



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 **Pozemní stavby Třebíč, s. r. o.**, se sídlem Hrotovická 169, 674 01 Třebíč, 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 21. 12. 2001, č. j. 4185/2001/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2004, č. j. 29 Ca 37/2002 - 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2001 vyměřil Finanční úřad v Třebíči žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 926 640 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 21. 12. 2001. Přisvědčil správci daně v tom, že transakce spočívající v nabytí obchodního podílu na komanditní společnosti PPPZ k. s. formou vložení pohledávek v celkové hodnotě 1 972 732 Kč a následný převod tohoto podílu za cenu ve výši 1 % 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“); žalobkyně jím dosáhla toho, že o vzniklou účetní ztrátu snížila svůj hospodářský výsledek a ke konci roku 1996 už ve svém majetku neevidovala ani pohledávky, ani obchodní podíl na komanditní společnosti. Takový postup pak správce daně důvodně neuznal a o rozdíl mezi hodnotou vložených pohledávek a hodnotou výnosu z převodu obchodního podílu zvýšil základ daně.

Žalobě, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Brně vyhověl; rozsudkem ze dne 17. 2. 2004 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vytkl žalovanému, že v rozhodnutí neuvedl a nezhodnotil důkazy, které jej vedly k závěru o zastřených právních úkonech. Jestliže žalovaný dospěl k tomu, že žalobkyně postoupila nedobytné nebo obtížně vymahatelné pohledávky, bylo jeho povinností takové jednání prokázat a označit nejen osobu cedenta, ale i cesionáře a zabývat se i tím, zda mezi těmito osobami skutečně k postoupení pohledávky došlo. Měl také zhodnotit, zda tvrzený právní úkon či úkony byly platné. Nic z toho žalovaný neučinil; proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podal žalovaný kasační stížnost. V ní setrval na tom, že skutková zjištění správce daně byla pro jeho závěry dostačující; v rozhodnutí žalovaného jsou pak uvedeny úvahy, které přivedly finanční orgány k jejich závěrům. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, v němž byl za stejných skutkových okolností vyjádřen názor totožný s názorem žalovaného. Za zcela zásadní pak žalovaný považuje rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2004, č. j. 29 Ca 447/2001 - 31: věc je totiž co do skutkových zjištění totožná s věcí žalobkyně (i zde jde o obchodní podíl na společnosti PPPZ k. s. posléze převedený na komplementáře společnosti – společnost DUNYK, s. r. o.), ovšem krajský soud ji posoudil zcela odlišně a žalobu zamítl.

Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně měla v daňovém řízení možnost své transakce vysvětlit; to se jí však nepodařilo. V daňovém řízení spočívá důkazní břemeno prioritně na daňovém subjektu; pokud tedy žalobkyně neprokázala ekonomický důvod zahrnutí ztráty ze sporné transakce do daňových nákladů, nelze finančním orgánům vytýkat, že tuto ztrátu nevyloučily z daňově účinných výdajů. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného nelze chápat tak, že celou transakci považuje žalovaný za postoupení pohledávek společnosti DUNYK, s. r. o., za cenu ve výši 1 % hodnoty pohledávek. Žalovaný v odůvodnění dospívá k tomu, že transakcí došlo k zastřenému odpisu pohledávek do nákladů, a to ve snaze vyloučit postup podle § 24 odst. 2 písm. s) a § 25 odst. 1 písm. z) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z toho je zřejmé, že žalovaný nepřekvalifikoval spornou transakci na postoupení pohledávky společnosti DUNYK, s. r. o., nýbrž toliko poukazoval na skutečnost, že žalobkyně uskutečněním této transakce obcházel zákon ve snaze zahrnout hodnotu nedobytných pohledávek do nákladů. V řízení se stalo zřejmým, že zmíněná komanditní společnost byla založena jen proto, aby její komanditisté prostřednictvím ztrátového prodeje obchodního podílu snížili svůj daňový základ.

Závěrem žalovaný namítl, že krajský soud porušil § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu zde uvedeného, ačkoli předtím již nařídil jednání. Žalovaný proto ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně dne 14. 12. 2005 adresovala Nejvyššímu správnímu soudu podání obsahující text jeho vlastního rozsudku ve věci 5 Afs 223/2004 ze dne 15. 9. 2005 a dovolávala se argumentace zde obsažené.

První senát Nejvyššího správního soudu, jemuž byla věc přidělena rozvrhem práce, při jejím předběžném projednávání zjistil, že jeho právní názor na výklad § 2 odst. 7 daňového řádu je odlišný od názoru, který Nejvyšší správní soud dosud zastával;

postoupil proto věc rozšířenému senátu. Ten ve svém usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, 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.

První senát Nejvyššího správního soudu – poté, co mu věc byla vrácena – shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Žalovaný poukazuje na to, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno, neboť neobjasnila ekonomický důvod svých účetních operací. V tom má žalovaný pravdu; 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. Žalovaný přílehavě zpochybnil ekonomické okolnosti sporné transakce a dovedl, že žalobkyně snížila svůj daňový základ neoprávněně. Zjistil, že účetní hodnota pohledávek vložených do společnosti PPPZ 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; s ohledem na nezhoršenou majetkovou situaci komanditní společnosti nebyl k takovému snížení hodnoty obchodního podílu důvod. Konečně k obdobným transakcím došlo i u dalších komanditistů společnosti PPPZ k. s., což svědčí o tom, že samotná komanditní společnost byla založena účelově. 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.

Žalovaný tvrdí, že nehodnotil celou transakci jako zastřené postoupení pohledávek společnosti DUNYK, s. r. o., jakožto postupiteli; naopak ve svém rozhodnutí zdůrazňoval, že žalobkyně prostřednictvím této transakce hodlala obejít zákon o daních z příjmů, čímž došlo k zastřenému odpisu pohledávek do nákladů. Této argumentaci nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit. Celé odůvodnění rozhodnutí žalovaného směřuje právě k závěru o zastřeném postoupení pohledávek. Důsledkem tohoto zastřeného postoupení pohledávek pak byl podle žalovaného „*zastřený odpis pohledávek do nákladů*“ (srov. str. 4 rozhodnutí žalovaného, první odstavce). Tato úvaha není správná: odpis pohledávek do nákladů byl úkonem zcela zjevným a z účetnictví snadno seznatelným, nikoli úkonem zastřeným. Pokud pak jde o „*zastřené postoupení pohledávek*“, je nutno souhlasit s krajským soudem v tom, že závěr o zastřeném právním úkonu 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, disimulovaný 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 DUNYK, s. r. o., zda vůlí společností DUNYK, 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.

Krajský soud správně dovodil, že závěr o zastřeném právním úkonu spočívajícím v postoupení pohledávek je v takovém případě nepřezkoumatelný. Uložil proto žalovanému, aby své závěry náležitě zdůvodnil způsobem, který v rozsudku naznačil; takovému zdůvodnění ovšem musí žalovaný provést jen tehdy, setrvá-li na svých závěrech i v dalším řízení. Jelikož rozhodnutí žalovaného trpělo nepřezkoumatelností, nemohl se krajský soud vyjadřovat k samotné hmotněprávní otázce povahy sporného úkonu, resp. transakce sestávající z několika úkonů, a tedy nemohl předjímat, zda se žalovaný svých závěrů přidrží, nebo zda z případného dalšího dokazování v daňovém řízení vyplynou jiná skutková zjištění a jiné právní závěry. Přesto však žalovanému uložil, aby se v dalším řízení zabýval i otázkou platnosti sporného úkonu či úkonů.

Zkoumání této otázky je pro objasnění celé transakce zásadní. Jak totiž naznačil již rozšířený senát, *„splacení obchodního podílu vložení 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 vložení 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 žalovaný – vázán názorem krajského soudu – provede ve věci další dokazování, bude-li ho třeba; své závěry pak musí 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, a zda mohla vzniklou účetní ztrátu zahrnout do daňově účinných nákladů. Sám žalovaný se dotkl možného způsobu řešení sporné otázky ve své kasační stížnosti, kde uvedl, že žalobkyně *„obcházela zákon“* ve snaze snížit svůj daňový základ (k tomu srov. § 39 občanského zákoníku: *„Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům.“*). Zmínku o obcházení zákona (vycházející snad z mlčky učiněného předpokladu o neplatnosti úkonu) však žalovaný opravdu učinil až v kasačním řízení; jeho nesprávnou argumentaci v rozhodnutí o odvolání to nemůže zhojit.

Odkazuje-li žalobkyně na rozsudky krajských soudů v obdobných věcech, je nutno poznamenat, že závěry krajských soudů nemohou mít žádný vliv na rozhodování zdejšího soudu v konkrétní věci. Nejvyšší správní soud je naopak povolán k tomu, aby nezávisle na výsledku řízení o žalobě přezkoumal věc v kasačním řízení. Rozporu mezi přezkoumávaným rozsudkem a rozsudkem téhož krajského soudu ve věci 29 Ca 447/2001 si je zdejší soud vědom; právě v takových případech vystupuje do popředí jeho role při sjednocování judikatury krajských soudů. Je zřejmé, že jsou tu dva zcela odlišné názory krajského soudu; předpokladem sjednocení je pak výběr pouze jednoho

z těchto názorů. Nejvyšší správní soud se přiklání k názoru, který vyslovil krajský soud v přezkoumávané věci (srov. naproti tomu rozsudek ve věci 1 Afs 75/2004 ze dne 18. 7. 2007, v němž zdejší soud naopak zrušil rozsudek ve věci 29 Ca 447/2001 ze dne 25. 2. 2004, jímž krajský soud zamítl žalobu). I žalobce odkázal v průběhu kasačního řízení na rozsudek zdejšího soudu ve věci 5 Afs 223/2004 ze dne 15. 9. 2005; ten se však týká opakované daňové kontroly a nemá žádný vztah k projednávané věci.

Žalovaný namítl i procesní pochybení krajského soudu spočívající v tom, že zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ačkoli již předtím nařídil jednání: toto ustanovení totiž předpokládá rozhodování bez nařízení jednání, a naopak, jednání se nařídí jen tehdy, nepostupuje-li se podle § 76 odst. 1 a 2 (srov. § 76 odst. 3). Ani v této námitce se nelze se žalovaným ztotožnit. Rozhodování bez nařízení jednání v případě, že je rozhodnutí stíženo vadami podle § 76 odst. 1 a 2, je právem soudu, nikoli povinností; o tom ostatně svědčí i § 76 odst. 3 *in fine*, podle něžž soud zruší napadené rozhodnutí z důvodů podle odst. 1 a 2 i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání. Pokud zákon takovou možnost výslovně upravuje, nelze mít pochyby o tom, že se jedná o postup přípustný. Je-li pak i navzdory formulaci „soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání“ [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] možno zrušit rozhodnutí z těchto důvodů i při samotném jednání, je možno (argument *a maiori ad minus*) je zrušit i před zahájením již nařízeného jednání.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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