ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **A. G., spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Vladimírem Kristýnem, advokátem se sídlem v Brně, Kobližná 19, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 405/2002 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 405/2002 - 48 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 24. 9. 2002, č. j. 5306/99/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 11. 5. 1999, č. j. 18753/99/284970/5285, kterým byl stěžovateli, po provedeném řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), za zdaňovací období měsíce října 1998 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 5356 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že neshledal, že by rozhodnutí finančního ředitelství bylo stiženo v žalobě namítanými rozpory se zákonem o správě daní a poplatků. Tento správní orgán dostál svým povinnostem a důkazy provedené v průběhu řízení byly dostatečným podkladem pro rozhodnutí ve věci samé. Finanční ředitelství se také dostatečným způsobem vyrovnalo s odvolacími důvody stěžovatele. Krajský soud proto shledal opodstatněným závěr, že uzavřená kupní smlouva zastírala ve skutečnosti prodej podniku, tj. převod jeho složek ve smyslu ustanovení § 5 obch. zák. Za této situace je proto v souladu se zákonem skutkový i právní závěr, že se v dané věci jednalo o přijaté zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 25 a § 35 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období měsíce října 1998 (dále jen „zákon o DPH“).

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel označil rozsudek krajského soudu za nezákonný v celém rozsahu, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Důvod k podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. shledává ve skutečnostech, které podrobně uvedl v žalobě. Především zdůraznil, že odvolací orgán postupoval v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1, 3, 7, § 31 odst. 8 písm. b) a § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Z těchto důvodů považoval stanovisko krajského soudu ohledně uvedených procesních pochybení finančního ředitelství za nesprávné, a krajský soud již proto měl jeho rozhodnutí zrušit. Naplnění stížnostního důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dovozoval stěžovatel z toho, že krajský soud neprovedl jediný z důkazů, jejichž provedení k prokázání svých tvrzení navrhoval. V této souvislosti poukazoval jak na své účetnictví, které byl připraven předložit, tak i na výslech svědka M. B., pokud by ho krajský soud připustil. Tyto důkazy by prokázaly jeho nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle ustanovení § 19 zákona o DPH. Pokud by krajský soud provedl důkaz výslechem svědka M. B., nemohl by pak v odůvodnění napadeného rozsudku konstatovat, že „Z doložených skutkových okolností případu (způsob úhrady kupní ceny, na straně kupujícího a prodávajícího vystupuje tentýž jednatel, do společnosti stěžovatele vložil prodávající nemovitosti související s předmětnou provozovnou a prodal mu zboží a hmotný investiční majetek, stěžovatel zaměstnal stejné zaměstnance jako prodávající) pak vyplývá zcela opodstatněný závěr, že zkoumaná kupní smlouva zastírá, že v dané věci jde ve skutečnosti o prodej podniku, tj. o převod jeho složek ve smyslu ustanovení § 5 obchodního zákoníku.“ V předmětné věci se proto nemohlo jednat o správními orgány i krajským soudem dovozovaný prodej podniku, ale o ryzí prodej zboží, jak již dříve vyčerpávajícím způsobem stěžovatel uvedl v žalobě. V této souvislosti stěžovatel poukazoval na zcela evidentní nenaplnění jednoho z kogentních ustanovení obchodního zákoníku, a to § 480, vztahujícího se na smlouvu o prodeji podniku nebo jeho části, jež stanoví, že práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů k zaměstnancům podniku přecházejí z prodávajícího na kupujícího. K tomu uvedl, že kupní smlouva mezi ním a firmou B., s. r. o. nabyla platnosti a účinnosti dnem 30. 10. 1998. Tato firma však byla zaměstnavatelem pracovníků až do dne 31. 12. 1998 a tento pracovní poměr byl ukončen na základě řádných výpovědí. Navíc stěžovatel ani nezaměstnal všechny původní zaměstnance firmy B., s. r. o. Z uvedených důvodů proto dovozoval nenaplnění dikce smlouvy dle § 476 a násl. obch. zák. v důsledku čehož došlo k nesprávnému posouzení přijatého zdanitelného plnění deklarovaného fakturou č. 39 jako plnění podle § 35 zákona o DPH, tj. jako prodeje podniku. Stěžovatelem byl rozsudek krajského soudu implicitně napaden i z důvodu podřaditelného pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti také rozporoval skutečnost uvedenou ve vyjádření finančního ředitelství, a to, že při zjišťování dalších skutečností bylo shledáno, že DPH z předmětného zdanitelného plnění (s poukazem na dožádání) nebyla dodavatelem odvedena. V této souvislosti poukázal i na to, že firma B., s. r. o. podala řádné daňové přiznání k DPH a že neodvedení této daně touto společností nelze přičítat stěžovateli, resp. nelze z tohoto důvodu považovat předmětnou smlouvu za smlouvu o prodeji podniku. Stěžovatel tak má za to, že neuhrazení daně je skutečnost rozhodná pro jiné daňové řízení, a to řízení týkající se firmy B., s. r. o. Proto navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Při přezkoumání správního rozhodnutí vychází krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a napadené výroky přezkoumá v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Dokazování v rámci řízení o žalobě provádí krajský soud zásadně při jednání (§ 77 odst. 1 s. ř. s.) a v rámci dokazování může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 věta prvá s. ř. s.). Krajský soud tak má nejen pravomoc dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování krajského soudu v rámci plné jurisdikce. Při přezkoumávání správního rozhodnutí je proto na uvážení krajského soudu, aby si učinil úsudek o zjištěném skutkovém stavu a poté zaujal stanovisko, zda dokazování bude provádět, případně v jakém rozsahu. Krajský soud v tom není vázán ani návrhy účastníků, zvláště pak, když důkazy navržené stěžovatelem byly předmětem dokazování již v řízení před správním orgánem. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že stěžovatel v žalobě neuvedl žádné konkrétní námitky ke zjištěnému skutkovému stavu, ale pouze vytýkal nesprávné právní posouzení jím přijatého zdanitelného plnění a s tím související aplikaci příslušného ustanovení zákona. Z uvedeného důvodu krajský soud neprovedl důkaz výslechem svědka M. B., jehož provedení stěžovatel navrhl až u ústního jednání a tento procesní postup dostatečně odůvodnil v protokolu o jednání. Proto Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek krajského soudu bylo z důvodu neprovedení dokazování třeba zrušit a stížní námitku o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. posoudil jako neopodstatněnou.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze jako nesprávně posouzenou otázku krajským soudem považovat otázku aplikace ustanovení § 35 zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků na zjištěný skutkový stav.

Ze správního spisu vyplynulo, že důvodem pro stanovení nadměrného odpočtu stěžovateli za uvedené období ve výši 5356 Kč místo nadměrného odpočtu ve výši 1 252 423 Kč, jak bylo uvedeno v podaném přiznání k DPH, byl skutkový a právní závěr správce daně a finančního ředitelství o tom, že stěžovatelem přijaté zdanitelné plnění je ve skutečnosti plněním osvobozeným od DPH podle § 25 a § 35 zákona o DPH. V daňovém řízení bylo zjištěno, že firmou B., s. r. o. byly podle kupní smlouvy ze dne 30. 10. 1998 převedeny stěžovateli (obě smluvní strany zastoupeny totožnou osobou - M. B.) majetkové hodnoty podniku B., s. r. o., tj. drobný hmotný investiční majetek, hmotný investiční majetek a zboží (zásoby) v celkové výši 7 867 140,12 Kč. Do protokolu o ústním jednání ze dne 22. 3. 1999 č. j. 11240/99/284970/5285 zástupce stěžovatele M. B. uvedl, že stěžovatel zřídil novou provozovnu ve S., n. M. 44/46, tj. v sídle firmy B., s. r. o., že jejím vlastníkem je stěžovatel a že v této zaměstnává stejné zaměstnance, které zaměstnávala firma B., s. r. o. a že stěžovatelem bylo od firmy B., s. r. o. odkoupeno veškeré zboží této firmy ve S. S účinností ode dne 30. 10. 1998 pak stěžovatel a firma B., s. r. o. upravili své vztahy smlouvou označenou jako smlouva o dílo, jejíž podstatou byl závazek dodavatele prodávat zboží stěžovatele jeho jménem, a to prostřednictvím svých zaměstnanců. Pracovněprávní vztah mezi dodavatelem a většinou jeho zaměstnanců byl ke dni 31. 12. 1998 ukončen. Tito zaměstnanci pak byli v totožné provozovně (S.) ode dne 1. 1. 1999 dále zaměstnáváni stěžovatelem. Mezi stěžovatelem a dodavatelem došlo i k uzavření smlouvy o převzetí dluhu, na základě které stěžovatel převzal závazek dodavatele ve výši 7 091 640,10 Kč vůči B. Z., R. 1501 M. c. II, 21 L. H. S.. K. B., H., přičemž tento věřitel s tím vyslovil souhlas. Dodavatelem bylo na stěžovatele převedeno také vlastnické právo k prodejně, v níž vykonával podnikatelskou činnost dodavatel.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. j) zákona o DPH byl prodej podniku za splnění podmínek uvedených v ustanovení § 35 citovaného zákona osvobozen od DPH. Podle tohoto ustanovení byl osvobozen prodej podniku nebo jeho části plátci, a to i na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Zákon o DPH ani jiný daňový zákon nedefinoval pojem podnik nebo jeho část. Pro účely jeho vymezení tak bylo nezbytné vycházet z jeho vymezení obsaženém v obchodním zákoníku. Podle ustanovení § 5 obch. zák. 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 k své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je věcí hromadnou. Obchodní zákoník rovněž obsahuje ustanovení upravující právní režim prodeje podniku, resp. jeho části, a to v ustanovení §§ 476 až 488. Právní úprava smlouvy o prodeji podniku však nevylučuje, pokud to odpovídá vůli smluvních stran, a tato vůle jimi byla řádným způsobem vyjádřena, dosáhnout stejného "výsledku", resp. totožných právních důsledků, jako při uzavření smlouvy podle ustanovení § 476 a násl. obch. zák., také např. uzavřením většího počtu dílčích smluv či uzavřením innominátní smlouvy ve smyslu § 269 odst. 2 obch. zák., a to za předpokladu, že smluvní strany dostatečně přesným způsobem vymezí předmět těchto smluv. Nabýt vlastnického práva k podniku lze rovněž udělením příklepu v dražbě.

Za podnik pro účely aplikace ustanovení § 35 zákona o DPH je tak třeba považovat věc hromadnou - soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání sloužících k provozování podniku podnikatelem, tj. organizačně-funkční celek řízený podnikatelem. Pro aplikaci § 35 zákona o DPH není rozhodné, zda byl prodej podniku realizován na základě smlouvou podle § 476 a násl. obch. zák. nebo titulem byla jiná právní skutečnost. Rozhodná je pouze ta okolnost, že byl uskutečněn prodej podniku jako věci hromadné ve výše uvedeném smyslu. Ustanovení § 35 zákona o DPH tak dopadalo na jakékoliv úplatné zcizení podniku, tedy nejen na prodej uskutečněný podle ustanovení § 476 a násl. obchodního zákoníku.

S ohledem na výše uvedené, jakož i zjištěné skutkové okolnosti (způsob úhrady kupní ceny, na straně kupujícího a prodávajícího vystupuje tentýž jednatel, do společnosti stěžovatele vložil prodávající nemovitosti související s předmětnou provozovnou a prodal mu zboží a hmotný investiční majetek, stěžovatel zaměstnal stejné zaměstnance jako prodávající) má Nejvyšší správní soud za to, že právní závěr krajského soudu o charakteru stěžovatelem deklarovaného přijatého zdanitelného plnění není v rozporu se zákonem. Skutečným obsahem uzavřených smluv a jiných právních úkonů stěžovatele a firmy B., s. r. o. v průběhu roku 1998 a v lednu 1999 byl nákup a prodej funkčního celku – podniku a nikoli nákup a prodej zboží. V identické provozovně byla totiž stejnými osobami (zaměstnanci) za použití totožných výrobních prostředků vykonávána tatáž činnost jen s tím rozdílem, že podnikatelská činnost byla nově řízena stěžovatelem. Krajský soud se proto zcela důvodně ztotožnil s právním závěrem finančního ředitelství, že kupní smlouva ve skutečnosti zastírala prodej podniku, resp. převod jeho složek ve smyslu ustanovení § 5 obch. zák. jako plnění od DPH osvobozeného. Úvahy, které vedly krajský soud k závěru, že ve skutečnosti se v případě plnění podle kupní smlouvy ze dne 30. 10. 1998 jednalo o prodej hmotné složky podniku a nikoli o pouhé běžné plnění na základě kupní smlouvy, byly v rozhodnutí krajského soudu dostatečně zdůvodněny. Nejvyšší správní soud proto neakceptoval argumenty stěžovatele směřující do nesprávného právního posouzení věci krajským soudem. Případný také není ani výslovný poukaz stěžovatele o nenaplnění kogentního ustanovení § 480 obch. zák. Ze shora uvedeného je totiž jednoznačně zřejmé, že aby ve smyslu zákona o DPH došlo k naplnění skutkové podstaty prodeje podniku nebo jeho části podle ustanovení § 35 citovaného zákona, není třeba tento úplatný převod obligatorně uskutečnit prostřednictvím smlouvy o prodeji podniku podle § 476 a násl. obch. zák. Pro právní

posouzení dané věci rovněž není rozhodné, zda-li byla daň na výstupu prodávajícím odvedena či nikoliv. Správní orgány totiž rozhodovaly o daňové povinnosti stěžovatele a nikoliv prodávajícího. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl právní závěr, němuž krajský soud dospěl, nezákonný a stížní námitka stěžovatele o nesprávném posouzení právní otázky soudem spočívající v nesprávné aplikaci ustanovení § 35 zákona o DPH opodstatněná.

Tím, že se správní orgány v daňovém řízení zabývaly faktickou stránkou věci a nikoli pouze stavem vykazovaným stěžovatelem, postupovaly v souladu s ustanovením § 2 odst. 1, 7 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací správní orgán sám aplikací ustanovení § 2 odst. 7 téhož zákona na sebe převzal důkazní břemeno v otázce aplikace ustanovení § 35 daňového zákona na stěžovatelem fakturou č. 39 ze dne 31. 10. 1998 deklarované přijaté zdanitelné plnění a tomuto také dostál. Odvolací správní orgán se taktéž ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v odůvodnění svého rozhodnutí náležitým způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v odvolání a své rozhodnutí i dostatečně odůvodnil. Rovněž tak skutková zjištění odvolacího správního orgánu mají oporu ve správním spise a hodnocení důkazů nebylo shledáno v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 téhož zákona. Námitka vady řízení spočívající v porušení ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků nebyla také opodstatněná, protože v řízení správní orgány neužily právní domněnky ani právní fikce.

Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by krajský soud pochybil, když v kasační stížnosti namítané vady v řízení před správními orgány neposoudil jako opodstatněné a rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro tyto nezrušil.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu 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 11. července 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu