

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ZBIROVIA, a. s.** se sídlem Sládkova 219, Zbiroh, zastoupená JUDr. Jiřím Podlipským, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 33/1661, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 4. 2010, č. j. 57 Ca 12/2009 – 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 4. 2010, č. j. 57 Ca 12/2009 - 84, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 12. 2008, č. j. 11333/08-1500-402432 a č. j. 11347/08-1500-402432. Prvním z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 17. 12. 2001, č. j. 78400/01/150910, kterým jí byl vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 1999 ve výši 396 818 Kč. Druhým rozhodnutím byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 17. 12. 2001, č. j. 78403/01/150910, kterým byla vyměřena stěžovatelce vlastní daňová povinnost na DPH za zdaňovací období září 1999 ve výši 510 841 Kč tak, že byla snížena na částku 345 551 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud k námitce porušení zásady dvojinstančnosti a nezákonnosti daňové kontroly

uvedl, že v předchozím řízení shledal porušení této zásady v provedení konzultace správcem daně s pracovníkem odvolacího orgánu Ing. P. M. a v následném vydání rozhodnutí o odvolání v dané věci týmž pracovníkem. Respektování tohoto právního názoru finančním ředitelstvím vedlo k tomu, že Ing. P. M. byl vyloučen z předmětných odvolacích řízení a o odvoláních stěžovatelky rozhodoval Mgr. A. Š., který se dosud na rozhodování v daňovém řízení stěžovatelky nepodílel a nebyl ani pracovně zařazen na oddělení nepřímých daní, nýbrž na oddělení metodiky správy daní, přičemž mezi novým a původním zpracovatelem rozhodnutí o odvolání neexistoval vztah nadřízenosti či podřízenosti. Pokud stěžovatelka zpochybňovala dostatečnost výměny Ing. P. M. za Mgr. A. Š., jde o ničím nedoložená tvrzení. Správní spisy, stejně jako žaloba, neobsahují žádnou námitku podjatosti vůči Mgr. A. Š., která by byla logickým procesním prostředkem obrany stěžovatelky. Původní procesní vadu vzhledem k její povaze a k výše uvedeným skutečnostem tedy považoval krajský soud za zhojenou. Tento závěr není v rozporu s právními názory uvedenými v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, a ze dne 28. 6. 2007, č. j. 8 Afs 61/2005 - 79, na které stěžovatelka odkazovala. Stěžovatelce nebyla v novém odvolacím řízení odepřena možnost efektivní obrany, neboť všechny její odvolací námitky byly vypořádány. Vzhledem k napravení předchozího procesního pochybení (porušení zásady dvojinstančnosti) v novém odvolacím řízení, nenastala situace shodná s tou, kterou Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 31. 3. 2005, č. j. 5 Afs 34/2003 - 78, na nějž stěžovatelka v žalobě rovněž poukazovala. K námitce, že došlo-li k porušení zásady dvojinstančnosti již na úrovni finančního úřadu, tj. při provádění daňové kontroly a následném vystavení platebních výměrů, lze z toho oprávněně usuzovat, že finanční úřad nehodnotil důkazy podle své vlastní úvahy, ale podle úvahy pracovníka finančního ředitelství, čímž byla porušena zásada volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZSDP“) krajský soud uvedl, že v teoretické rovině takový stav mohl nastat. Pro úspěšnost žalobní námitky však musí být porušení určitého veřejného subjektivního práva soudem jednoznačně shledáno, a to z důvodů v žalobě tvrzených. Stěžovatelka však porušení zásady volného hodnocení důkazů stavěla jen do roviny úsudku a neoznačila žádné konkrétní skutečnosti, o které žalobní bod opírá. Námitkou porušení citovaného ustanovení se již finanční ředitelství zabývalo v napadených rozhodnutích a s jeho argumentací se krajský soud ztotožnil a odkázal na ni. Odmítl-li krajský soud opodstatněnost tvrzeného porušení zásady dvojinstančnosti a zásady volného hodnocení důkazů, pak nemohlo být ani důvodné tvrzení o porušení ust. § 2 odst. 1 ZSDP. Dále se krajský soud zabýval námitkou porušení zásady součinnosti, kterou stěžovatelka uplatnila v souvislosti s tím, že finanční úřad posoudil sérii kupních smluv jako zastřený prodej podniku, zatímco finanční ředitelství jako prodej části podniku a o této změně nebyla stěžovatelka informována a neměla tak možnost se ke změně právního názoru vyjádřit. Podle názoru krajského soudu však nešlo změnu právního názoru, jako tomu bylo ve věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 5. 5. 2005, č. j. 5 Afs 33/2003 - 82, na který se stěžovatelka odvolávala. V daném případě „změnu“ kvalifikace zapříčinilo zohlednění obsahu odvolání stěžovatelky. Krajský soud se ztotožnil s finančním ředitelstvím v tom, že nešlo o novou kvalifikaci právních úkonů stěžovatelky, ale o precizaci vyjádření jejich rozsahu a nadto z pohledu již aplikovaného ust. § 35 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) zcela bez významu. Jako porušení práva stěžovatelky na součinnost nelze kvalifikovat postup finančního ředitelství, jestliže nebyla před vydáním napadených rozhodnutí

seznámena se záměrem upřesnění posouzení jejich právních úkonů. K námitce porušení ust. § 47 ZSDP krajský soud uvedl, že finanční ředitelství se otázkou této lhůty pečlivě zabývalo. Za úkon ve smyslu citovaného ustanovení považovalo výzvy finančního úřadu vydané na podkladě ust. § 43 ZSDP, v důsledku nichž začal nový běh tříleté lhůty pro vyměření DPH, v obou případech s koncem 31. 12. 2002. V souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, akceptovalo finanční ředitelství právní názor, následně rozšířeným senátem prezentovaný v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, že platebním výměrem se daň vyměřuje, a proto jej nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP. V souladu se stávající judikaturou krajských soudů i Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72 a ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81) kvalifikovalo úkony v odvolacím řízení, konkrétně výslechy svědků P. a Matějky provedené v roce 2002, jako úkony přerušující běh prekluzívní lhůty. Pokud stěžovatelka argumentovala rozkolísaností judikatury a zmiňovala předložení věci se stejnou problematikou do rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, pak krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134. Oba výslechy splňují požadavky uvedené v tomto usnesení, neboť jimi finanční ředitelství reagovalo na odvolací námitky stěžovatelky, kterými zpochybňovala správnost doměření daně a byly relevantní pro posouzení důvodnosti odvolání. Neopodstatněná byla i žalobní námitka o nezákonnosti výslechu svědka Matějky spočívající v tom, že jako fyzická osoba a statutární zástupce stěžovatelky nemůže zároveň vystupovat jako svědek. S ohledem na to, kdy Zdeněk Matějka byl jak statutárním orgánem firmy MKC STAV, spol. s r. o., tak následně statutárním orgánem stěžovatelky, není jeho procesní pozice svědka vypovídajícího, např. o skutkových okolnostech MKC STAV, spol. s r. o., podle názoru krajského soudu vyloučená. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, na nějž stěžovatelka odkázala v žalobě, byla řešena odlišná právní situaci. Žalobní bod týkající se nesrovnalostí při vyměření daně je nepřípustný, neboť nebyl uplatněn v žalobě původní. K žalobním bodům, v nichž stěžovatelka namítala porušení hmotněprávních předpisů, krajský soud uvedl, že jádrem sporu je posouzení kupních smluv, které stěžovatelka uzavřela v srpnu a září 1999 s firmou MKC STAV, spol. s r. o., na základě kterých nabyla vlastnictví k movitým věcem a nemovitostem. Součástí kupní ceny byla také DPH a stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet této daně. Stěžovatelka připustila, že s částí bývalých pracovníků firmy MKC STAV, spol. s r. o. v průběhu předání majetku uzavřela pracovní smlouvy. Finanční ředitelství s odvoláním na ust. § 2 odst. 7 ZSDP uzavřené kupní smlouvy posoudilo jako smlouvu o prodeji části podniku s důsledkem neuznání odpočtu DPH z důvodu osvobození prodeje od DPH podle ust. § 35 zákona o DPH. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil. Podle jeho názoru podstatou prodeje podniku, resp. jeho části, je převod určitého fungujícího celku při zachování možnosti, aby tento celek mohl být dále využíván ke stejnému podnikání pod vedením kupujícího. V dané věci prodávající používal pro realizaci předmětu činnosti řadu provozoven, které ve svém celku tvořily podnik a tyto předmětnými smlouvami převedl na stěžovatelku jako kupující, která podle svého vyjádření v nich pokračovala ve stejné činnosti a používala je ke svému podnikání v souladu se svým předmětem činnosti. Krajský soud vyjádřil souhlas se stěžovatelkou, že při prodeji movitého a nemovitého majetku nemají smluvní strany povinnost uzavřít smlouvu o prodeji podniku ani jinou smlouvu a mohou vyjádřit svobodnou vůli, jak bude předmětný majetek převeden. Tento názor platí beze zbytku

v soukromoprávní rovině. Finanční ředitelství smluvní volnost stran respektovalo a platnost jednotlivých smluv nezpochybňovalo. Protože však v souhrnu bylo uzavřenými smlouvami dosaženo v zásadě stejného hospodářského výsledku, který přináší smlouva o prodeji podniku, bylo finanční ředitelství v rovině veřejnoprávní nejen oprávněno, nýbrž i povinno ve smyslu ust. § 2 odst. 7 ZSDP posoudit obsah právních úkonů po materiální stránce. Jestliže bylo jednoznačně prokázáno, že provozovny přešly do dispozice stěžovatelky, která v nich provozovala stejnou činnost, byl postup finančního ředitelství i jeho právní závěr zcela legální. I když se krajský soud ztotožnil s názorem stěžovatelky, že ani část podniku nemůže být tvořena nahodile určeným souborem movitých a nemovitých věcí téhož vlastníka, předmětem prodeje v dané věci byly ucelené provozovny ve zcela konkrétně a přesně popsaném rozsahu, který dokumentuje zpráva o výsledku daňové kontroly. Nejednalo se tedy o nahodilý soubor věcí prodávajícího, nýbrž o jednotlivé organizační složky firmy MKC STAV, spol. s r. o. dostatečně odlišné od složek jiných. Skutečnost že prodávající převedl další majetek na jiné subjekty a že některé nemovitosti zůstaly nadále v jeho vlastnictví, svědčí o správnosti závěru finančního ředitelství, že nedošlo k prodeji podniku, nýbrž jeho části. Okolnost, zda přešlo na kupující obchodní jméno, není podle názoru krajského soudu pro daňové účely právně významná. Ke dni převodu obchodního podílu nezůstali ve firmě MKC STAV, spol. s r. o. žádní zaměstnanci, což potvrdil nejen svědek P., nýbrž v doplnění odvolání i stěžovatelka. Ukončení pracovního poměru se zaměstnanci obchodních domů ke dni 31. 8. 1999 a uzavření nového pracovněprávního vztahu s týmiž osobami ke dni 1. 9. 1999 na stejný druh i místo práce (22 osob) se jeví v kontextu celého případu jako postup ryze účelový. Kolik dalších zaměstnanců firmy MKC STAV, spol. s r. o. před prodejem podniku, resp. části podniku, ukončilo pracovní poměr a následně neuzavřeli se stěžovatelkou pracovní poměr, je skutečností právně nevýznamnou. Podstatné je, že po 1. 9. 1999 prodávající neměl žádného zaměstnance a část zaměstnanců (v počtu 22) fakticky vykonávala stejnou práci, na stejném místě, jen pod jiným zaměstnavatelem. Stěžovatelka tvrdila, že osvědčilo-li finanční ředitelství jako důkaz protokol o výslechu svědka P. ze dne 16. 10. 2002, pak opak obsahu této listiny musí být prokázán, neboť se jedná o veřejnou listinu podle § 134 o. s. ř. Protokol o ústním jednání v daňovém řízení sepsaný správcem daně prohlašuje za veřejnou listinu výslovně ust. § 12 odst. 1 ZSDP. Podle názoru krajského soudu protokol o výpovědi svědka P. sepsaný správcem daně a odpovídající zákonem předepsaným náležitostem lze nepochybně zařadit do kategorie veřejných listin s charakterem osvědčení nebo potvrzení určitých skutečností. Tato veřejná listina je však způsobilá pouze osvědčit průběh konkrétního procesního úkonu správce daně, o němž sepsal protokol, tedy pravdivost vylíčení skutečností všech osob při ústním jednání přítomných. Rozhodně však neosvědčuje pravdivost odpovědí svědka. V tomto smyslu podléhá veřejná listina hodnocení stejně jako každý jiný důkazní prostředek. K obecně formulované námitce, že finanční ředitelství změnilo právní kvalifikaci smluvních vztahů, aniž by předložilo jediný důkaz, že se jednalo o organizační složku dostatečně odlišitelnou od ostatních složek podniku, krajský soud uvedl s odvoláním na ust. § 50 odst. 3 ZSDP, že obecně nemusí platit zásada, že změna kvalifikace musí být vždy podložena novým důkazem. V dané věci však byl předložen důkaz o existenci nemovitostí, které zůstaly ve vlastnictví prodávajícího, a bylo proto povinností finančního ředitelství na tyto nové skutečnosti reagovat. Krajský soud neshledal důvodným žalobní bod, v němž stěžovatelka namítala porušení ust. § 12 odst. 2, § 15a odst. 4 a § 19 odst. 1 zákona o DPH, protože okolnost, že smluvní strany uzavřely řadu smluv a součástí kupní ceny učinily DPH, nemůže mít vliv

na daňovou povinnost. Pokud stěžovatelka neprokázala nesprávnost právního závěru finančního ředitelství o simulovaném právním úkonu, nebyl s ohledem na ust. § 35 zákona o DPH nárok na odpočet DPH oprávněný. Odkaz stěžovatelky na ust. § 25 citovaného zákona a záměr zákonodárce pro případ chyby v sazbě DPH je nutno odmítnout, protože v daném případě je zdanitelné plnění ze zákona od DPH osvobozeno, nikoliv jen zatíženo jinou sazbou DPH. Nadto jde o simulovaný právní úkon, nikoliv o chybu. Namítala-li stěžovatelka, že verze protokolu o předání majetku od svědka P., tj. bez podpisu Zdeňka Matějky, se stala součástí spisu až dne 31. 1. 2003, tedy po vydání rozhodnutí o odvolání z ledna 2003, krajský soud uvedl, že i pro případ správnosti tvrzení stěžovatelky by taková skutečnost nemohla přivodit stěžovatelce příznivý důsledek již proto, že obě rozhodnutí finančního ředitelství z roku 2003 byla krajským soudem zrušena a napadená správní rozhodnutí byla vydána dne 23. 12. 2008. K porušení stěžovatelkou vypočtených ustanovení ZSDP ani zákona o DPH tedy nedošlo.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka uvedla, že jí podává na základě ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti předně za zcela nesprávné označila posouzení své námitky týkající se nezákonného postupu finančních orgánů spočívající v tom, že se pracovník finančního ředitelství podílel na rozhodování finančního úřadu. Na rozdíl od krajského soudu se stěžovatelka domnívá, že postup pracovníka odvolacího orgánu způsobil nezákonnost celé kontroly. V případě, že byla kontrola nezákonná, nebylo možné na jejím základě řádně doměřit daň. Je nepochybné, že stěžovatelka má velmi omezený prostor pro brojení a získávání důkazů v rámci interních jednání u finančního ředitelství. Ovšem v rámci obvyklé správní praxe by bylo velmi neobvyklé, aby pracovníci finančního ředitelství v rámci specializace DPH nekonzultovali poměrně složitý procesní aspekt daného případu s metodickým oddělením správy daní i v prvním odvolacím řízení. Podle názoru stěžovatelky není podstatné, že Mgr. A. Š. nebyl pracovníkem oddělení metodiky DPH finančního ředitelství. Navíc všechny osoby, které byly účastny na rozhodovacím procesu, byly podřízeny řediteli finančního ředitelství, který původní rozhodnutí podepsal a tím dovršil rozhodovací proces. Nelze tedy očekávat, že by tyto osoby posléze rozhodly v dalších řízeních jinak. Stěžovatelka poukázala na to, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře spatřuje nezákonnost i v případě, že o věci rozhoduje jiná osoba než osoba, která se podílela na prvoinstančním rozhodnutí a zdůraznila, že rozhodnutí je vydáno příslušným správním orgánem, nikoliv určitou úřední osobou. Pokud tedy finanční ředitelství činností svých úředních osob zasáhlo do řízení prvoinstančního, je to natolik nezákonný postup, že jej nelze v odvolacím řízení zhojit. Stěžovatelka upozornila na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2005, č. j. 5 Afs 34/2003 - 78. Z výše uvedeného podle jejího názoru vyplývá, že již pracovníci správce daně jednali v přímém rozporu se zásadou dvojinstančnosti a porušili tím zcela jednoznačně nejen procesní postup, ale i její právo na nestranné posouzení celé záležitosti. Je rovněž zřejmé, že správce daně tím, že nedbal stanoveného procesního postupu, porušil také zásadu zákonnosti zakotvenou v ust. § 2 odst. 1 ZSDP. Daňovou kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně, nelze považovat za provedenou v souladu se zákonnými normami. Jelikož již daňové řízení prováděné správcem daně bylo poznamenáno tak významnými vadami, jakými porušení několika základních zásad daňového řízení bezesporu je, nelze považovat ani rozhodnutí správce daně za zákonné. Stěžovatelka vyjádřila rovněž nesouhlas s názorem finančního ředitelství a krajského soudu, že změnou právní kvalifikace smluvního vztahu došlo pouze

k precizování, které bylo nepodstatné s ohledem na uplatnění zákona o DPH. Je podstatné, že odvolací orgán dospěl k jinému právnímu závěru a o něm se stěžovatelka dověděla až z vydaného rozhodnutí a nedal jí žádnou možnost se k dané změně vyjádřit. Tím porušil její právo na možnost odvolání a vyjádření se k novému právnímu závěru, čímž hrubě porušil ust. § 2 odst. 2 ZSDP. Tento právní názor je plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. s rozsudkem ze dne 5. 5. 2005, č. j. 5 Afs 33/2003 - 82. Stěžovatelka dále namítala, že rozhodnutí finančního ředitelství jsou vydána již po lhůtě, kdy je možné doměřit daň a vyjádřila nesouhlas s názorem, že lhůtu pro vyměření daně prodloužily úkony finančního ředitelství. Výslech svědků V. P. a Zdeňka Matějky nejsou úkony způsobilé prodloužit lhůtu ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP. Přerušení prekluzívní lhůty nemůže způsobit jakýkoliv úkon, nýbrž jen úkon směřující k doměření daně. V daném případě je plně aplikovatelné usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, zejména pro účelový výslech Zdeňka Matějky. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 5 Afs 7/2008 - 76, je zřejmé, že úkony, které měly být provedeny anebo navazují na již provedenou daňovou kontrolu, nemohou být úkonem, který lhůty prodlužuje. V případě uvedených úkonů finančním ředitelstvím se jedná pouze o pokračování původní kontroly, protože výslech svědka P. byl proveden z důvodu, že u prvního výslechu nebyl zástupce stěžovatelky a ani o něm nebyla informována. V zásadě tím tedy byla pouze odstraněna vada daňově kontroly a jednalo se o opakovaný výslech svědka. Rovněž výslech Zdeňka Matějky doplňuje kontrolu, neboť se jedná o opakovaný výslech. Dokonce z těchto výslechů nevzešel ani žádný důvod k novému projednání, zjištění či změn právních názorů, které by byly v souladu se zásadou součinnosti znovu projednány. Nepochybně nelze považovat za spravedlivé, aby lhůty prodlužující možnost doměřit daň byly prodlouženy úkony, které pouze odstraňují vady nebo neúplnost daňové kontroly nebo se dokonce jen opakují. Lze se tedy domnívat, že výslech Zdeňka Matějky dne 18. 12. 2002 mohl být pouze účelový s úmyslem vedoucím k prodloužení prekluzívních lhůt. Stěžovatelka se neztotožnila s krajským soudem, že by žalobní bod týkající se nesrovnalosti při vyměření daně byl nepřípustný. I při respektování zásady koncentrace soudního řízení je krajský soud povinen při svém rozhodování z moci úřední prověřovat zákonnost postupu správních orgánů a případně rozhodnout ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Z podaných daňových přiznání je zřejmé, že v průběhu září, respektive října, 1999 byl nadměrný odpočet vyměřen a teprve potom byla vystavena výzva k odstranění pochybností. Z daňového přiznaní za srpen 1999 je zřejmé, že původně byl nadměrný odpočet vyměřen k 27. 9. 1999 a výzva k odstranění pochybností byla vystavena až dne 28. 9. 1999. Daňové přiznání bylo posléze upraveno tak, že původní údaje o vyměření byly přemazány, místo toho, aby došlo k regulérní opravě v souladu se zákonem. Stejně bylo upraveno daňové přiznání za měsíc září 1999, kdy byl původní nadměrný odpočet vyměřen ke dni 26. 10. 1999. Výzvy zahajující vytýkací řízení neobsahují žádné pochybnosti správce daně. Z tohoto důvodu je možné je považovat za nezákonné. Za nezákonné a nesprávné dále stěžovatelka označila posouzení otázky prodeje části podniku. V průběhu daňového řízení, a ze spisu je to zřejmé, poukazovala na to, že není seznámena s důkazními prostředky, na základě kterých udělal správce daně, a potom i finanční ředitelství, právní úvahu o překvalifikování prodeje jednotlivých movitých a nemovitých věcí na prodej podniku. Tyto důkazy žádala několikrát, např. v žádosti ze dne 18. 12. 2000 a 14. 1. 2002. Podle názoru stěžovatelky měl správce daně důkazy předložit. S důkazním prostředkem týkajícím se šetření správce daně u místně příslušného finančního úřadu firmy MKC STAV, spol. s r. o., Finančního úřadu

pro Prahu 5, se stěžovatelka mohla seznámit až při nahlédnutí do spisu dne 18. 10. 2004. Nesrovnalosti v důkazních prostředcích, které jsou uloženy ve spise, jsou velmi zřejmé a krajský soud je při svém rozhodování nevzal v úvahu. Jedná se zejména o následující skutečnosti. Existují dva předávací protokoly o majetku MKC STAV, spol. s r. o., které mají určité odlišnosti a finanční orgány akceptují pouze předávací protokol předaný svědkem P., který je neúplný a chybí mu podpis předávajícího. Stěžovatelka předává úplný předávací protokol, který je v rozporu s tvrzeními svědka P. a finanční ředitelství ani krajský soud se s existencí dvou protokolů vůbec nevypořádaly. Z vyměřovacího spisu Finančního úřadu pro Prahu 5 vyplývá, že tento provedl daňové řízení, na základě kterého vydal platební výměr, ve kterém nevyměřil žádná uskutečněná plnění a přitom je zcela nepochybné, že mezi firmou MKC STAV, spol. s r. o. a stěžovatelkou došlo v předmětných zdaňovacích obdobích k plnění. Protože ve smyslu ust. § 25 odst. 1 a § 35 zákona o DPH se podle finančního ředitelství jedná o zdanitelné plnění osvobozené, měl finanční úřad vyměřit platebním výměrem v řádku 31 daňového přiznání toto zdanitelné plnění. Původní rozhodnutí správce daně vycházejí ze skutečnosti, že nebyl zjištěn žádný majetek, který by zůstal firmě MKC STAV, spol. s r. o. po prodejích stěžovatelce. Stěžovatelka se tedy může důvodně domnívat, že finanční orgány neprováděly řádné dokazování ve smyslu ust. § 31 odst. 2 ZSDP, neboť je nesporné, že firmě MKC STAV, spol. s r. o. zůstal nemovitý majetek v k. ú. Sirá. Dále stěžovatelka vyjádřila názor, že finanční ředitelství je povinno předložit skutečnosti, které se budou dokazovat, že se jednoznačně jedná o prodej části podniku. V této souvislosti upozornila na výklad pojmu část podniku citací příslušné pasáže komentáře k obchodnímu zákoníku, z něhož jednoznačně vyplývá, že ani část podniku nemůže být tvořena nahodile určeným souborem movitých a nemovitých věcí ve vlastnictví jediného podnikatele. Finanční ředitelství změnilo právní kvalifikaci smluvních vztahů, aniž by předložilo jediný důkaz, že se jednalo o organizační složku dostatečně odlišitelnou od ostatních organizačních složek podniku. Finanční ředitelství např. nevysvětlilo, proč nebyl pozemek p. č. st. 84 v k. ú. Sirá součástí prodávané části podniku. Stěžovatelka nezpochybnila právo finančních orgánů posoudit obsahy právních úkonů po materiální stránce a dovozovat jiné, ale takový postup nemůže být účelový a musí být dostatečně prokázán důkazy včetně požadavků, které pro vyčlenění části podniku vyžadují další obecně platné právní předpisy, např. vedení vnitropodnikového účetnictví. Je zřejmé, že obchodní zákoník spojuje se smlouvou o prodeji podniku zvláštní právní účinky, kterých nelze jinak docílit. Faktickou smlouvou o prodeji podniku nelze pojmově zastřít jinými právními úkony, protože pouze těmito úkony nemůže být tento smluvní typ naplněn, a to zejména v části zákonného přechodu závazků či dalších příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Je tedy více jak zřejmé, že postup finančního ředitelství, a následně jeho schválení krajským soudem, naprosto narušuje právní jistotu smluvních stran při jakémkoliv obchodu. Stěžovatelka také vytkla krajskému soudu, že nepřihlédl k tomu, že byly porušeny ust. § 12 odst. 2, § 15a odst. 4 a § 19 odst. 1 zákona o DPH. Z provedeného daňového řízení vyplynulo, že ze strany firmy MKC STAV, spol. s r. o. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Nastala objektivně existující skutečnost, na jejímž základě vznikla firmě MKC STAV, spol. s r. o. daňová povinnost. Následně má plátce daně (stěžovatelka) nárok na odpočet na základě řádně vystaveného daňového dokladu plátcem DPH. Za správnost daňového dokladu odpovídá plátce, který jej vystavuje. Z toho plyne, že i přes nesprávnou právní úvahu finančního ředitelství o prodeji podniku, nezaniká takovým právním stavem právo firmy na odpočet DPH z předmětných daňových dokladů. Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla,

aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s názorem krajského soudu vysloveným v rozsudku. Co se týče argumentace uvedené v kasační stížnosti, pak tato je v některých částech shodná s tvrzeními uvedenými v žalobě či v odvoláních, a proto finanční ředitelství nepovažovalo za nutné detailně opakovat své správní úvahy a závěry vyjádřené již ve svých napadených rozhodnutích či ve stanovisku k žalobě ze dne 9. 4. 2009. V souvislosti s namítaným porušením zásady dvojinstančnosti dodalo, že shledání podjatosti jednoho pracovníka nemůže znamenat nezákonnost celé daňové kontroly a nemožnost pokračovat v daňovém řízení správci daně I. a II. stupně, kteří jsou příslušní u daňového subjektu ke správě daně podle ust. § 4 odst. 1 ZSDP. Takový přehnaný závěr lze totiž dovodit z argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti. Úvahy tohoto typu nebyly podpořeny žádným ze soudů, které se zabývaly danou kauzou ani v jiných případech. Důvod, pro který považuje stěžovatelka celou daňovou kontrolu za nezákonnou, nemá oporu v ZSDP ani jiném daňovém zákoně. Ze strany stěžovatelky se jedná pouze o účelové tvrzení, neboť si lze jen stěží představit, že úkony řádně učiněné v průběhu daňové kontroly včetně jejího zahájení se stanou neplatnými následným uskutečněním konzultace daného případu mezi pracovníky orgánu I. a II. stupně. Je nesporné, že pokud dojde k porušení zásady dvojinstančnosti, představuje toto zásadní ovlivnění zákonnosti daňového řízení, nikoliv však nemožnost vedení řízení v budoucnu. K osobě Ing. P. M. finanční ředitelství uvedlo, že jmenovaný byl v době, kdy konzultoval předmětný daňový případ s pracovnicí Finančního úřadu v Rokycanech, a dosud jím je, řadovým pracovníkem oddělení nepřímých daní a nemohl tudíž ze své pracovní pozice direktivně ovlivňovat průběh ani výsledek nově vedeného odvolacího řízení. Aby v novém řízení nemohlo dojít k chování, které stěžovatelka označuje za „solidaritu mezi pracovníky“, byla věc přidělena vedoucímu pracovníkovi jiného oddělení, než ve kterém je zařazen Ing. P. M. V případě, že je z daňového řízení vyloučen pracovník správce daně podle ust. § 26 zákona ZSDP, doručuje se rozhodnutí o vyloučení pracovníka dotčenému daňovému subjektu. ZSDP ani jiný právní předpis však správci daně neukládá povinnost informovat daňový subjekt o tom, který pracovník se na řízení bude podílet a tento postup není ani obvyklou správní praxí, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti. Finanční ředitelství se tedy nedopustilo pochybení, když nesdělilo tuto skutečnost stěžovatelce. Tuto informaci mohla získat nahlížením do spisu podle ust. § 23 ZSDP, anebo mohla neformálně požádat o sdělení jména pracovníka, který věc vyřizuje. Finanční ředitelství však nemůže souhlasit s tvrzením dříve neuvedeným (v odvolání ani žalobě), že měla velmi omezený prostor zjistit jméno úředních osob zabývajících se danou věcí. Pokud je však stěžovatelce známa, jak tvrdí, obvyklá správní praxe i naznačená možnost ovlivňování pracovníků ředitelem Finančního ředitelství v Plzni, který podepsal původní rozhodnutí o odvolání, mohla v době, kdy probíhalo nové odvolací řízení podat námitku podjatosti dalších pracovníků. K části kasační stížnosti týkající se prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit finanční ředitelství uvedlo, že tato problematika je podrobně pro daný případ řešena v rozhodnutích napadených žalobou i v napadeném rozsudku. Z těchto rozhodnutí je patrno, že stěžovatelka zcela záměrně označuje úkony, které shledalo finanční ředitelství i krajský soud jako úkony způsobilé přerušit běh lhůty pro vyměření a doměření daně, za účelové. Ze spisového materiálu finančních orgánů obou stupňů je však patrno, že potřeba realizování těchto úkonů (výslech svědků Matějky a P.) vyvstala až v odvolacím řízení na

základě odvolání a že provedené úkony nejsou nápravou vad řízení, kterých se dopustil finanční úřad. Lze poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, ve kterém tento soud judikoval, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP přerušujícím běh prekluzívní lhůty za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Přesto, že byla provedena daňová kontrola, může správce daně provést úkon, pokud je potřeba prověřit nový poznatek či získanou pochybnost. Volba konkrétního úkonu závisí na rozsahu nezbytného zjišťování. Rovněž posouzením obsahu právního úkonu prodeje části podniku se finanční ředitelství podrobně zabývalo v odůvodnění svých rozhodnutí, na která plně odkázalo. K tomu dodalo, že nespatřuje důvod proto, aby vysvětlilo, proč nebyl pozemek p. č. st. 84 v k. ú. Sirá součástí prodávané části podniku, jak požaduje stěžovatelka. Obsah kupní smlouvy, kterou byla stěžovatelce prodána část podniku, závisel pouze na vůli smluvních stran a finanční ředitelství nebylo povinno vysvětlovat rozsah převáděného majetku. Finanční ředitelství dále nesouhlasilo s názorem stěžovatelky, že postup - posouzení obsahu právního úkonu po materiální stránce - musí být dostatečně prokázán důkazy včetně požadavků, které pro vyčlenění části podniku vyžadují další obecně platné právní předpisy, např. vedení vnitropodnikového účetnictví. Způsob vedení účetnictví totiž nemůže ovlivnit obsah právního úkonu. Takový názor by totiž mohl znamenat absurdní závěr, že v případě, že by byla uzavřena smlouva o prodeji podniku nebo jeho části a skutečný obsah právního úkonu by se nelišil od stavu formálně právního, nejednalo by se o prodej podniku, pokud by nebylo vedeno vnitropodnikové účetnictví. Finanční ředitelství proto označilo kasační stížnost za nedůvodnou a navrhlo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud je nejprve zabýval stížní námitkou týkající se porušení zásady dvojinstančnosti daňové řízení, respektive jejího chybného právního posouzení soudem.

Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 57 Ca 55/2007 - 184, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 30. 1. 2003, č. j. 1074/130/2003 a ze dne 21. 1. 2003, č. j. 7249/130/2002 s odůvodněním, že daňové řízení předcházející vydání napadených rozhodnutí bylo zatíženo podstatnou vadou – porušením zásady dvojinstančnosti. Tato vada spočívala v tom, že věc stěžovatelky finanční úřad před vydáním platebních výměrů konzultoval s pracovníkem oddělení nepřímých daní finančního ředitelství Ing. M., který vyjádřil na věc svůj názor a v souladu s ním poté finanční úřad rozhodl o daňové povinnosti stěžovatelky. O odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům pak následně rozhodoval týž pracovník finančního ředitelství. Finanční ředitelství v dalším řízení vázáno právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu, rozhodlo o vyloučení Ing. M. z daňového řízení ve věcech odvolání stěžovatelky. O těchto odvoláních následně rozhodoval Mgr. A. Š., který v té době vykonával funkci vedoucího oddělení metodiky správy daní finančního

ředitelství, tj. nebyl pracovně zařazen na oddělení nepřímých daní jako Ing. M. a mezi ním a Ing. M. tedy neexistoval vztah nadřízenosti či podřízenosti.

Zásada dvojinstančnosti uplatňovaná v daňovém řízení zaručuje účastníkům správního řízení subjektivní právo napadnout rozhodnutí vydané v I. stupni řádným opravným prostředkem, a to za podmínek stanovených v ZSDP. O podaném řádném opravném prostředku rozhoduje orgán nejblíže vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvém stupni. Tak tomu v dané věci bylo, neboť jak bylo výše uvedeno odvolání stěžovatelky posuzoval pracovník finančního ředitelství, který se dosud nepodílel na rozhodování jejího případu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu, že finanční ředitelství respektovalo jeho právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku a odstranilo tak původní procesní vadu daňového řízení. Názor stěžovatelky, že postup pracovníka odvolacího orgánu měl vliv na zákonnost daňové kontroly, a proto nebylo možné na jejím základě stanovit daňovou povinnost, nemá oporu v zákoně. Podle § 9 odst. 1 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, finanční ředitelství řídí finanční úřady, což v sobě zahrnuje i metodické řízení. Pokud tedy dojde v průběhu daňového řízení ke konzultaci určitého případu mezi pracovníky finančního orgánu I. a II. stupně, pak z této skutečnosti nelze automaticky a bez dalšího usuzovat na nezákonnost daňové kontroly. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas s názorem krajského soudu, že změnou právní kvalifikace smluvního vztahu došlo pouze k precizování, které je nepodstatné s ohledem na uplatnění zákona o DPH.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pro daný případ významné, zda skutečnost, že finanční úřad posoudil kupní smlouvy uzavřené mezi firmou MKC STAV, spol. s r. o. a stěžovatelkou jako zastřený prodej podniku a finanční ředitelství jako prodej části podniku, měla nějaký dopad na výši daňové povinnosti stěžovatelky. Tak tomu v posuzovaném případě nebylo, neboť pro aplikaci ust. § 35 zákona o DPH je právně bezvýznamné, zda se jednalo o prodej podniku či jeho části podniku, protože podle citovaného ustanovení se v obou případech jedná zdanitelná plnění o osvobozená od DPH. Jedná tedy o takovou změnu právní kvalifikace, která nemá vliv na výši daňové povinnosti stěžovatelky.

Stěžovatelka dále namítala, že rozhodnutí finančního ředitelství jsou vydána již po lhůtě, kdy je možné podle § 47 odst. 2 ZSDP doměřit daň, neboť úkony finančního ředitelství (výslechy svědků V. P. dne 16. 10. 2002 a Zdeňka Matějky dne 18. 12. 2002) nejsou úkony způsobilé prodloužit předmětnou lhůtu.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 29. 8. 2007, 8 Afs 19/2006 - 72 a ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, a zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134) úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem přerušujícím běh prekluzívní lhůty a

zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto podmínky byly v daném případě splněny, neboť účelem svědeckých výpovědí bylo ověřit v odvolacím řízení správnost dosavadního vyměření daně, a to na základě tvrzení stěžovatelky obsažených v odvoláních. Tyto úkony tedy v souladu s ust. § 47 odst. 2 ZSDP směřovaly k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatelka se dále neztotožnila s krajským soudem v tom, že žalobní bod týkající se nesrovnalosti při vyměření daně je nepřípustný, neboť krajský soud je povinen při svém rozhodování z moci úřední prověřovat zákonnost postupu správních orgánů.

Krajský soud se tímto žalobním bodem odmítl zabývat s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007 - 119, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že v žalobě proti „novému“ rozhodnutí správního orgánu nemohou být úspěšné žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. V daném případě krajský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 57 Ca 55/2007 - 184, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 30. 1. 2003, č. j. 1074/130/2003, a ze dne 21. 1. 2003, č. j. 7249/130/2002 a poté finanční ředitelství ve věci znovu rozhodlo, aniž by daňové řízení jakkoliv doplňovalo. Stěžovatelka proti těmto „novým“ rozhodnutím podala znovu žalobu a v ní uplatnila námitky týkající se nesrovnalostí při vyměření daně, které však neuplatnila v původní žalobě, ač tak učinit mohla. Postup krajského soudu tak byl v souladu s dispoziční a koncentrační zásadou a i s výše uvedeným judikátem. Nejvyšší správní soud se proto nemohl touto námitkou věcně zabývat.

V dalším stížním bodě stěžovatelka jednak konstatovala, že v průběhu daňového řízení poukazovala na to, že není seznámena s důkazními prostředky a v kasační stížnosti zdůraznila, že s důkazním prostředkem týkajícím se šetření u dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 5 se seznámila až při nahlížení do soudního spisu 18. 10. 2004. Toto tvrzení stěžovatelky však neodpovídá skutečnosti, protože již ve zprávě o daňové kontrole, s jejímž obsahem byla seznámena dne 2. 7. 2001, je uveden výsledek šetření provedeného dožádaným správcem daně příslušným pro firmu MKC STAV, spol. s r. o.

Dále stěžovatelka poukazovala na zřejmé nesrovnalosti v důkazních prostředcích, které krajský soud při svém rozhodování nevzal v úvahu. Existence dvou rozdílných předávacích protokolů o majetku firmy MKC STAV, spol. s r o. je sice nesporná, ale tato skutečnost není právně relevantní pro závěr o simulovaném právním úkonu, takže krajský soud neměl důvod se jí zabývat. Navíc nelze přehlédnout, že sama stěžovatelka označuje v žalobě rozdíly mezi těmito protokoly za nepatrné. Rovněž tak výsledek daňového řízení, které vedl jiný správce daně ve vztahu k daňovému subjektu MKC STAV, spol. s r. o. je skutečností ve vztahu ke stěžovatelce právně bezvýznamnou. Domněnka o tom, že v daňovém řízení nebylo prováděno řádně dokazování, není stížním bodem, na základě něhož by mohl Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumat.

Nedůvodný je rovněž stížní bod týkající se posouzení, zda skutečný obsah právních úkonů mezi stěžovatelkou a firmou MKC STAV, spol. s r. o. byl zastřen stavem formálně

právním a liší se od něho. V této souvislosti stěžovatelka s poukazem na komentář k § 487 obch. zák. pouze obecně zdůraznila, že ani část podniku nemůže být tvořena nahodile určeným souborem movitých a nemovitých věcí, aniž by jakkoliv konkretizovala, že se v daném případě o takovou situaci jednalo. Navíc do protokolu o ústním jednání dne 10. 11. 2000 uvedli předseda představenstva i generální ředitel stěžovatelky, že všechny prodané provozy byly při pořízení, stejně jako v době sepsání tohoto protokolu ve funkčním stavu a např. ve vztahu k obchodnímu domu prohlásili, že chtěli okamžitě pokračovat s ohledem na navázané obchodní kontrakty. Jak je zřejmé z rozhodnutí finančního ředitelství, byla při posuzování, zda se jedná o prodej podniku či jeho části, jako rozhodující skutečností existence pozemků ve vlastnictví firmy MKC STAV, spol. s r. o., na které upozornila stěžovatelka v doplnění odvolání ze dne 13. 11. 2002. S ohledem na skutečnost, že byla prokázána existence majetku, který nebyl původním vlastníkem prodán stěžovatelce, změnilo finanční ředitelství právní závěr vyslovený správcem daně, že se jednalo o prodej podniku. Byla to tedy stěžovatelka, která v odvolacím řízení předložila listinný důkaz (LV č. 2070 pro k. ú. Stodůlky), který vedl ke změně právní kvalifikace simulovaného právního úkonu. V žádném případě se nejednalo o účelový postup finančního ředitelství a odůvodněnost tohoto postupu také podrobně zdůvodnil krajský soud v napadeném rozsudku. Pokud stěžovatelka odkázala na komentář k § 487 obch. zák. a argumentuje požadavkem vedení vnitropodnikového účetnictví pro vyčleněnou část podniku, lze poukázat na pokračování citovaného komentáře, v němž se uvádí, že „*Lze však mít pochybnost, zda je samostatně vedené účetnictví podmínkou „sine qua non" pro kvalifikování organizační složky jako samostatné. Odůvodňování tohoto požadavku ustanovením § 482 je problematické. Je možné si představit situace, že organizační jednotka bez samostatné účetní evidence, popř. i práva a závazky s ní související, bude ve smlouvě dostatečně určitě vymezena, takže nebude obtížné zjistit, co je předmětem převodu, resp. jaké závazky přecházejí na kupujícího*" Shodně byl vyjádřen právní názor i v právní větě k rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 7. 9. 1999, č. j. 33 Cdo 1199/98 – 124, a to tak: „*V případě prodeje části podniku (§ 487 obch. zákoníku) je nezbytné, aby předmětem smlouvy o prodeji byla taková část podniku, která tvoří jeho samostatnou organizační složku. Za samostatnou organizační složku lze pokládat takovou součást podniku, u níž je vedeno samostatně (odděleně) účetnictví, týkající se této organizační složky, z něhož především vyplývá, které věci, jiná práva, popř. jiné majetkové hodnoty slouží k provozování této části podniku (samostatné organizační složky), a vymezuje tím předmět smlouvy o prodeji části podniku. V uvedeném smyslu bude proto samostatnou organizační složkou podniku zejména odštěpný závod, popř. jiná organizační složka, která se zapisuje do obchodního rejstříku. Předmětem smlouvy mohou však být i jiné organizační složky podniku, které se nezapisují do obchodního rejstříku a které mohou být různě nazvány, např. závod, provoz apod., podmínkou však je, aby se jednalo o složku samostatnou ve výše uvedeném smyslu, přičemž se nemusí jednat o složku oprávněnou svým vedoucím jednat navenek ve věcech jí se týkajících, jako je tomu v případě odštěpného závodu.*"

Neopodstatněný je také stížní bod, v němž je namítáno, že finanční ředitelství porušilo zejména ust. § 12 odst. 2, § 15a odst. 4 a § 19 odst. 1 zákona o DPH. Stanoví-li zákon, že určité konkrétní zdanitelné plnění je od DPH osvobozeno, pak nepřichází v úvahu nárokování odpočtu DPH, a to ani v případě, že by formálně bezvadné daňové doklady vystavené prodejcem prokazovaly zaplacení této daně. Jestliže zákon výslovně stanoví, že je určité plnění od DPH osvobozeno, tj. že se v jeho případě neuplatní

daň na výstupu, nemůže stěžovatelka nárokovat vrácení daně na vstupu, kterou podle svého tvrzení zaplatila v kupní ceně, neboť tato žádnou daň neobsahovala.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 věta druhá s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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 řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. října 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu