



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 žalobce **Hořák Trading, a. s.**, se sídlem Tichá 822/5, Brandýs nad Labem - Stará Boleslav 1, zastoupeného JUDr. Vladimírem Zavadilem, advokátem se sídlem Revoluční 1, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2006, č. j. 1908/06-130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 8. 2007, č. j. 11 Ca 120/2006 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **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 :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 2. 2006, č. j. 1908/06 - 130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2003 vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) dne 27. 10. 2004, č. j. 55234/04/057921/1555. V odvolání žalobce brojil proti neuznání nadměrného odpočtu uplatněného ve výši 8 842 796 Kč a vyměření daně na výstupu ve výši 41 700 Kč. Odvolací orgán se v rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně; vzal za prokázané, že mezi žalobcem a společností MORE SPORTS s. r. o., fakticky došlo k prodeji podniku.

Žalovaný ve svém rozhodnutí vyšel ze zjištění správce daně, z nichž vyplynulo, že společnost MORE SPORTS s. r. o., která provozovala 7 prodejen převedla dle kupní smlouvy ze dne 16. 7. 2003 na společnost PETRŽELA sport, s. r. o., zboží, motorové vozidlo OPEL VECTRA, dlouhodobý hmotný odepisovaný majetek, technické zhodnocení prodejen, drobný

hmotný majetek v prodejnách a vybavení prodejny FLORA (majetek byl blíže specifikován v přílohách smlouvy). Společnost PETRŽELA sport, s. r. o., pak všechn takto získaný majetek dne 21. 7. 2003 prodala společnosti ALEXCO s. r. o. Obratem dne 22. 7. 2003 byla uzavřena další kupní smlouva, a to mezi společnostmi ALEXCO s. r. o. a žalobcem, jejímž předmětem byl tentýž movitý majetek, který byl předmětem kupních smluv mezi MORE SPORTS s. r. o. a PETRŽELA sport, s. r. o., a mezi PETRŽELA sport, s. r. o., a ALEXCO s. r. o. Úhrady za majetek vyfakturovaný dle uvedených kupních smluv byly provedeny vzájemným zápočtem pohledávek a závazků, přičemž na počátku byly pohledávky fyzických osob - pana Martina Hořáka a Ing. Vladimíra Hořáka (oba nyní členové představenstva žalobce) - z titulu nesplacených půjček poskytnutých společnosti MORE SPORTS s. r. o., v celkové výši 50 672 510 Kč. Své pohledávky za společností MORE SPORTS s. r. o., uvedené fyzické osoby postoupily na základě smluv o postoupení pohledávek žalobci, který pohledávky dále postoupil společnosti ALEXCO s. r. o. Tato pohledávka byla započítána vzájemně se závazkem za úhradu majetku vyfakturovaného dle kupní smlouvy ze dne 22. 7. 2003. Následně společnost ALEXCO s. r. o., postoupila tuto pohledávku společnosti PETRŽELA sport, s. r. o. I tato pohledávka byla vzájemně započítána se závazkem z kupní smlouvy (ze dne 21. 7. 2003). Poté společnost PETRŽELA sport, s. r. o., postoupila pohledávku společnosti MORE SPORTS s. r. o., s tím, že byla provedena vzájemná kompenzace pohledávek a závazků ze smlouvy o převodu pohledávky a kupní smlouvy (ze dne 16. 7. 2003).

Na základě výzev správce daně k součinnosti třetích osob bylo zjištěno, že společnost MORE SPORTS s. r. o., měla své prodejny umístěny v různých nebytových prostorách a to na základě smluv o pronájmu. Po té, co došlo k převodu majetku ze společnosti MORE SPORTS s. r. o., na žalobce, jak bylo popsáno výše, byly smlouvy o pronájmu nebytových prostor zrušeny, a týž den byly uzavřeny nové nájemní smlouvy, jejichž stranou byl žalobce. Za společnost MORE SPORTS s. r. o., i za žalobce jednal pan Martin Hořák - za žalobce jako místopředseda představenstva, za spol. MORE SPORTS s. r. o., na základě plné moci. Společnosti PETRŽELA sport, s. r. o., ani ALEXCO s. r. o. nebyly nikdy nájemci uvedených nebytových prostor. Dále vyšlo najevo, že žalobce uzavřel pracovní smlouvy s 27 zaměstnanci společnosti MORE SPORTS s. r. o., ihned po ukončení jejich pracovního poměru v této společnosti.

Správce daně a posléze i žalovaný pak na základě § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), vycházeli ze skutečného obsahu právních úkonů a posoudili tento obchodní případ tak, že došlo k faktickému prodeji podniku - prodejen se sportovním zbožím podle § 476 obchodního zákoníku, který je od daně z přidané hodnoty podle § 35 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), osvobozen, a tudíž u něj nemůže být uplatněn nárok na odpočet. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet daňové doklady vystavené společností ALEXCO s. r. o., na nichž byla uvedena daň v celkové částce 8 884 496 Kč poté, co posoudil jejich vystavení na jednotlivá plnění jako účelové a v rozporu se skutečným celkovým plněním, které bylo jimi fakturováno.

Shora uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Krajský soud v Praze, ke kterému byla žaloba podána, usnesením rozhodl, že není k projednání věci příslušný a postoupil ji Městskému soudu v Praze.

Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění zdůraznil, že se neztotožnil s žalobcovými námitkami a za správný označil závěr žalovaného, že došlo fakticky k prodeji podniku a tato obchodní transakce měla být z daňového hlediska jako prodej podniku také posouzena. Žalobce a společnosti MORE SPORTS s. r. o., PETRŽELA sport, s. r. o., a ALEXCO s. r. o., formálně uzavřeli mezi sebou smlouvy o prodeji movitých věcí,

ve skutečnosti šlo o prodej podniku - prodejen se sportovním zbožím - včetně zásob a movitých věcí uvedených v přílohách ke kupním smlouvám, tedy o plnění, které je podle § 35 zákona o DPH od daně osvobozené. Pro posouzení věci z hlediska daňového nepostačuje zhodnocení, zda byl naplněn ten který smluvní typ (smlouva o prodeji podniku podle obchodního zákoníku). Podstatné je, že smluvní strany skutečně právní vztah uvedeného typu realizovaly (opak ostatně žalobce ani nenamítal) a v duchu sjednaných práv a povinností jednaly. Pokud se stav formálně právní liší od stavu fakticky zjištěného, je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Městský soud závěrem také k námitce žalobce poukázal na skutečnost, že nárok na nadměrný odpočet nebyl uznán, nikoli primárně proto, že v dané věci šlo o transakci personálně propojených osob, ale proto, že v daném případě nebyly s ohledem na faktický stav shledány podmínky pro přiznání nároku na odpočet.

Včasnou kasační stížností, opírající se o důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci zpět tomuto soudu k dalšímu řízení. Jestliže městský soud zdůraznil, že žalobce byl povinen prokázat nikoli to, že nešlo o prodej podniku, ale splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu, a zároveň soud přisvědčil žalovanému v tom, žalobcem předložené daňové doklady pouze zastírají skutečný stav a proto nebyly osvědčeny jako důkaz, pak stanovisko městského soudu nepovažuje žalobce za logické. Pro případ, že nešlo o zastřený prodej podniku, ale o prodej movitého majetku, žalobce nárok na odpočet v souladu s tehdy platnou právní úpravou prokázal. Názor žalovaného a městského soudu, že ve věci šlo o zastřený právní úkon, považuje za mylný. Zdůraznil také, že kupní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností ALEXCO s. r. o., byla uzavřena řádně, v souladu s platnou právní úpravou a neměla zastírat jiný právní úkon.

V obecné rovině poukázal na to, že žalovaný i městský soud nesprávně hodnotili důkazy, přičemž zejména žalovaný nepřihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, konkrétně k žalobcem předloženým důkazům osvědčujícím zdanitelná plnění.

Namítl dále, že zákon nelze aplikovat jinak, než to měl v úmyslu zákonodárce; zákon o DPH u pojmu prodej podniku totiž odkazuje na § 476 obchodního zákoníku. Posuzoval-li tedy žalovaný a poté i soud funkčnost podniku a skutečnost, že jde o organizačně funkční celek, nebyli k tomu oprávněni. Soud se měl podle žalobce zabývat námitkou, ve které poukazoval na fakt, že k prodeji podniku nedošlo, protože nebyla naplněna základní podmínka kogentního (srov. § 263 odst. 2 obchodního zákoníku) ustanovení § 476, který upravuje prodej podniku, a to *odevzdat kupujícímu podnik jako celek a převést na něj vlastnické právo k podniku*. Jeho jednotlivé dílčí úkony nebyly převedením podniku jako celku.

Jestliže městský soud v odůvodnění rozsudku zdůraznil, že žalobce konkrétní skutková zjištění žalovaného nezpochybňoval, pak žalobce poukazuje na to, že tato zjištění nijak neprokazují závěr, že došlo k převodu podniku a žalobce se tedy jimi nemusel nijak zabývat.

Žalobce tvrdí, že prokázal uskutečnění přijatého zdanitelného plnění s nárokem na odpočet (v souladu s tehdy platnou právní úpravou - § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH). V případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu pak spočívá důkazní břemeno na správci daně. Nadto, i kdyby se žalovanému podařilo prokázat, že úkon žalobce byl formální, stále to nepostačuje k aplikaci § 5 zákona o DPH. Musí být prokázáno, který úkon byl tím skutečným, a podle toho hodnotit, zda je plnění z toho úkonu osvobozeno od daně z přidané hodnoty, či zda dani z přidané hodnoty podléhá; pokud by správce daně a žalovaný označili skutečný úkon jinak než jako prodej podniku, pak by žalobce splnil svou povinnost prokázat nárok na odpočet podle § 19 odst. 2 druhá věta zákona o DPH.

Žalovaný ve svém vyjádření odmítl důvodnost kasační stížnosti a s rozsudkem městského soudu se zcela ztotožnil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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*. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, (dostupný na www.nssoud.cz) vyložil toto ustanovení tak, že *o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující ... Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají*.

Lze tedy přisvědčit názoru žalobce, že v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu daňové orgány stíhá důkazní břemeno ohledně toho, jaký je skutečný stav zastřený stavem formálně právním. Nelze však již souhlasit s námitkou žalobce, že daňové orgány toto své důkazní břemeno neunesly a neprokázaly tedy, že skutečným (dissimulovaným) úkonem mezi společnostmi MORE SPORTS s. r. o., a žalobcem byl prodej podniku. Přitom vyhodnotily veškeré důkazní prostředky ve všech souvislostech a své závěry náležitě odůvodnily.

Správce daně v řízení velice detailně, jasně a zřetelně objasnil vzájemné vztahy mezi žalobcem a společnostmi ALEXCO s. r. o., PETRŽELA, s. r. o., MORE SPORTS s. r. o., spočívající v řetězci kupních smluv k zařízení a vybavení prodejen se sportovním zbožím včetně zásob a řetězci převodu pohledávky, již měl původně Martin Hořák a Ing. Vladimír Hořák (oba nyní členové představenstva žalobce) vůči společnosti MORE SPORTS s. r. o. Stejně tak správce daně postupoval ohledně dalších právních úkonů - ukončení nájemních smluv k nebytovým prostorám a ukončení pracovněprávních vztahů se zaměstnanci pracujícími v předmětných prodejnách ze strany společnosti MORE SPORTS s. r. o., a prakticky okamžité uzavření totožných vztahů žalobcem. Právě tento soubor vztahů ve svém celku byl významný pro posouzení daňových orgánů ohledně poměru mezi skutečnou vůlí účastníků právního vztahu a jejího projevu navenek.

Podle § 476 a násl. obchodního zákoníku, v rozhodném znění, se smlouvou o prodeji podniku prodávající zavazoval odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku, kupující se zavazoval převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu. Na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje a dále práva a povinnosti vyplývající z pracovněprávních vztahů k zaměstnancům podniku.

Z podkladů, které v daňovém řízení správce daně shromáždil, vyplývá, že na žalobce v důsledku řetězce kupních smluv uzavřeného během celkem 6 dnů přešlo vlastnictví zařízení a vybavení provozoven - prodejen se sportovním zbožím, které byly původně ve vlastnictví MORE SPORTS s. r. o., a to včetně zásob. Žalobce nezískal pouze movitý majetek společnosti MORE SPORTS s. r. o., ale uzavřel rovněž nájemní smlouvy k nebytovým prostorám, v nichž byly uvedené prodejny umístěny, a pracovněprávní vztahy se zaměstnanci společnosti MORE SPORTS s. r. o., kteří v těchto prodejnách pracovali. Ze správního spisu (ze zápočtových listů a dále z protokolu ze dne 1. 9. 2004, č. j. 172981/04/192933/2425, o ústním jednání

se svědkyní M. K. - zaměstnankyní žalobce) vyplynulo, že zaměstnanci společnosti MORE SPORTS s. r. o., déle než měsíc prodávali zboží, které bylo majetkem žalobce, a posléze se stali zaměstnanci žalobce. Jak již v napadeném rozsudku zdůraznil městský soud, na faktickém provozu jednotlivých prodejen se nic nezměnilo, provoz nepřetržitě a v nezměněné podobě fungoval pouze s tou změnou, že nadále byl provozovatelem žalobce.

Ze souhrnu těchto právních úkonů vyplývá, že ve výsledku byl dosažen shodný stav jako v případě, kdy by byla uzavřena smlouva o prodeji podniku. Tento stav nebyl výsledkem náhodné shody okolností, ale naopak ve smyslu výše citovaného usnesení rozšířeného senátu představoval projev skutečné vůle obou stran transakce.

Na tomto závěru, nic nemění fakt, že tohoto stavu bylo dosaženo několika samostatnými úkony, jejichž předmětem byly jednotlivé složky podnikání (srov. § 5 obchodního zákoníku) a které byly učiněny v určitém časovém rozpětí. V daném případě byly právě tyto samostatné úkony (uzavřené kupní smlouvy, jakož i úkony formálně ukončující vztahy z nájemních a pracovněprávních smluv a úkony, jimiž byly tyto vztahy s totožným předmětem znovu založeny) právními úkony předstíranými.

Tyto závěry jsou souladné s judikaturou zdejšího soudu, podle níž *není pro osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 35 zákona o DPH ve spojení s § 2 odst. 7 daňového řádu podstatné, zda skutečně smlouva o prodeji podniku uzavřena byla, nebo byla svým obsahem naplněna souborem právních úkonů formálně jinak označených* (srov. např. rozsudek ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 - 63).

Daňové orgány, ani posléze městský soud netvrdily, že mezi žalobcem a společností MORE SPORTS s. r. o., došlo k uzavření smlouvy o prodeji podniku podle § 476 a násl. obchodního zákoníku v tom smyslu, že by se tak stalo jedním z hlediska uvedených ustanovení obchodního zákoníku zcela perfektním úkonem. Jestliže se daňové orgány zabývaly otázkou, zda hmotný majetek, práva a závazky, které žalobce prostřednictvím shora popsaného souboru úkonů nabyt, představovaly dohromady organizačně funkční celek, pak právě posuzovaly, zda faktickým výsledkem tohoto souboru úkonů bylo, že žalobce nabyt takový soubor hmotných, nehmotných osobních složek podnikání, které lze považovat za podnik ve smyslu § 5 obchodního zákoníku. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 21. 6. 2007, č. j. 5 Afs 121/2006 - 82, *jestliže má být předmětem prodeje podnik, znamená to, že je převáděn funkční celek, jenž má být schopen fungování pod vedením kupujícího*.

Jak je již uvedeno výše, z hlediska aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu není pro posouzení daňové povinnosti resp. práva na daňový odpočet rozhodné, zda určité skutečnosti nastávají právě v důsledku uzavření smlouvy o prodeji podniku, jejíž náležitosti upravuje obchodní zákoník v § 476 a násl., anebo zda je obdobného výsledku dosaženo právními úkony jinak označenými, které splňují náležitosti jiného smluvního typu. Proto pro posouzení nároku na odpočet v daném případě není ani významné, jaké náležitosti obchodní zákoník stanoví pro uzavření smlouvy o prodeji podniku a zda byly tyto náležitosti beze zbytku splněny. Opačný výklad by vedl k popření smyslu rozlišování simulovaných a dissimulovaných právních úkonů.

Nemohou proto obstát argumenty žalobce, že posouzení předmětných transakcí jako prodej podniku je popřením právní úpravy v obchodním zákoníku, která stanoví náležitosti smlouvy o prodeji podniku a že ze zjištění správce daně nelze vyvodit, že by se skutečně o prodej podniku jednalo. Námitka žalobce, že nemohlo jít o prodej podniku vzhledem k tomu, že nebyla splněna základní podmínka prodeje podniku podle kogentního ustanovení § 476, kterou je *odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku*, tedy není důvodná.

Žalobce v kasační stížnosti dále namítl, že v daňovém řízení byl povinen prokazovat pouze to, že byly splněny podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu, nikoli to, že nedošlo k prodeji podniku, a že pro případ, že nedošlo k prodeji podniku, splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou. Žalobce i v této námitce vychází z předpokladu, že správce daně neprokázal, že v daném případě došlo k zastřenému prodeji podniku. Nejvyšší správní soud však již výše uvedl, že názor žalobce ohledně důkazního břemene v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu je sice správný, avšak v daném případě daňové orgány své důkazní břemeno unesly a prokázaly tedy, že skutečným (dissimulovaným) úkonem byl prodej podniku.

Otázka, zda pro případ, že nedošlo k prodeji podniku, žalobce předložením faktur vystavených společností ALEXCO s. r. o., a kupní smlouvy uzavřené s touto společností, tak není relevantní. Daňové orgány nijak nezpochybovaly, že na základě kupních smluv došlo k uskutečnění plnění - převodu movitého majetku specifikovaného v přílohách těchto smluv. Avšak z hlediska § 2 odst. 7 daňového řádu pro účely uplatnění odpočtu DPH neposuzovaly tento převod movitého majetku samostatně, ale v souvislosti s dalšími úkony žalobce, jak je již uvedeno výše. Pokud by správce daně pro účely odpočtu DPH posuzoval plnění uskutečněné pouze na základě kupních smluv a tedy nezjistil a neprokázal další zmíněné úkony žalobce, pak by zřejmě bylo na místě žalobcem předložené doklady osvědčit jako důkazy prokazující splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu.

Svou další námitku v tom směru, že daňové orgány nepřihlížely ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo, žalobce vztáhl pouze k dokladům, která správci daně v řízení předložil. Touto námitkou tak žalovaný toliko opakuje svou námitku, v níž tvrdí, že nárok na nadměrný odpočet v daném případě prokázal prostřednictvím dokladů, které správci daně v řízení předložil; s touto námitkou se již Nejvyšší správní soud výše vypořádal.

Na základě všech výše uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce důvodnou a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu