



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 **C. a. s.** (dříve S.), zastoupené JUDr. Tomášem Štípkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 12, Český Těšín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2002, č. j. 3783/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 3. 2004, č. j. 30 Ca 100/2002-32,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2002, jemuž předcházelo rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách ze dne 15. 3. 2001, č. j. 12319/01/306970/1883. Uvedeným rozhodnutím byla žalobkyni stanovena za zdaňovací období duben 2000 daň z přidané hodnoty ve výši 699 860 Kč.

Krajský soud v odůvodnění uvedl zejména, že zásadní právní otázkou je, zda žalobkyni vznikl nárok plátce daně z přidané hodnoty na odpočet této daně za podmínek vyplývajících z § 19 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění platném

pro přezkoumávanou věc, a to ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku v rozhodném zdaňovacím období měsíce dubna 2000.

Nosnou námitkou uplatněnou žalobkyní v žalobě bylo tvrzení, že postup žalovaného je v rozporu se zákonem, jestliže neuznal uplatněný odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění v požadované výši jako oprávněný, pokud vyhodnotil smluvní vztahy mezi žalobkyní a jejím obchodním partnerem jako prodej podniku, který je podle § 35 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním osvobozeným od této daně.

V přezkoumávané věci došlo na základě uzavřených smluv v období třetího čtvrtletí roku 1999 až měsíce prosince roku 2000 k přesunu majetku z dodavatele na žalobce, k převedení jak majetkových hodnot, tak i osobních nehmotných složek z podnikání, mezi dodavatelem a žalobcem existovala ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb, o dani z přidané hodnoty ekonomická a personální provázanost, obě společnosti byly ovládány de facto totožnými osobami. Vůle smluvních stran tak směřovala jednoznačně k prodeji podniku spolu s určenými závazky, tuto obchodní operaci provedly smluvní strany uzavřením několika smluv, z jejichž obsahu vyplývá, že šlo o dohodu smluvních stran ohledně určitého předmětu závazku. Podstatou smlouvy o prodeji podniku je změna předmětu obchodního majetku. Pro úvahu, že se ve skutečnosti jednalo o prodej podniku, měl žalovaný dostatek podkladů. Z obsahu smluv, konkrétně popsanych v odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne vůle jednajících stran a je tak logickým závěrem žalovaného, že předmětem těchto obchodních transakcí byl prodej podniku mající jak materiální, tak i osobní složku (pracovníci podniku), dále s tím spojené příslušenství sestávající z věcí a práv, která slouží k provozování podniku jako práva nehmotná (know-how). Lze mít za prokázané, že se nejednalo o pouhý samostatný převod hmotného investičního majetku, případně dílčí převzetí majetku nehmotného, proto je správný závěr žalovaného, že skutečným obsahem smluvními stranami uskutečněnými a deklarovanými plněními byl prodej podniku; aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu tak ob stojí.

Podle § 25 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou od daně osvobozena zdanitelná plnění za podmínek stanovených v § 26 až 35 tohoto zákona, mimo jiné i prodej podniku podle § 35, z něhož vyplývá, že od daně je osvobozen prodej podniku, nebo jeho část plátcí, a to i na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Rozhodnutí žalovaného bylo tak vydáno v souladu se zákonem.

Žalobkyně napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhala se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Není správný soudem provedený výklad pojmu „prodej podniku“. V případě prodeje části podniku dle § 487 obchodního zákoníku se musí totiž jednat o takovou jeho část, která tvoří samostatnou organizační složku, dostatečně spolehlivě odlišitelnou od jiných organizačních složek téhož podniku, mající vlastní předmět činnosti a mající samostatné účetnictví. V daném případě však takové podmínky splněny nebyly, o převod samostatné organizační složky se nejednalo. Předmětem žádné smlouvy s dodavatelem nebyl převod podniku jako celku a mnohé věci či práva nebyly převáděny, či byly z prodeje vyloučeny, žádná ze smluv, ani jejich soubor nemá povahu smlouvy o prodeji podniku, nebo jeho části. Pojmovým znakem smlouvy o prodeji podniku je závazek kupujícího převzít práva a závazky prodávajícího, přičemž se musí jednat o všechna práva a všechny závazky. Ve smlouvách však není uveden ani úmysl takového postupu. Absence takového úmyslu ve smlouvě by ji činila neplatnou. Nedošlo rovněž k přechodu práv a povinností z pracovněprávních vztahů ve smyslu § 480 obchodního zákoníku a § 249

zákoníku práce. K přechodu pracovníků nedošlo na základě smlouvy o prodeji podniku, ale na základě samostatných pracovních smluv uzavřených podle zákoníku práce. V předchozích řízeních nebyla rovněž prokázána totožnost předmětu činnosti. Rovněž nebylo prokázáno, že by vůle smluvních stran skutečně směřovala k prodeji podniku, ostatně to nevyplývá ani z obsahu jednotlivých smluv. Snahou smluvních stran bylo vyřešení ekonomické situace dodavatele z důvodu jeho likvidace. Aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu tak byla nepřipadná. Předmětnými smlouvami nebyl převeden funkční celek, neboť nedošlo k převodu všech materiálních, zejména výrobních a osobních složek. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v plném rozsahu odkazuje na své vyjádření k žalobě, kde se podrobně vyjádřil ke všem žalobním námitkám, které byly takřka totožné s námitkami uvedenými žalobkyní v kasační stížnosti. Trvá na tom, že jeho postup, jakož i postup prvoinstančního orgánu byl v souladu se zákonem. Po provedeném vytykáacím řízení neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty za měsíc duben roku 2000 ve výši 699 860 Kč, a to z titulu osvobození od daně u předmětných zdanitelných plnění, poněvadž po posouzení žalobkyní předložených kupních smluv a faktur, osvědčujících uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem a jejich přijetí žalobkyní. Správce daně dospěl za užití § 2 odst. 7 daňového řádu k závěru, že se ve skutečnosti jedná o prodej podniku, resp. jeho části ve smyslu § 25 a § 35 zákona o dani z přidané hodnoty a nikoliv o nákup jednotlivých druhů zboží, za účelem vyřešení ekonomické situace dodavatele, jak spekulativně uvádí žalobkyně. Z uvedených důvodů neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty za duben 2000 ve výši 2 779 949 Kč, vypočtený ze základu daně 12 691 458 Kč. Závěry provedené krajským soudem považuje žalovaný za správné, naproti tomu tvrzení žalobkyně za nerelevantní a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalovaný výklad pojmu „prodej podniku“ uvedený v § 25 a § 35 zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s § 2 odst. 7 daňového řádu.

V daném případě jde o to, zda finanční orgány jsou oprávněny aplikovat § 2 odst. 7 daňového řádu za situace, jestliže žádná ze smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a žalovaným neobsahovala výslovný projev vůle, jež by směřoval k prodeji podniku či jeho části.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Ustanovení § 35 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění tehdy účinném) uvádí, že od daně je osvobozen prodej podniku nebo jeho části plátcí, a to i na základě smlouvy o finančním pronájmu. V textu je uveden odkaz na pod čarou uvedený § 476 obchodního zákoníku. Zákon o dani z přidané hodnoty ve svém § 35 užívá jako jednu z podmínek pro uplatnění osvobození od daně pojem „prodej podniku nebo jeho části“, aniž by dále specifikoval, co lze pod tento pojem podřadit, je proto nutné vycházet z jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku. Podle jeho § 5 se podnikem rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku

nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Právní režim prodeje podniku a jeho typizovaný kontrakt – smlouva o prodeji podniku – je vymezen v § 476 – 488 obchodního zákoníku. Tento však umožňuje subjektům obchodně závazkových vztahů, i přes existenci určitého smluvního typu, dosáhnout stejných právních důsledků také např. uzavřením většího počtu dílčích smluv či uzavřením inominátního kontraktu za předpokladu, že dostatečně přesným způsobem vymezí předmět takového kontraktu. Je tak v dispozici subjektů obchodněprávních vztahů, jakou variantu kontraktace zvolí.

Správce daně je v daňovém řízení povinen postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení. Podle § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Žalovaný dovodil, že právní úkony žalobkyně zastíraly ve skutečnosti prodej podniku, který nezakládá nárok na odpočet daně, neboť je od povinnosti uplatnit daň na výstupu osvobozen (§ 25 a § 35 zákona o dani z přidané hodnoty) a nejednalo se tak proto o žalobkyní deklarovaný nákup jednotlivých druhů zboží. K tomuto závěru dospěl při zjištění, že předmětem zmíněných dílčích smluv byl nákup zásob výrobků ze skladu dodavatele, nákup elektrostatické čističky, plnění ke smlouvám o finančním leasingu (v celkové hodnotě 864 183,5 Kč). Obchodní transakce také ve svém celku znamenaly nejen přesun majetkových hodnot (hotových výrobků, dílců, prací výrobní povahy, skladových zásob), ale i osobních a nehmotných složek podnikání sloužících k provozování podniku a to v průběhu krátké doby (poslední čtvrtletí roku 1999 až prosinec 2000). Byť se jednalo o dílčí smlouvy, ve svém celku však vymezují organizačně funkční celek – podnik, který je schopen samostatného fungování a proto byla tato dílčí plnění vyhodnocena ve svém celku coby prodej podniku, resp. jeho části.

Účelem jednotlivých popsaných obchodních transakcí tak bylo zachování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stejnými úvahami byl veden i krajský soud.

Nejvyšší správní soud je nucen tedy v tomto vztahu vyložit pojem zastřený (dissimulovaný) právní úkon.

O dissimulaci právního úkonu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít pouze tehdy, pokud účastníci předstírali uzavření určitého právního úkonu, ač takový úkon vůbec uzavřít nechtěli, aby tímto předstíraným (simulovaným, na oko učiněným) právním úkonem zastřely právní úkon, který ve skutečnosti odpovídá jejich vůli (právní úkon zastřený, dissimulovaný). Dissimulace právního úkonu tedy předpokládá dva právní úkony, z nichž jeden strany simulují a druhý dissimulují. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu však dopadá nejen na případy, kdy strany právním jednáním na oko zastírají jiný právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, ale dále i na případy, kdy předstíraným právním úkonem zastírají jinou právní skutečnost, rozhodnou pro stanovení nebo vybrání daně, než je právní úkon. I zde je předpokladem dissimulace této jiné právní skutečnosti (odlišné od právního úkonu), rozhodné pro stanovení a vybrání daně, existence další právní skutečnosti – právního úkonu, kterým účastníci projevují něco, co nechtěli, a jímž se snaží jinou právní skutečnost rozhodnou pro stanovení neb vybrání daně zastřít. Lze tedy uzavřít tak, že o dissimulaci ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu je namíste hovořit tenkrát, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.

V daňovém řízení bylo totiž správcem daně zjištěno a prokázáno, že v průběhu krátké doby (III. čtvrtletí roku 1999 až prosinec 2000) došlo na základě jednotlivých smluv k přesunu majetku z dodavatele na žalobce, k převedení jak majetkových hodnot, tak i osobních nehmotných složek z podnikání, mezi dodavatelem a žalobcem existovala ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ekonomická a personální provázanost, obě společnosti byly ovládány de facto totožnými osobami. Došlo rovněž k uzavření nájemních smluv mezi oběma stranami, jejichž předmětem byl pronájem nemovitostí o celkové ploše cca 5 401 m² a to od 1. 5. 2000 na dobu neurčitou, převážná část zaměstnanců dodavatele rozvázala k datu 30. 4. 2000 pracovní poměr a byla přijata do pracovního poměru žalobce ke dni 1. 5. 2000, byly rovněž převzaty závazky vyplývající z uzavřených leasingových smluv s dodatky k těmto smlouvám ze dne 1. 5. 2000, obsahujícími dohodu o převodu práv a povinností z původního leasingového nájemce na nového (žalobce). Dále došlo k převzetí v rozhodnutí žalovaného přesně popsaných pohledávek za dodavatelem, k převzetí vymezeného nehmotného majetku bez úplaty a to současně s přijetím zaměstnanců dodavatele do pracovního poměru u žalobce, neboť právě oni jsou jeho nositeli. Ve svém souboru tedy nebyla skutečným obsahem smluv pouhá jednotlivá plnění, ale prodej podniku, jako funkčního celku.

Z toho je zřejmé, že v souzené věci se jedná o dissimulaci, neboť jsou naplněny její pojmové znaky. Úvahy, které vedly žalovaného i soud k závěru, že se jednalo ve skutečnosti o prodej podniku a nikoliv o dílčí plnění, jsou v obou rozhodnutích podrobně popsány a zdůvodněny, Nejvyšší správní soud se s nimi z uvedených důvodů zcela ztotožňuje.

Dílčí obchodní kontrakty byly právními úkony předstíranými, neboť jimi byl zastírán jiný právní úkon či jiná právní skutečnost rozhodná pro stanovení a vybrání daně, tedy prodej podniku.

Lze tedy mít za prokázané, že se nejednalo o pouhý samostatný převod hmotného investičního majetku, či dílčí převzetí majetku nehmotného, skutečným obsahem deklarovaného plnění (za užití § 2 odst. 7 daňového řádu) byl prodej podniku, který je osvobozen od daně z přidané hodnoty, a proto nebyla žalobkyní požadovaná výše nároku na vrácení této daně finančními orgány přiznána v souladu se zákonem.

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.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. července 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu