nabyvatel obchodního podílu a předstírat jeho převod. Pokud se pak týká úvahy o „*zastřeném odpisu pohledávek do nákladů*“ (srov. str. 4 rozhodnutí žalovaného, druhý odstavec), ani ta není správná: odpis pohledávek do nákladů byl úkonem zcela zjevným a z účetnictví snadno seznatelným, nikoli úkonem zastřeným.

Žalovaný tedy správně dospěl k tomu, že žalobkyně neobjasnila ekonomický důvod svých účetních operací. Tento závěr ale není nijak podmíněn aplikací § 2 odst. 7 daňového řádu, a naopak, z toho, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neplyne nutně závěr o existenci zastřeného právního úkonu ve smyslu tohoto ustanovení. Pokud žalovaný - i přes chybějící úvahy naznačené shora - na takovém závěru založil odůvodnění svého rozhodnutí, zatížil toto rozhodnutí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů. Krajský soud měl proto rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Namísto toho však žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného zamítl, ačkoli žalobkyně namítala, že užití § 2 odst. 7 daňového řádu není v její věci na místě. Samotný rozsudek krajského soudu je tak rovněž vadný, neboť se s uvedenou vadou, jíž bylo stíženo rozhodnutí žalovaného, nevypořádal. Ztotožnil se sice s pochybnostmi žalovaného o ekonomickém pozadí celé transakce (tyto pochybnosti sdílí i zdejší soud) a stejně jako on ji považoval za účelovou, přisvědčil žalovanému v tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, ovšem hodnocení zjištěných skutečností ze strany žalovaného a subsumpci zjištěného stavu pod § 2 odst. 7 daňového řádu věnoval jen jedinou větu, a sice že tento postup byl správný.

Je tedy věcí krajského soudu, aby v dalším řízení řádně zdůvodnil svůj postoj k rozhodnutí žalovaného. Krajský soud přitom bude dbát závěrů zdejšího soudu k argumentaci žalovaného a zejména závěrů vyslovených rozšířeným senátem; již nyní je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát. V této fázi řízení nelze předjímat, zda se žalovaný svých závěrů přidrží, nebo zda z případného dalšího dokazování v daňovém

řízení vyplynou jiná skutková zjištění či zda žalovaný dospěje k tomu, že vůli k postoupení pohledávek nelze u tvrzených smluvních stran prokázat a že postup žalobkyně je třeba jinak právně kvalifikovat. Je však v moci krajského soudu uložit žalovanému nejen to, aby případně prokázal, že mezi žalobkyní a společností D., s. r. o., skutečně došlo k postoupení pohledávky, ale také aby se zabýval i otázkou platnosti sporného úkonu či úkonů.

Zkoumání této otázky je totiž pro objasnění celé transakce zásadní. Jak naznačil již rozšířený senát, „splacení obchodního podílu vložním pohledávek do komanditní společnosti a následný převod podílu nebyly právními úkony předstíranými, jimž by strany dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtějí; úmyslem v dané věci skutečně bylo vložním pohledávek obchodní podíl splatit a následně jej prodat. Je tedy zřejmé, že nešlo o simulované právní úkony, ale o úkony odpovídající skutečné a vážné vůli účastníků, která se shodovala s jejich projevem a nebyl jimi zastírán jiný právní úkon (skutečnost) rozhodný pro stanovení daňové povinnosti. Nešlo tak o simulované právní úkony a správce daně proto měl takové úkony zkoumat zejména z hlediska jejich platnosti ve smyslu § 38 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (o níž by pravomocně rozhodl soud), nebo si sám takovou otázku posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu“. Z toho je patrné, že krajský soud uloží žalovanému provést ve věci další dokazování, jen bude-li ho třeba; rozumí se, že žalovaný musí své závěry řádně podložit skutkovými zjištěními i právní argumentací. Nemůže však opomenout ani zkoumání otázky platnosti sporných úkonů: výsledek tohoto zkoumání pak ukáže, zda žalobkyně při vkládání pohledávek do komanditní společnosti a při následném převodu obchodního podílu postupovala způsobem, který zákon připouští, nebo způsobem, který je naopak v rozporu se zákonem (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, www.nssoud.cz), a zda mohla vzniklou účetní ztrátu zahrnout do daňově účinných nákladů. Žalovaný se mylí, má-li posuzování platnosti právního úkonu za výlučnou věc obecných soudů. Správce daně není oprávněn učinit si vlastní úsudek o platnosti právního úkonu jen tehdy, pokud o tom již obecný soud pravomocně rozhodl; jinak je to jeho povinností (§ 28 daňového řádu; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, www.nssoud.cz).

Žalobkyně se svou kasační stížností tedy uspěla. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); své rozhodnutí tedy řádně odůvodní a vysvětlí žalovanému, jak má postupovat v dalším řízení. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Brně i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. července 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu