ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ostravě,** se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, za účasti **Mgr. M. V.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2007, č. j. 22 Ca 97/2005 – 38,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2007, č. j. 22 Ca 97/2005 – 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 25. 1. 2007, č. j. 22 Ca 97/2005 – 38, zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 2. 2005, č. j. 10169/130/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání Mgr. M. V. (dále jen „účastník řízení“) proti dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Frýdku - Místku ze dne 28. 1. 2004, č. j. 13852/04/362911/1797, kterým byla účastníku řízení dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2001 ve výši 122 040 Kč. Krajský soud při posuzování skutečného obsahu kupní smlouvy ze dne 12. 1. 2001 (účastník řízení jako prodávající převedl na R. M. jako kupujícího ochrannou známku a práva spojená s přihláškami průmyslových vzorů za sjednanou cenu 2 562 840 Kč, tj. 2 440 800 Kč a daň z přidané hodnoty 122 040 Kč) musel vzít v úvahu, že v řízení stály proti sobě protichůdná tvrzení účastníků kupní smlouvy. Pravdivost verze účastníka řízení, že smyslem smlouvy bylo „zajistit“ půjčku přislíbenou R. M., by měla za následek absenci vážnosti projevu vůle při uzavírání předmětné smlouvy převést práva k ochranné známce a průmyslovým vzorům. Nevyužívání práv k ochranné známce a průmyslovým vzorům R. M. by svědčilo o tom, že smlouva měla pouze zastírat skutečný úmysl obou smluvních stran, kterým bylo „zajištění“ půjčky, resp. zkrácení povinnosti R. M. na dani z příjmů fyzických osob a vylákání odpočtu daně z přidané hodnoty ze státního

rozpočtu. Takový simulovaný úkon by byl od počátku neplatný, nejednalo by se o zdanitelné plnění a účastníku řízení by nevznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty na výstupu. Kupující R. M. sice v daňovém řízení uvedenou transakci potvrdil, jeho výpověď je však nutno hodnotit jako výpověď osoby, která má zájem na výsledku řízení, neboť z tohoto přijatého plnění uplatňoval odpočet daně z přidané hodnoty. Správní orgány proto měly prověřit ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků), zda účastník řízení převzal od kupujícího částku 2 562 840 Kč a zda a jakým způsobem kupující tato práva využil v rámci své podnikatelské činnosti. Nevyužívání výše uvedených nabytých práv by totiž podporovalo verzi účastníka řízení, že se jednalo o fiktivní smlouvu. Navíc kupující vypovídal k okolnostem uzavření předmětné kupní smlouvy velmi obecně. Stěžovatel při hodnocení výpovědi kupujícího proto postupoval v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a krajský soud proto shledal důvodnými žalobní námitky, které se týkaly porušení ustanovení § 2 odst. 3 a 7 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tvrzením, že pokud by se potvrdila verze účastníka řízení, chyběla by při uzavření předmětné smlouvy vážnost projevu vůle převést práva k ochranné známce. Obě strany předmětné smlouvy o převodu práv totiž stvrdily podpisem před notářkou, že smlouva byla uzavřena podle jejich pravé, svobodné a vážné vůle a že nejsou v omylu, ani v tísni. Kupující R. M. na uzavření smlouvy, jakož i na zaplacení dohodnuté částky i nadále trvá, aniž by jakkoliv zpochybňoval vůli skutečně realizovat tento právní úkon. Navíc zde chybí i zákonný předpoklad, který by potvrzoval disimulaci právního úkonu. Odvolání bylo přezkoumáváno podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků i se zřetelem na ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona. Rozhodná podmínka pro povinnost uplatnit daň na výstupu není založena na tom, zda kupující začal fyzicky a reálně tato nabytá práva využívat v rámci své ekonomické činnosti. Skutečnost, zda kupující předmět smlouvy využil pro podnikání či nikoliv, má vliv jen a pouze na daňovou povinnost kupujícího, nikoliv prodávajícího, tedy účastníka řízení. Není proto možno souhlasit se závěrem krajského soudu, že pokud se zabýval pravostí podpisů osoby kupujícího, musel by dospět k závěru, že tato osoba dosáhla podpisu smlouvy podvodným jednáním. Z ustanovení § 9 odst. 1 písm. i) zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) nevyplývá vazba mezi povinností uplatnit daň na výstupu a přijatou platbou za uskutečněné zdanitelné plnění. Poukaz účastníka řízení, že předmětná smlouva měla pouze zastírat skutečný úmysl obou stran obchodního případu (zajištění půjčky) a že nebyla jednoznačně prokázána realizace peněžní transakce mezi smluvními stranami, nemůže zvrátit nezpochybnitelný převod práv, a tedy povinnost účastníka řízení přiznat daň na výstupu dle zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že nabyvatel (osoba, na níž přešla na základě smlouvy výše uvedená práva), nebyl schopen uvést, co vlastně za částku 2,5 mil. Kč nabyl, za jakým účelem a s jakým využitím, přičemž část „nabytých“ práv zanikla. Úmysl a zájem nabyvatele být vázán uzavřenou smlouvou je nesporně vyvrácen skutečnostmi, které nasvědčují tomu, že nabyvatel nesplnil svůj peněžitý závazek a že jeho splnění deklaroval podvodně vytvořenými a získanými účetními doklady. Správce daně neučinil vše pro to, aby ověřil uskutečnění zdanitelného plnění po faktické stránce. Stěžovatel pak zcela přehlédl fakt, že převod práv je sice pro účely daně z přidané hodnoty službou, ale služba by byla zdanitelným plněním podle ustanovení § 2

odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pouze v případě, že by se kromě jiného jednalo o činnost vykazující všechny znaky podnikání. Jedním z rysů podnikání podle ustanovení § 2 obch. zák. je soustavnost a již z tohoto pohledu jednorázový převod výše uvedených práv nenaplňoval všechny znaky zdanitelného plnění, a nebyl proto předmětem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel rozhodoval na základě nedostatečně zjištěných skutečností a buď úmyslně nebo z nedbalosti zkreslil a odlišně reprodukoval názory vyjádřené krajským soudem v odůvodnění rozsudku. Krajský soud totiž vyslovil názor, že využití či nevyužití nabytých práv je jednou z podstatných okolností, ke kterým je nutno přihlížet při posuzování skutečného stavu věci a účelu a platnosti uzavřeného právního stavu. Účastník řízení proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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.

Ze správního spisu vyplývá, že účastník řízení spolu s kupujícím R. M. (dále jen „kupující“) uzavřel dne 12. 1. 2001 kupní smlouvu, smlouvu o převodu práv (dále jen „smlouva“). Na základě této smlouvy účastník řízení jako prodávající, resp. převodce převedl, na kupujícího, resp. nabyvatele, slovní grafickou ochrannou známku vedenou u Úřadu průmyslového vlastnictví pod č. j. 144935 „SUPR ŠKOLNÍ ZÁPISNÍK - PLNÝ VÝher“, jakož i průmyslové vzory „FIGURIUM“, „FIGURIUM I.“ a „FIGURIUM II.“, případně práva spojená s přihláškami průmyslových vzorů za cenu 2 562 840 Kč (základ daně ve výši 2 440 800 Kč a daň z přidané hodnoty 5% ve výši 122 040 Kč). Dne 15. 1. 2001 prodávající a kupující ověřili své podpisy na smlouvě u notáře, čímž potvrdili své tvrzení v článku VII. smlouvy, tedy že smlouvu uzavřeli dle své pravé, svobodné a vážné vůle, že jsou proti omylu a nejsou v tísni.

Z písemnosti vyhotovené Úřadem průmyslového vlastnictví je zřejmé, že na základě žádosti účastníka řízení ze dne 3. 5. 2001 a předložené kopie smlouvy ze dne 12. 1. 2001 převedl tento správní orgán s účinností od 7. 2. 2002 na kupujícího ochrannou známku č. 226389 (číslo spisu 144935), jejímž původním přihlašovatelem byl účastník řízení. Shora uvedené průmyslové vzory měly být na základě smlouvy a předmětné žádosti k Úřadu průmyslového vlastnictví rovněž převedeny na kupujícího, avšak jejich přihlášky byly rozhodnutím Úřadu průmyslového vlastnictví zamítnuty podle ustanovení § 37 odst. 6 zákona č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů. Úřad průmyslového vlastnictví totiž na základě výsledků průzkumu zjistil, že předmětné průmyslové vzory nesplnily podmínky zápisu do rejstříku. Průmyslové vzory sice na kupujícího převedeny nebyly, ale samotné právo tyto vzory užívat, případně právo s přihláškami průmyslových vzorů spojené, bylo na kupujícího převedeno podle smlouvy.

Podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při převodu nebo využití práv dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu nebo využití práv.

Podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění (§ 10 odst. 3 cit. zákona).

Není tedy pochyb o tom, že dne 12. 1. 2001 došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ze strany účastníka řízení ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť k tomuto dni uvedenému ve smlouvě došlo k převodu nebo využití práv. V souladu s ustanovením § 10 odst. 1 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty pak vznikla účastníku řízení k tomuto dni povinnost uplatnit daň na výstupu a daň byl povinen uvést do daňového přiznání za toto zdaňovací období, tzn. za I. čtvrtletí 2001.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti dovodil, že služba spočívající v převodu práv není zdanitelným plněním podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se jednalo pouze o jednorázový převod výše uvedených práv. Přesto, že se nejedná o námitku uplatněnou v kasační stížnosti, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že zdanitelným plněním je podle ustanovení § 2 odst. 1 cit. zákona, vedle dodání zboží a převodu nemovitostí, také poskytování služeb, které je uskutečněno v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že se jedná o činnost, která je prováděna podnikatelem. Z definice podnikání podle ustanovení § 2 odst. 1 obch. zák., ani z definice zdanitelného plnění podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty však nevyplývá, že by jednorázové plnění (jednorázový převod práv) nebylo podnikáním a ani zdanitelným plněním, tedy že by k podnikání, a tím pádem i zdanitelnému plnění, docházelo až při činnosti stejného druhu v pořadí druhé a následující. Je však třeba vzít v úvahu, že na ustanovení § 2 odst. 1 obch. zák. je v zákoně o dani z přidané hodnoty odkázáno prostřednictvím poznámky pod čarou, jejíž funkcí je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99).

V rámci správního řízení, ale i v řízení před krajským soudem, nebylo prokázáno, jaký právní úkon měl být předmětnou smlouvou simulován, zvláště když opravdu i úředně došlo k převodu ochranné známky. Další jednání účastníka řízení, které je potvrzováno Úřadem průmyslového vlastnictví, je právě tou skutečností, jenž potvrzuje vážnost projevu vůle převést práva k ochranné známce a průmyslovým vzorům. Neodpovídá skutečnosti tvrzení, že správní orgány neprověřily v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků všechna fakta rozhodná pro správné stanovení daňové povinnosti u prodávajícího z hlediska povinnosti uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu i u kupujícího z hlediska uplatnění této daně na vstupu. Tvrzení krajského soudu, že bylo a je nezbytné prověřit sporné okolnosti, tj. zejména, zda účastník řízení jako prodávající převzal od kupujícího smluvenou částku a zda a jakým způsobem kupující využil nabytá práva v rámci podnikatelské činnosti, není relevantní v otázce uskutečnění zdanitelného plnění účastníkem řízení jako prodávajícím a z hlediska jeho povinnosti uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu. Skutečnost, zda bylo zdanitelné plnění z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty opravdu uskutečněno, a vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu prodávajícím, nejsou vázány na podmínku, zda a jakým způsobem kupující využil svá nabytá práva v rámci své ekonomické činnosti. Stejně tak není z pohledu vzniku daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty na výstupu relevantní, zda si účastníci mezi sebou předali výše uvedenou částku. Jakým způsobem kupující nabytá práva využil, má vliv pouze na daňovou povinnost kupujícího (odpočet daně, pokud jej uplatňuje, ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty), v jejímž prokázání však byl kupující, jak sám krajský soud uvádí, úspěšný. Krajský soud totiž v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že u kupujícího proběhla daňová kontrola, v jejímž rámci byly místně příslušným správcem daně uznány doklady vztahující se k předmětné smlouvě, na jejichž základě uplatnil tento daňový subjekt

nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a daňově uznatelný výdaj z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

Krajský soud požaduje „prověřit všechny sporné skutečnosti, tj. zejména, zda žalobce převzal od R. M. částku 2 562 840 Kč a zda a jakým způsobem R. M. nabytá práva využil v rámci své podnikatelské činnosti … kdyby totiž R. M. nabytá práva nijak nevyužíval, svědčilo by to o nevěrohodnosti R. M. a podporovalo by to verzi žalobce, že se jednalo o fiktivní smlouvu“. Již shora bylo uvedeno, že z hlediska povinnosti účastníka řízení k uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu nejsou relevantní požadavky krajského soudu k prověření skutečného převzetí smluvené finanční částky prodávajícím a využití nabytých práv kupujícím v rámci podnikatelské činnosti. Krajský soud však navíc ani v náznaku neuvádí, jakým jiným způsobem by mělo být prověřeno převzetí smluvené finanční částky. Přitom sám v rozsudku konstatuje, že zde nejsou žádné nestranné osoby, které by byly přítomny uzavření předmětné smlouvy a předávání sjednané ceny za převod práv a že v tomto směru proti sobě stojí protichůdná tvrzení účastníků uvedené smlouvy. Požadavek krajského soudu je proto v tomto směru prakticky nerealizovatelný. Obdobně je tomu i pokud jde o požadavek krajského soudu k prověření využití nabytých práv kupujícím v rámci podnikatelské činnosti. Tvrzení krajského soudu, že kdyby kupující nabytá práva nijak nevyužíval, svědčilo by to o jeho nevěrohodnosti a podporovalo by to verzi účastníka řízení o fiktivnosti smlouvy, je spekulací, která nemá v ničem oporu. Na straně kupujícího jako vlastníka mohou být různé důvody, které ho vedou k momentálnímu nevyužívání práv a které nemají nic společného s jeho případnou nevěrohodností.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami, vycházel přitom ze závěrů vyslovených v odůvodnění tohoto rozsudku a vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. prosince 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu