



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. Š.**, zastoupený JUDr. Jiřím Bergem, advokátem se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2008, č. j. 7558/08-1100-607351, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2009, č. j. 31 Ca 192/2008 – 25,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností napadeným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného č. j. 7558/08-1100-607351 ze dne 12. 8. 2008, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) č. j. 8495/08/228913/3371 ze dne 17. 1. 2008, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmu ve výši 1 891 847 Kč za zdaňovací období roku 2004.

V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru v napadeném rozsudku krajský soud dostatečně nepřihlédl ke všem skutečnostem, které stěžovatel uplatnil v odvolání ze dne 20. 2. 2008 a dále v žalobě. V této souvislosti poukazuje stěžovatel na skutečnost, že zejména nesprávně bylo posuzováno to, zda do základu daně má být zahrnut příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných závazků, když z textu zákona není patrné, jaký příjem z prodeje má zákon na mysli a pouze lze

dovodit, že by se mohlo jednat o zaplacenou kupní cenu za podnik, když právě v kontextu tohoto ustanovení se jeví problém zdaňovacího období. Stěžovatel poukazuje dále na to, že z dikce zákona není vůbec jasné, jakou „hodnotu postupovaných závazků“ má zákon na mysli, zejména s ohledem na to, že při prodeji podniku k postoupení závazků nedochází. Zákon výslovně neuvádí zda by se měla hodnota základu daně zvýšit nebo snížit. Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 16 pouze říká, že „...do základu daně vstupuje hodnota závazků“. Přitom stejný předpis (§ 23 odst. 3) jasně definuje a jsou zde použity jasné termíny: „základ daně se snižuje...“, „základ daně se zvyšuje o“.

Nelze tedy bez dalšího tvrdit, že pokud je v zákoně uvedeno, že daná položka do základu daně vstupuje, pak by jej měla automaticky zvyšovat. Jako příklad stěžovatel uvádí odkaz na text § 24 zákona o daních z příjmů. Z výše uvedeného stěžovatel usuzuje, že žalovaný § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů vyložil tak, že zvýhodnil správce daně na úkor stěžovatele a v jeho neprospěch.

Stěžovatel dále odkazuje na svá tvrzení, která jsou obsažena ve spise. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Současně požaduje přiznat podané kasační stížnosti odkladný účinek.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 21. 5. 2009. Bez bližšího odůvodnění navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že 30. 12. 2004 stěžovatel jako fyzická osoba uzavřel se společností TRONITA Auto, s. r. o. smlouvu o prodeji části podniku, na jejímž základě došlo k převodu části podniku stěžovatele na kupujícího. Z doložených dokladů byla hodnota závazků při prodeji podniku vyčíslena ve výši 6 120 732 Kč. O tyto závazky nebyl zvýšen základ daně za zdaňovací období roku 2004. Správce daně v důsledku tohoto na základě provedené daňové kontroly konstatoval porušení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se s kontrolními zjištěními neztotožnil, neboť nesouhlasil s výkladem § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů. Správce daně vydal na základě provedené kontroly dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 1 891 847 Kč. Proti němu podal stěžovatel odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 12. 8. 2007 zamítl. Proti rozhodnutí o odvolání stěžovatel brojil žalobou ke krajskému soudu. Krajský soud rozhodnutí přezkoumal na základě vznesených žalobních námitek a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V rozsudku se krajský soud ztotožnil s výkladem § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů tak, jak jej provedl správce daně a následně i žalovaný. Ohledně výkladu citovaného ustanovení odkázal na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136 a ze dne 20. 12. 2007, č. j. 5 Afs 114/2006 - 56.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí spočívající v tom, že soud dostatečně nepřihlédl ke všem skutečnostem, které stěžovatel uplatnil v odvolání ze dne 20. 2. 2008 a dále v žalobě [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Posléze se soud vypořádal i s námitkou nesprávného posouzení právní otázky výkladu ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmu [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud je v této souvislosti nucen připomenout závěry vyslovené v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58 (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž mj. konstatoval, že „[k]onkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmíněk, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležitě substanciací přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležitě procesní obrany. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. [...] Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“ (publ. též pod č. 835/2006 Sb. NSS).

Soud se proto nemůže zabývat kasační „námitkou“ stěžovatele, v níž stěžovatel dále odkazuje na svá tvrzení, která jsou obsažena ve spise. Aby se jednalo o řádně uplatněnou námitku v kasační stížnosti, musel by v ní stěžovatel konkrétně uvést jednotlivé nezákonnosti, kterých se dopustili správce daně, žalovaný či krajský soud, nikoliv pouze odkázat na svá předchozí tvrzení ve věci.

Obdobně nelze účinně krajskému soudu vytýkat, že nepřihlédl ke všem skutečnostem, které stěžovatel uplatnil v odvolání ze dne 20. 2. 2008. Pokud stěžovatel v žalobě pouze odkázal na námitky v odvolání, bez toho, aniž by je v žalobě konkretizoval, byla jeho žalobní námitka z důvodů výše uvedených blíže nepřezkoumatelná.

Rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť je z něho jednoznačně patrné, že krajský soud posoudil všechny v žalobě řádně vznesené námitky.

Předmětem kasační stížnosti je dále nesouhlas stěžovatele s výkladem § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmu provedený žalovaným a následně i krajským soudem. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili, zda do základu daně má být zahrnut příjem z prodeje podniku a hodnota všech postupovaných závazků, když z textu zákona není patrné, jaký příjem z prodeje má zákon na mysli a pouze lze dovodit, že by se mohlo jednat

o zaplacenou kupní cenu za podnik, když právě v kontextu tohoto ustanovení se jeví problém zdaňovacího období. Stěžovatel poukazuje dále na to, že z dikce zákona není vůbec jasné jakou „hodnotu postupovaných závazků“ má zákon na mysli, zejména s ohledem na to, že při prodeji podniku k postoupení závazků nedochází. Zákon výslovně neuvádí, zda by se měla hodnota základu daně zvýšit nebo snížit. Nelze tedy bez dalšího tvrdit, že pokud je v zákoně uvedeno, že daná položka do základu daně vstupuje, pak by jej měla automaticky zvyšovat.

Námítky stěžovatele nejsou důvodné.

Nejvyšší správní soud při jejich posuzování vycházel z níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle § 476 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, smlouvou o prodeji podniku se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu.

Dle § 477 odst. 1 téhož zákoníku na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje. Přechod pohledávek se jinak řídí ustanoveními o postoupení pohledávek (odst. 2). K přechodu závazku se nevyžaduje souhlas věřitele, prodávající však ručí za splnění převedených závazků kupujícím (odst. 3).

Dle § 482 téhož zákoníku se má za to, že kupní cena je stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a závazků uvedených v účetní evidenci prodávajícího podniku ke dni uzavření smlouvy a na základě dalších hodnot uvedených ve smlouvě, pokud nejsou zahrnuty do účetní evidence. Má-li nabyt smlouva účinnosti k pozdějšímu datu, mění se výše kupní ceny s přihlédnutím ke zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí.

Dle výše uvedených zákonných ustanovení je zřejmé, že s podnikem případně s jeho částí přechází na kupujícího též závazky spojené s předmětem prodeje. O tom, že v projednávané věci na kupujícího přešly závazky související s prodávající částí podniku stěžovatele svědčí taktéž text smlouvy o prodeji. V článku II. smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a kupující obchodní společností TRONITA Auto, s. r. o., je mimo jiné uvedeno, že stěžovatel prodává touto smlouvou kupujícímu část podniku tvořící samostatnou organizační složku včetně veškerých závazků souvisejících s převáděnou samostatnou organizační složkou. Kupující dle citovaného článku vstupuje do všech závazků stěžovatele souvisejících s převáděnou částí podniku. Z podkladů pro stanovení kupní ceny části podniku je zřejmé, že výše závazků podniku stěžovatele k datu 31. 12. 2004 činila 6 120 732 Kč.

Dle § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných závazků. Jsou-li součástí prodeje podniku nebo jeho části i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji. Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto ustanovení hodnotou závazků, jedná-li se o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty se sníženou nebo základní sazbou, hodnota včetně daně z přidané hodnoty. Pro účely tohoto ustanovení se nepoužije ustanovení odstavce 13.

Při prodeji podniku nebo jeho části tak ve smyslu výše uvedeného vstupují do základu daně z příjmů prodávajícího jak příjem z prodeje podniku či jeho části (ten stěžovatel zdanil v roce, ve kterém obdržel úhradu kupní ceny), tak hodnota postupovaných závazků souvisejících s prodejem podniku či jeho části. Závazky vztahující se k převáděné části podniku postoupil stěžovatel smlouvou o prodeji části podniku. Pro přechod závazků na kupujícího není určující moment úhrady kupní ceny, tak jak je tomu u příjmů z prodeje části podniku, nýbrž je rozhodný okamžik, ke kterému dojde k jejich postoupení. Závazky vztahující se k prodávajícímu podniku musí být posuzovány samostatně. Přechod závazků při prodeji podniku je z hlediska účetního nutné posuzovat jako jejich úhrada. Dochází vlastně k úplatnému převzetí dluhů kupujícím, za které prodávající platí tím, že je o tyto závazky nižší kupní cena.

V rozsudku č. j. 5 Afs 114/2006 - 56 ze dne 20. 12. 2007, na který odkázal též krajský soud, Nejvyšší správní soud k výkladu výše uvedeného ustanovení, mimo jiné, konstatoval, *„že okamžikem prodeje podniku závazky přebírá kupující, tato skutečnost se tedy okamžitě projeví v majetkové sféře prodávajícího tak, že majetek poplatníka již tyto závazky nezatěžují a jeho hodnotu nesnižují“*. V citovaném rozsudku zdejší soud shledal, že přechod závazků při prodeji podniku představuje pro prodávajícího nepeněžní příjem a odkázal na závěry rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, uveřejněném pod č. 843/2006 Sb. NSS, který vyložil pojem příjmu tak, že za *„příjem podléhající dani z příjmů je třeba pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité“*. Nejvyšší správní soud shledal, že přechod závazků při prodeji podniku výše uvedeným požadavkům plně odpovídá. Ve vztahu ke zdaňovacímu období, ve kterém nepeněžitý příjem prodávajícímu vzniká, uvedl, *„nepeněžitý příjem v podobě přechodu závazků však stěžovatelé získali již okamžikem prodeje podniku, byl tedy oprávněně zohledněn v plné výši v tom zdaňovacím období, v němž k prodeji podniku došlo“*.

Výše uvedené závěry lze plně vztáhnout na nyní projednávanou věc. Přechodem závazků stěžovatele na kupujícího nedošlo ke snížení majetku stěžovatele, nýbrž k jeho navýšení a nevznikají tak pochybnosti, jež stěžovatel v kasační stížnosti naznačuje, tedy zda zákon dikcí *„vstupuje do základu daně“* míní zvýšení či snížení základu daně. Za situace, kdy přechod závazků představuje pro stěžovatele nepeněžitý příjem, je logické, že základ daně je nutné o hodnotu závazků navýšit. Za situace, kdy k převodu závazků ze stěžovatele na kupujícího došlo na základě smlouvy uzavřené v roce 2004, je třeba o hodnotu závazků upravit základ daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 2004. Stěžovatel tedy pochybil, pokud neprovedl ve zdaňovacím období roku 2004 v souladu s ustanovením § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů úpravu základu daně s ohledem na postoupené závazky.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by se krajský soud dopustil namítaného nesprávného výkladu ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Jelikož Nejvyšší správní soud bez odkladu rozhodl o celé kasační stížnosti stěžovatele, čímž plně vyčerpal předmět řízení vedeného před tímto soudem, nezabýval se již samostatně návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady

řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120s. ř. s.).

V Brně dne 19. listopadu 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu