



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **P. s. r. o. v likvidaci**, zast. JUDr. Josefem Kozou, advokátem se sídlem v Kroměříži, Štěchovice 1352, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2006, č. j. 29 Ca 102/2004 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2006, č. j. 29 Ca 102/2004 - 62 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2004 č. j. 803/2004/FŘ/130 ve věci vyměření daně z přidané hodnoty stěžovateli za zdaňovací období září 1999.

Stěžovatel nesouhlasí s odůvodnění napadeného rozsudku, v němž Krajský soud v Brně uvádí jakožto důvody, pro něž zrušil rozhodnutí stěžovatele, že bylo nutno, ve smyslu ust. § 269 odst. 2 obchodního zákoníku ve spojení s ust. § 35 zákona o dani z přidané hodnoty, vyloučit, že by se jednalo o jiný typ smlouvy, než ten, který je upraven právě v ust. § 476 a násl. obchodního zákoníku, a to proto, že smlouvou o prodeji podniku přechází nejen vlastnická práva k věcem, ale i jiná práva a majetkové hodnoty, které slouží k provozování podniku. Rozhodnutí žalovaného, dle soudu, neobsahovalo, pro danou věc úplnou právní

argumentaci. Soud dále posoudil závěry ohledně skutkových zjištění jako nepřezkoumatelné, neboť dle jeho názoru chyběl úplný a reálný obraz důkazního řízení.

Stěžovatel dále nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu v tom, že stěžovatel náležitě nerespektoval svoji vázanost právním názorem soudu prezentovaným v rozsudku ze dne 14. 11. 2003 ve svém dalším řízení. Soud uvádí, že stěžovatel dostatečně neodůvodnil za jakých okolností, důkazů a skutkových závěrů usuzuje, že došlo k uzavření smlouvy o prodeji části podniku. Není, dle závěru soudu, totiž doposud zřejmé, z jakých okolností, důkazů k takovému závěru dospěl, když z kupní smlouvy ze dne 27. 8. 1999 pouze vyplývá, že jejím předmětem byly stroje, vybavení, zařízení, kancelářská technika, nábytek. K výše uvedenému stěžovatel uvádí, že z jeho zrušeného rozhodnutí jasně vyplývá (a tyto skutečnosti jsou zde uvedeny), že společnost C. P. s. r. o. nabyla předmětnou provozovnu (uzenářskou a masnou výrobu) od společnosti C. spol. s. r. o. na základě smlouvy o prodeji podniku ze dne 5. 5. 1999. Následně společnost C. P. s. r. o. dne 27. 8. 1999 uzavřela s žalobcem smlouvu, označenou jako kupní smlouva, jejímž předmětem byly stroje, zařízení, vybavení, kancelářská technika a nábytek, včetně narážky H., tedy dá se hovořit o totožném objektu závazkového vztahu, jako v původním závazkovém vztahu, kterým spol. C. P. s. r. o. nabyla od spol. C. spol. s. r. o., tj. na základě cit. smlouvy o prodeji podniku, celou uzenářskou výrobu. Tedy jinými slovy, tento, jako kupní smlouva označený kontrakt ze dne 27. 8. 1999, měl téměř shodný předmět jako předcházející smlouva o prodeji podniku ze dne 5. 5. 1999, uzavřená mezi společnostmi C. spol. s. r. o. a C. P. s. r. o. a ve svém důsledku se jednalo o zcela totožnou kauzu (účel) kontraktace. Jak jest v rozhodnutí stěžovatele dále uvedeno, v protokole o ústním jednání č. j. 91862/99/320911/6675 ze dne 11. 11. 1999 žalobce – daňový subjekt - uvádí na otázku správce daně, že jeho podnikatelským záměrem je, aby byl výrobní program zachován, jedná se o uzenářskou výrobu. K otázce zaměstnanců sdělil, že v provozovně jsou zaměstnáni všichni bývalí zaměstnanci společnosti C. P. s. r. o. kde s nimi byl ukončen pracovní poměr dohodou k 31. 8. 1999 a nový pracovní poměr s daňovým subjektem byl uzavřen dne 1. 9. 1999. Tedy z dané situace jasně vyplývá, že nedošlo ani k přetržce ve faktickém výkonu práce zaměstnanců, tedy byť formálně právně došlo k ukončení pracovních poměrů se spol. C. P. s. r. o. a k okamžitému novému uzavření pracovních poměrů se žalobcem. Ve skutečnosti však došlo zastřeným způsobem k přechodu těchto pracovněprávních vztahů na žalobce, jakožto osobní složky prodeje podniku (kterou soud dle svých závěrů v reálném převodu práv a povinností postrádá), byť se žalobce svým jednáním snažil tuto skutečnost formálně vyloučit. To, zda žalobcem a prodávajícím zvolený postup vůči zaměstnancům není minimálně in fraudem legis ve vztahu k pracovněprávním předpisům, ponechává stěžovatel stranou. Z cit. protokolu naopak zcela jasně vyplývá, že žalobce bezprostředně pokračoval ve výrobě ve stávající provozovně, na převzatém zařízení a s původními zaměstnanci.

Stěžovatel považuje dále na rozdíl od soudu za zřejmé, že obsah soudu předaného správního spisu správních orgánů obou stupňů a veškerá správní rozhodnutí ve věci, jasně podávají celkový obraz důkazního řízení, jeho účelu, a to včetně konstatování závěrů a vyvození výsledků a důsledků pro daňové řízení a ve vztahu k žalobci. Stěžovatel si dále dovoluje uvést, že závěry o dostatečnosti a úplnosti důkazního řízení, jeho zachycení a vyhodnocení, přezkoumatelnosti rozhodnutí a zjištění skutkového stavu nelze činit pouze se zaměřením na určité pasáže napadeného rozhodnutí, bez ohledu na jeho kontext a to dále i bez ohledu na další skutková zjištění správního orgánu zachycená ve spise. Takto izolované k celkovému výsledku a průběhu daňového řízení, výsledkům důkazního řízení vedeného správcem daně postupoval dle názoru stěžovatele v dané věci Krajských soud v Brně. V cit. pasáži pak považuje stěžovatel napadený rozsudek Krajského soudu v Brně za nepřezkoumatelný, a to přinejmenším z důvodu jeho nesrozumitelnosti.

Požadavek soudu na právní výklad ust. § 476 obchodního zákoníku považuje stěžovatel za zcela bezpředmětný a v dané věci za nezákonný, neboť dle jeho názoru není pro správné právní posouzení věci a vydání zákonného správního aktu, zásadní ta skutečnost, zda došlo k prodeji podniku na základně perfektní (ze soukromoprávního hlediska) smlouvy uzavřené dle ust. § 476 an. obchodního zákoníku, s tím, že by stěžovatel ve svém rozhodnutí nutně prokazoval, že smluvní strany náležitě dbaly všech kogentních ustanovení pro tento smluvní typ stanovených. Rozhodné pro posouzení zákonnosti rozhodnutí stěžovatele je ta skutečnost, zda daná, byť i případně inominátní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností C. P. s. r. o., může být obsahově a skutečně považována za prodej podniku nebo jeho části a zda tyto skutečnosti, za nichž správce daně vzal v úvahu skutečný obsah právního neboť byl tento zastřený stavem formálně právním a lišil se od něho, jsou uvedeny v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí, což se dle stěžovatele stalo. Stěžovatel a i správce daně také náležitě zdůvodnili okolnosti aplikace ust. § 2 odst. 7 daňového řádu na daný skutkový stav.

Stěžovatel dále zdůrazňuje, že rozdílně od názoru soudu, spatřuje ve svém rozhodnutí jednoznačně, vyčerpávajícím a zřejmým způsobem uvedeno, z jakých okolností, důkazů dospěl k závěru, že se jednalo o převzetí uceleného souboru jak hmotných, tak i nehmotných a osobních složek společnosti, tedy o funkční celek. Lhostejné dle jeho názoru pak dále je, zda byly naplněny a zda posuzovaná smlouva obsahuje veškeré náležitosti dle ust. § 476 an. obchodního zákoníku.

Stěžovatel odmítá právní posouzení soudu o tom, že nesplnil svoji soudem uloženou povinnost, aby odůvodnil, že na žalobce přešla krom hmotných složek podniku i složka osobní a nehmotná. Toto stěžovatele dle svého názoru ve svém rozhodnutí učinil, byť poukázal a skutkově popsal faktický stav, dle něhož formálně de iure např. došlo k uzavření nových pracovních smluv žalobcem v přímé návaznosti na právní úkon, kterým pracovní poměry totožných zaměstnanců skončily dohodou dle ust. § 43 zákoníku práce. Dále zdůraznil kauzu (účel) smlouvy o převodu všech těchto složek podniku na žalobce, kterou bylo i dle jeho tvrzení (zaznamenaných do protokolu).

Stěžovatel konstatuje, že závazný právní názor vyslovený v původním rozsudku soudu náležitě respektoval a po obsahové stránce jeho pokyny v dalším řízení naplnil. Nemůže tedy opětovně v dané otázce tohoto právního posouzení souhlasit s názorem soudu, neboť toto je dle jeho názoru zcela nesprávné a má opětovně za následek nezákonnost rozhodnutí soudu.

Stěžovatel pro úplnost dále uvádí, že správce daně ani stěžovatel nezpochybnil platnost uzavřených smluv, vycházejí z ekonomické podstaty případu, tak jak byla tato popsána, ve srovnání s výsledným efektem v daňovém řízení představujícím vznik nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1 043 627 Kč, však posoudil předmětné kupní smlouvy jako smlouvu o prodeji podniku. Stěžovatel ve svém soudem zrušeném rozhodnutí pouze přezkoumal správnost posouzení provedeného správcem daně dle ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, a to pouze pro účely daňového řízení. Uvedené smlouvy nekvalifikoval pro účely soukromoprávní úpravy. Stěžovatel dále samozřejmě nijak neomezuje a ani nemůže omezovat soukromoprávní smluvní volnost žalobce nabývat či zcizovat majetek jakýmkoliv právním úkonem, byť i právně imperfektním, který však alespoň vyvolá zamýšlené právní účinky. Musí však odmítnout podobnou formu volnosti žalobce ve výběru účinků soukromoprávních aktů ve sféře veřejnoprávní – daňové. I z tohoto důvodu tedy stěžovatel považuje požadavek soudu na vyčerpávající právní výklad

institutu prodeje podniku dle soukromoprávních předpisů za zcela nezákonný (jakkoli by mohl být právně teoreticky zajímavý), neboť tato úvaha soudu o jeho potřebnosti nutně dle názoru stěžovatele spočívala na nesprávném právním posouzení věci. Dále si stěžovatel dovoluje podotknout, že ve věci výkladu soukromoprávních institutů jsou legitimovány a povolány od správce daně zcela odlišné subjekty.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby ve věci této kasační stížnosti vydal ve smyslu ust. § 110 s. ř. s. rozhodnutí, kterým v rozsahu napadení - tj. v rozsahu celého výroku rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 102/2004 - 62 ze dne 14. 4. 2006 tento zruší a vrátí věc k dalšímu řízení.

Žalobce se ztotožnil s odůvodnění krajského soudu a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasačních námitek uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce (dříve J. K., spol. s r. o.) podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1999, ve kterém uplatnil nadměrný odpočet ve výši 1 038 567 Kč. V průběhu vedeného vytýkácího řízení bylo zjištěno, že žalobce vystavil dne 27. 8. 1999 fakturu s označením dodávky „odprodej provozovny na základě kupní smlouvy ze dne 27. 8. 1999“ na částku 5 000 000,50 Kč. Dále byla předložena další faktura ze dne 31. 8. 1999 s označením dodávky „zásoby dle inventárního seznamu ke dni 31. 8. 1999“ na částku 120 423,10 Kč. Správce daně posoudil tuto transakci jako prodej podniku a stran tohoto závěru provedl v rámci vytýkácího řízení ústní jednání se zástupcem žalobce. Ten dne 11. 11. 1999 do protokolu mimo jiné uvedl, že *„provozovnu nabídl k prodeji společnost C. P., spol. s r. o., která neplnila své povinnosti vůči naší společnosti, neměla dostatek finančních prostředků. Pan K., se kterým naše společnost jednala, je jednatelem v obou výše uvedených firmách. Prodejem této provozovny došlo k vyrovnání závazků, což bylo provedeno formou trojzápočtu mezi společnostmi C. spol. s r. o., C. P., spol. s r. o. a J. K.“* Dále k dotazu správce daně uvedl, že výrobní program – uzenářská výroba - zůstane zachován, rovněž uvedl, že všichni bývalí zaměstnanci společnosti C. P., spol. s r. o. pracují v této provozovně.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že byla dne 27. 8. 1999 uzavřena kupní smlouva uzavřena dle § 409 a násl. obch. zákoníku, na kterou zmíněná faktura odkazuje, jejímž předmětem jsou stroje, vybavení, zařízení, kancelářská technika, nábytek – dle uvedené přílohy. Z této přílohy je zjevné, že prodávající prodával veškeré vybavení kanceláře vedoucího, kanceláří, vstupní haly, šatny žen i mužů, jídelny, chodby, udírny, odvěšovny, narážkárny, expedice uzenin, míchárnny, expedice masa, dvora (včetně automobilů), kompresorovny, bourárny, „vařené“ (varný kotel, kotel na sádlo, nerez. umyvadlo, nerez. formy, vzd. kompresor,...), kanceláře expedice, skladu koření, chladírnu, mrazírnu, klimatizaci, zabezpečovací zařízení, průtokový ohříváč, vzduchotechniku, přepravky, vrtačku,... Z povahy prodávajícího souboru věcí – obchodního majetku prodávajícího je zřejmé, že se jednalo o prodej celé provozovny způsobilé výrobního procesu, a to nejen výrobního zařízení k výrobě uzenin, ale i technického zázemí.

Následně došlo po provedené inventarizaci i k odprodeji zásob (uzenářské výroby a výrobní maso, umělá střeva, přírodní střeva solená).

Jakkoli byla smlouva nazvána jako smlouva kupní, svým obsahem, ale především vůlí stran vyslovenou mimo jiné i v protokole ze dne 11. 11. 1999 samotným žalobcem – (zachování stávajícího výrobního programu) byla smlouvou o převedení celého výrobního zařízení včetně výrobního programu a včetně pracovníků – tedy podniku. Sám žalobce ostatně i v odvolání připouští, jakkoli následně namítá, že záměrem společnosti J. K. nebyl nikdy odkup provozovny, že vzhledem k tomu, že se zamýšlený další prodej koupeného majetku nezdařil, bylo rozhodnuto, že na původní výrobně v O. budou J. K. vyrábět vlastní uzeniny a bylo jednáno s vlastníkem nemovitosti o pronájmu. Současně rovněž uvádí, že původní zaměstnanci nastoupili do nového pracovního poměru.

Ze spisu rovněž vyplynulo, že výše popsané transakce byly uskutečněny mezi ekonomicky a personálně propojenými subjekty; společnost C. spol. s r. o. byla v dané době společníkem žalobce, jeden z jednatelů společnosti C. spol. s r. o. byl jediným jednatelem společnosti C. P. s. r. o., společnost C. spol. s r. o. byla dlužníkem žalobce a provozovnu převedla smlouvou o prodeji podniku ze dne 5. 5. 1999 na společnost C. P. s. r. o. za cenu 5 500 000 Kč tato následně smlouvou kupní převedla v podstatě předmět předchozího prodeje na žalobce.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěry krajského soudu, které stran zjištěného skutkového stavu a z něj odvozených právních závěrů učinil. Pro tvrzení soudu, že rozhodnutí žalovaného postrádá argumentaci a že se nevypořádalo s důkazy žalobce, když žalovaný hodnotil pouze důkazy, které svědčily jemu, nikoli žalobci, schází opora ve spisovém materiálu.

Žalovaný vycházel z dokladů a výpovědí samotného žalobce; přitom ten sám do protokolu, který je veřejnou listinou, které svědčí vyvratitelná právní domněnka, uvedl záměr pokračovat ve výrobním programu jakož i převzetí pracovních závazků. Skutečnost, že pracovní poměr byl nejdříve ukončen dohodou a poté opětovně uzavřen s žalobcem ani okolnost, že nový pracovní poměr neuzavřeli všichni pracovníci, je přitom bez významu. Žalobce své tvrzení v průběhu dalšího řízení nevyvrátil, byť se snažil např. napravit následně údajně nesprávnou textovou část faktury a předmět prodeje namísto „odprodej provozovny“ uváděl „odprodej hmotného majetku“ (viz žádost o opravu ze dne 11. 4. 2000) a postupně své původní tvrzení zpochybňoval.

Žalovaný vyhodnotil veškeré důkazní prostředky ve všech souvislostech, přitom nikterak nepochybil, zahrnul-li do hodnocení i transakce, které následnému prodeji předcházely, jakož i zjištění učiněná v rámci dožádání.

Není z rozsudku krajského soudu ani zřejmé, v čem shledal soud nedostatek odůvodnění stran pracovních závazků, uvádí-li, že nepřešly veškeré. Žalovaný v doplnění odvolacího řízení se touto otázkou zabýval, přitom zjistil, že z celkového počtu 15 - ti zaměstnanců byla uzavřena následně smlouva z 12 - ti z nich, s ostatními čtyřmi, kteří byli k datu prodeje v pracovní neschopnosti, byl pracovní právní vztah vyřešen po jejím skončení. Skutečnosti proč fakticky nepřešla z důvodu protiprávního jednání vůči leasingové společnosti na žalobce např. tzv. narážka H., stěžovatel ve svém rozhodnutí taktéž uvedl. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmá i právní argumentace, kterou krajský soud postrádá.

Žalovaný svůj postup stran skutkového a následně i právního posouzení věci vyčerpávajícím způsobem odůvodnil, když vedl, že z ust. § 35 zákona č. 588/1992 Sb., o dani

z přidané hodnoty, totiž vyplývá pouze to, že od daně je osvobozen prodej podniku nebo jeho části plátcí, a to i na základě smlouvy o finančním pronájmu, tedy nikoli to, zda se tak stalo na základě právně perfektního právního úkonu soukromoprávního. Z pohledu daňového řízení proto pro aplikaci ust. § 35 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je nerozhodné, zda byla formálně uzavřena a takto i označena smlouva o prodeji podniku. Dle názoru žalovaného se právě v tomto případě jedná o stav, kdy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Žalovaný se rovněž pro danou věc v rozsahu nutném zcela relevantním způsobem vypořádal s ust. § 477 obchodního zákoníku.

Krajský soud ve svém hodnocení se zaměřil pouze na formální náležitosti smlouvy o prodeji podniku dle ustanovení § 476 obchodního zákoníku, zcela však odhlédl od ostatních skutečností souvisejících, které v řízení byly zjištěny nejen správcem daně, ale i provedeným dožádáním a které žalovaný ve svém rozhodnutí náležitě uvedl a odůvodnil.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zcela zásadně odmítá požadavek krajského soudu na provedení právního rozboru ustanovení obchodního zákoníku o prodeji podniku žalovaným, když takový požadavek zcela postrádá jakékoli odůvodnění. V daném případě bylo žalovaným spolehlivě prokázáno, že jednání žalobce bylo lze posoudit ve smyslu ust. § 477 obchodního zákoníku, když na základě několika smluv došlo k převedení organizačně a funkčně vymezeného celku – provozovny k výrobě uzenářských a masných výrobků. Z obsahu smluv nebylo pochyb o tom, že se jednalo o převzetí uceleného souboru jak hmotných, tak i nehmotných a osobních složek. Soubor všech těchto složek podnikání přitom ust. § 5 odst. 1 obchodního zákoníku považuje za podnik.

Závěr o tom, co všechno tvoří podnik, vždy bude záviset na jeho konkrétní podobě a může to být případ od případu velmi rozdílné. Nelze koncipovat předmět dispozice jako zcela nezávislý na tom, co majitel sám za součást podniku považuje. Jestliže má být předmětem prodeje podnik, znamená to, že je převáděn funkční celek, jenž má být schopen fungování pod vedením kupujícího. Pokud tedy určitý předmět nebo právo má být z prodeje vyloučen, nesmí tím být dotčena funkce podniku. Tak tomu v případě žalobce však nebylo, resp. žalobce to ani netvrdil, naopak sám připustil, že výrobu uzenin provozoval; přitom doba, po kterou tak činil je zcela irelevantní. Rovněž neprokázal, že spisu to nevyplývalo a žalobce sám ani neuváděl, že by nepřevodl veškerý majetek, který se dané provozovny týkal a který měl ve vlastnictví nebo k němuž mu náleželo právo třetí osoby (nájem nemovitosti byl ukončen před uzavřením smlouvy, tudíž nemohla být předmětem převodu, předmět leasingu narážka H. byl vrácen leasingové společnosti).

Nejvyšší správní soud neshledal rozhodnutí žalovaného ani nepřezkoumatelným pro nedostatek úplného a reálného obrazu důkazního řízení, jak uvádí krajský soud, ale ani nezákonným.

Podle § 2 odst. 7 daňového řádu při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se 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.

Podle § 35 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění tehdy účinném, je prodej podniku nebo jeho části osvobozen od daně, a to i v případě, že je prováděn formou finančního pronájmu (leasingu), pokud je kupující také plátcem daně. Ve vztahu k prodeji podniku nebo jeho části si může prodávající podle § 19a odst. 1 cit. zákona uplatňovat nárok

na odpočet daně v plné výši a cena bez daně při prodeji podniku nebo jeho části se u něj neuvádí do jmenovatele koeficientu, kterým se zkracuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3, protože prodej podniku je uveden mezi výjimkami v § 20 odst. 2. Plátce, který prodává podnik nebo jeho část, má přitom podle § 19 odst. 12 zákona o DPH nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která jsou předmětem prodeje podniku nebo jeho části a u nichž do uskutečnění tohoto prodeje ještě nebyl uplatněn odpočet, s výjimkou osobních automobilů a vratných lahví, u nichž nelze uplatnit nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 4 zákona o DPH. Kupující, který je plátcem daně, nemá při tomto nákupu nárok na odpočet daně, protože prodej podniku či jeho části nebyl zatížen daní na výstupu.

Skutečnost jak a zda v projednávané věci dostal zákonným povinností subjekt od žalobce odlišný, je pro projednávanou věc zcela bez významu.

V předmětné věci - zda došlo k uzavření smlouvy o prodeji podniku podle § 476 a násl. obchodního zákoníku, ve znění tehdy účinném, žalovaný na základě shromážděných podkladů dovodil, že smlouvami žalobcem předloženými a zjištěným faktickým stavem byl dosažen shodný stav, jaký by nastal, pokud by byla uzavřena smlouva o prodeji podniku, resp. jeho části. Pro osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 35 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků tak není podstatné, zda skutečně smlouva o prodeji podniku uzavřena byla, nebo, jako je tomu v tomto případě, byla svým obsahem naplněna souborem právních úkonů formálně jinak označených. Právní názor, který k této právní otázce žalovaný vyslovil ve svém rozhodnutí je souladným se zákonem a Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje.

Za situace, kdy původní provozní celek (uzenářská a masná výroba) včetně zaměstnanců a dalších obchodních kontaktů (odběratelů pro něž žalobce dále vyráběl) byl převeden na základě smlouvy o prodeji podniku dne 5. 5. 1999 společností C. spol. s r. o. na spol. C. P. s. r. o. a ta jej dále 27. 8. 1999 za naprosto shodných podmínek, byť formálně - právně na základě jiného závazkového smluvního vztahu dle obchodního zákoníku prodala žalobci a ten dále pokračoval ve výrobě, bylo namístě prověřit, zda formálně - právní stav nezastíral skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. To bylo ze strany správce daně i žalovaného učiněno; přitom i žalobcem bylo potvrzeno, že žalobce byť provozní zařízení nabyt na základě kupních smluv a formálně ukončil a ihned obnovil pracovní poměry zaměstnanců ve výrobě pracujících, jeho podnikatelským záměrem, jak sám konstatuje, bylo pokračování ve výrobě a v té pak dále také pokračoval. Z tohoto důvodu celé výrobní zařízení, včetně jeho zaměstnanců, odběratelských kontaktů a výrobních závazků fakticky převzal a ve výrobě v nezměněné podobě pokračoval.

Nemohou proto obstát argumenty krajského soudu, že posouzení předmětných transakcí jako prodej podniku je popřením právní úpravy provedené v obchodním zákoníku (v tehdy platném znění), který naprosto jednoznačně definuje základní náležitosti smlouvy o prodeji podniku a že z provedeného řízení nelze rozpoznat, že by se skutečně o prodej podniku jednalo.

Ze shromážděných podkladů vyplývá, že na žalobce smluvně přešlo vlastnictví veškerého zařízení provozovny, materiálu i uskladněné hotové výrobky (zásoby), žalobce uzavřel pracovní smlouvy s bývalými pracovníky této firmy, přitom není rozhodné, že někteří pracovníci do nového pracovního poměru nenastoupili. Ze souhrnu těchto právních úkonů

pak vyplývá ve výsledku shodný faktický stav, jaký by nastal uzavřením smlouvy o prodeji podniku.

Pro předmětnou věc, již je posouzení daňové povinnosti resp. práva na daňový odpočet v daňovém řízení, není rozhodné, jaké náležitosti obchodní zákoník pro uzavření smlouvy o prodeji podniku stanoví a zda určité skutečnosti nastávají právě v důsledku uzavření takové smlouvy, anebo zda obdobných skutečností je dosaženo jinými právními úkony. Žalovaný nezpochybnil, že kupní smlouvy uzavřeny byly, pro účely daňového řízení je však byl povinen posuzovat nikoliv podle formálního označení, ale podle jejich obsahu. Tomu žalovaný beze zbytku dostál a postup dle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků náležitě odůvodnil.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Brně spočívá v nesprávném právním posouzení, a proto jej postupem dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém řízení je Krajský soud v Brně vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Krajský soud v Brně v novém řízení rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. června 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu