



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 Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci žalobce společnosti **B., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Václavem Junkem, advokátem v Českých Budějovicích, Tovární 14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 6. 4. 2005, č. j. 10 Ca 255/2004 – 28,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2004, č. j. 3469/130/2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Českých Budějovicích dne 23. 1. 2004 pod č. j. 10961/04/077910/5493, kterým byla stěžovateli, postupem dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1999 ve výši

1 890 800 Kč. Krajský soud tuto žalobu rozsudkem ze dne 6. 4. 2005, č. j. 10 Ca 255/2004 – 28 jako nedůvodnou zamítl.

Jak z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalovaným bylo posouzení existence stěžovatelem deklarovaného obchodního případu (nákup nedokončené výroby od společnosti S. a spol., s. r. o.), na jehož základě stěžovatel uplatňoval nárok na daňový odpočet. Po stránce skutkové vycházel krajský soud ze zjištění správce daně, dle kterého byla předmětná nedokončená výroba (dále též „zboží“) společností S. a spol., s. r. o. nakoupena od společnosti S1., s. r. o. Toto zboží bylo již před deklarovaným nákupem stěžovatele uskladněno v provozovně, jejímž vlastníkem byla společnost G., s. r. o.; ta provozovnu pronajala společnosti S. a spol., s. r. o., která ji následně dala do podnájmu stěžovateli. V této provozovně bylo zboží zpracováváno do formy konečných produktů. Pokud jde o zaměstnance stěžovatele, ti byli převzati od společnosti S1., s. r. o. (na jejíž majetek byl krátce na to prohlášen konkurz); strojní zařízení si stěžovatel pronajal od společnosti B., s. r. o. Pořízení nedokončené výroby stěžovatel dokládal fakturami vystavenými společností S. a spol., s. r. o. dne 15. 12. 1999 (se stejným datem zdanitelného plnění), a to na částku 10 485 341,50 Kč. Za stejnou částku měl prodávající předmět převodu nakoupit dne 29. 10. 1999, jak vyplývá z daňového dokladu vystaveného společností S1., s. r. o. téhož dne a na něj navazující devatenáctistránkové přílohy označené jako „Inventura rozpracované výroby k 31. 10. 1999“. Stěžovatel za deklarovanou dodávku zboží společnosti S. a spol., s. r. o. nezaplatil, neboť kupní cena měla být uhrazena započetím pohledávky, kterou stěžovatel odkoupil od společnosti G., s. r. o. (šlo o pohledávku za společností S. a spol., s. r. o. z titulu dlužného nájemného, jejíž nominální hodnota byla desetinasobně vyšší než cena, za kterou byla postoupena). Dále krajský soud vycházel ze zjištění, že na ústním jednání u správce daně zástupce stěžovatele Ing. G. opakovaně uvedl, že nakoupené zboží zůstalo i po uzavření kupní smlouvy na stávajícím místě, přičemž bylo kontinuálně pracovníky stěžovatele dále zpracováváno. Tyto skutečnosti potvrdili i vyslechnutí svědci. Ti taktéž uvedli, že změna provozovatele výroby neměla na kontinuitu výroby žádný vliv; tato skutečnost, dle názoru krajského soudu, vyplývá též ze stěžovatelem předložených příjmek na sklad hotových výrobků. Vlastní výroba měla, dle tvrzení Ing. G., započnout v měsíci listopadu 1999, resp. v jeho průběhu. V této souvislosti krajský soud poukázal též na existenci příkazu Ing. G. pracovníci stěžovatele k vystavení „faktury na společnost S. a spol., s. r. o.“ za dodanou rozpracovanou výrobu ze dne 10. 11. 1999, tedy ještě v době před deklarovaným nákupem zboží.

Shora uvedená skutková zjištění zhodnotil krajský soud tak, že rozpracovaná výroba po předchozím provozovateli - společnosti S1., s. r. o. zůstala po celou dobu (tedy již od jejího tvrzeného nákupu společností S. a spol., s. r. o.) v provozovně stěžovatele, přičemž prokazatelně jím byla již od 29. 10. 1999 zpracovávána na hotové výrobky (jiný materiál se nedovážel). Společnost S. a spol., s. r. o. tedy po celou dobu (tj. od uzavření smlouvy společností S1., s. r. o.) neměla předmět smlouvy k dispozici a nemohla ho tedy stěžovateli předat; ten ho nemohl logicky ani převzít. Dle názoru krajského soudu vše nasvědčuje závěru, že stěžovatelem předložené doklady pouze zastírají převod vlastnického práva ke zboží od společnosti S1., s. r. o. v jeho prospěch s tím, že za tento převod nebude provedena úhrada, neboť na majetek jmenované společnosti byl po převodu vlastnictví dne 18. 11. 1999 prohlášen konkurz. Pro tento závěr svědčí též skutečnost, že všechny zúčastněné společnosti jsou personálně i majetkově propojeny.

Krajský soud dále uvedl, že závěru o simulované povaze deklarovaného obchodního případu svědčí též zjištění týkající se zmiňované nájemní smlouvy uzavřené

mezi společnostmi G., s. r. o. a S. a spol., s. r. o. I zde soud vycházel ze skutkových zjištění správce daně, dle kterého byla předmětem tohoto nájmu travnatá plocha spolu se zpevněnou plochou, na níž se nacházelo blíže popsané torzo stavebního objektu. Tato nájemní smlouva měla být uzavřena na dobu sedmi let, a to za nájemné ve výši 13 280 000 Kč, které měla společnost S. a spol., s. r. o. uhradit ke dni 30. 10. 1999. K tomuto datu však byla zaplacená pouze částka ve výši 48 052,20 Kč. Dle následně uzavřené podnájemní smlouvy měl být předmět nájmu předán za zcela shodných podmínek třetímu subjektu, a to společnosti S1., s. r. o. V případě těchto smluv poukázal krajský soud především na nesrovnalosti týkající se předmětu pronájmu, kdy na jednotlivých předložených stejnopisech nájemní smlouvy nejsou uvedeny zcela shodné objekty nájmu. Z tohoto důvodu lze tyto smlouvy považovat za částečně neplatné. Dále krajský soud uvedl, že považuje za nelogické, aby vlastník nemovitostí - společnost G., s. r. o. nepronajala tyto nemovitosti společnosti s ní personálně propojené (společnosti S1., s. r. o.) přímo a činila tak prostřednictvím jiného subjektu, který předmět nájmu následně podnájal na dobu několika let se splatností ceny podnájmu v říjnu 1999. Není přitom podstatné, zda společnost G., s. r. o. pronajala i jiné nemovitosti jiným subjektům. Naopak fakt, že v případě jiných nájemců bylo nájemné placeno v souladu se smluvními závazky, lze považovat za argument pro závěr, že předmětná nájemní smlouva nebyla míněna vážně. Je-li konečně daňovým orgánům vytýkáno, že se nezabývaly obsahem nájemních smluv a tím, zda byly pronajaté nemovitosti skutečně předány k užívání a v jakém rozsahu, zde krajský soud odkázal na důkazní břemeno daňového subjektu (stěžovatele), který v dané věci v průběhu daňové kontroly nenavrhoval provedení žádného důkazu, který by s těmito otázkami jakkoli souvisel.

Krajský soud tak uzavřel, že správce daně zcela správně zjišťoval skutkový stav věci a nevycházel toliko ze stavu formálně-právního, přičemž takový postup je zcela v souladu s požadavky vyplývajícími z § 2 odst. 2 a § 31 odst. 2 daňového řádu. Zjistil-li mezi skutkovými tvrzeními stěžovatele a skutečným stavem věci rozpory, bylo na stěžovateli, aby je vysvětlil, neboť jej tíží důkazní břemeno. To se stěžovateli nepodařilo; naopak zjištěné skutečnosti byly daňovými orgány hodnoceny zcela v souladu se zásadami vyplývajícími z § 2 odst. 3 a 7 daňového řádu. Dovodil-li žalovaný, že deklarovaný nákup zboží nebyl fakticky prokázán, ob stojí tak tím i jeho závěr o nesplnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu daně stěžovatelem ve smyslu § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností opírající se (posuzováno dle obsahu) o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že nesouhlasí se závěry krajského soudu, dle kterého právní úkony učiněné společností S. a spol., s. r. o. nebyly učiněny vážně a šlo pouze o úkony simulované, tedy absolutně neplatné. Skutkový závěr krajského soudu, dle kterého byla převáděná rozpracovaná výroba uložena již v době převodu u stěžovatele (v důsledku čehož s ní zmiňovaná společnost nemohla nakládat) neodpovídá důkazům navrženým stěžovatelem i samotným skutkovým zjištěním a jde pouze o úvahy krajského soudu. Výpověď Ing. G., dle kterého obchod proběhl pouze v dokladové formě, nelze taktéž vykládat tak, že by k samotnému prodeji nedošlo, neboť nedošlo k faktickému přesunu předmětu prodeje. Nedokončená výroba byla sice uložena stále ve výrobě, avšak tento fakt nemusel znamenat přerušení nebo omezení výroby, neboť stěžovatel disponoval i jiným materiálem určeným ke zpracování. Dále stěžovatel uvedl, že závěry krajského soudu o simulované povaze nájemní smlouvy (mezi společnostmi G., s. r. o. a S. a spol., s. r. o.) a podnájemní smlouvy (mezi společnostmi S. a spol., s. r. o. a S1., s. r. o.) vycházejí z nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Stěžovatel dostatečně vysvětlil

nesrovnalosti ve výčtu pronajatých nemovitostí v jednotlivých přílohách nájemní smlouvy i důvody, pro které předmět nájmu nebyl společností S. a spol., s. r. o. užíván. Taktéž názor krajského soudu, dle kterého není třeba zabývat se technickým stavem pronajatých prostor, není správný, neboť i zjištění, zda byl předmět nájmu způsobilý k užívání a zda byl také fakticky užíván, má svůj význam při posouzení, zda nájemní smlouva byla míněna vážně.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že i nadále trvá na závěru, dle kterého skutečným obsahem úkonu deklarovaného stěžovatelem v této věci byl převod zboží od společnosti S1., s. r. o. bez odpovídajícího protiplnění. Tento obsah právního úkonu byl zastřený stavem formálně-právním, a sice doklady vydanými společností S. a spol., s. r. o. a dohodami o započtení vzájemných pohledávek. Tento závěr je, dle závěru žalovaného, dostatečně skutkově podložen. Z uvedených důvodu proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Součástí správního spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu jsou všechny listiny, na které se odkazuje rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek krajského soudu, včetně originálu prvostupňového rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného. Z jeho odůvodnění vyplývá, že žalovaný vycházel ze stejného skutkového stavu věci, jak byl popsán výše v rámci odůvodnění rozsudku krajského soudu. Pokud jde o právní hodnocení věci, žalovaný výslovně konstatoval, že *„došlo k simulaci právního úkonu, tj. nákupu předmětné nedokončené výroby od společnosti S. a spol., s. r. o.“* s tím, že doklady předložené stěžovatelem jsou jen *„dokumenty formálně-právního aktu, který byl cílen k získání nedokončené výroby od společnosti S1., s. r. o., Praha, bez úhrady, a k neoprávněnému čerpání odpočtu daně, aniž by byla splněna povinnost odvodu daně na straně prodávajícího“*.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ust. § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížností jsou především rozporovány závěry krajského soudu týkající se přechodu vlastnictví k nedokončené výrobě pouze v „dokladové formě“ a důsledků s tím spojených. Tato argumentace je však vnitřně rozporná, neboť stěžovatel na straně jedné uvádí, že názor krajského soudu, dle kterého byla nedokončená výroba již při převodu uložena u stěžovatele, v důsledku čehož s ní společnost S. a spol., s. r. o. nemohla nakládat *„neodpovídá důkazům navrženým stěžovatelem a samotným skutkovým zjištěním a opírá se pouze o úvahy“*, na straně druhé však uvádí, že *„nedokončená výroba byla sice uložena stále ve výrobě, avšak toto nemuselo znamenat přerušení nebo omezení výroby“*. Již sama tato skutečnost, ve spojení se zcela neurčitým odkazem na „důkazy předložené stěžovatelem“ a „samotná skutková zjištěná“ (které by měly potvrdit jiný skutkový stav věci než ke kterému se dobraly daňové orgány i krajský soud) nutně implikuje závěr o účelovosti těchto tvrzení stěžovatele. Namítá-li dále stěžovatel, že samotný fakt, že současně s prodejem zboží nedošlo i k jeho fyzickému převzetí či přemístění, nenavozuje nutně závěr o simulaci takové transakce, lze tomuto názoru nepochybně přisvědčit. Z žádného zákonného ustanovení upravujícího závazkové vztahy v soukromém právu nevyplývá nemožnost takového postupu; v praxi ostatně nejde o nikterak výjimečnou situaci. Argumentace stěžovatele však zcela přehlíží, že krajský soud tuto skutečnost uvádí pouze jako jeden z podkladů, z nichž lze dovodit pochybnosti o skutečné existenci stěžovatelem

deklarovaného obchodního případu. Kromě stěžovatelem rozporovaných závěrů vycházel krajský soud při hodnocení věci též ze zjištění, že dle kupní smlouvy mělo být zdanitelné plnění (nedokončená výroba) přijato stěžovatelem dne 15. 12. 1999, prokazatelně však jím bylo zpracováváno již od 29. 11. 1999, což dovodil z obsahu příjemek hotových výrobků na sklad, výpovědi svědků i výpovědi Ing. G. Dále krajský soud poukázal na rozpory v datu fakturace, a to v kontextu inventurního soupisu provedeného společností S1., s. r. o. a navazujícího pokynu jejího jednatele Ing. G. k vystavení faktury na toto zboží společnosti S. a spol., s. r. o. Krajský soud též vycházel z obsahu smluv o nájmu a podnájmu, jak byly popsány výše (o této otázce bude podrobněji pojednáno dále) a zdůraznil též personální a ekonomickou propojenost všech subjektů. Tyto závěry krajského soudu (stěžovatelem v kasační stížnosti až na jednu výjimku nezpochybněné) vytváří ucelený a logický řetězec, který krajský soud zcela správně vyhodnotil jako stěžovatelem nevyvrácené pochybnosti o existenci jím deklarovaného zdanitelného plnění. Z tohoto pohledu tedy odůvodnění napadeného rozsudku nelze ničeho vytknout.

Za podstatný přitom Nejvyšší správní soud považuje závěr žalovaného (zcela aprobovaný krajským soudem), dle kterého (dis)simulace kupní smlouvy měla zastříti skutečný obsah celé transakce, kterým bylo vyvedení majetku ze společnosti S1., s. r. o. (nacházející se v konkurzním řízení) bez poskytnutí protiplnění. I z tohoto pohledu tedy krajský soud správně posoudil závěry žalovaného jako souladné s požadavky vyplývajících z ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Sluší v této souvislosti upozornit na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89 (dostupný na www.nssoud.cz), z něhož se podávají podmínky, za nichž lze ust. § 2 odst. 7 daňového řádu aplikovat. Nejvyšší správní soud zde uvedl, že „*Samotná dissimulace obecně (...) není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali. (...) Povinnosti daňových orgánů (...) musí být zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu zcela určující*“. V tomto smyslu je tedy „*povinnosti daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně-právním úkonem zakrývaný skutečný stav a aplikovat tedy za splnění určitých podmínek právě § 2 odst. 7 daňového řádu. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně-právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předejít úvahy, které je k takovému závěru vedly. (To) mimo jiné představuje pro správní orgán povinnost (...) jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel*“. S ohledem na shora popsané skutečnosti je tedy zřejmé, že závěry žalovaného, jejichž správnost byla krajským soudem v napadeném rozsudku potvrzena, těmto požadavkům na aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu zcela dostály.

Pokud jde konečně o námitky stěžovatele týkající se způsobu hodnocení shora popsaných smluv o nájmu a podnájmu uzavřených mezi společnostmi G., s. r. o., S. a spol., s. r. o. a S1., s. r. o., názorům stěžovatele lze zčásti přisvědčit. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem, že pro posouzení, zda tyto smlouvy byly dissimulovanými úkony by nebylo bez významu zabývat se tím, zda byl předmět nájmu způsobilý k užívání a zda (popřípadě kým) byl také skutečně užíván. I za situace, kdy by Nejvyšší správní soud s těmito výhradami spojil závěr o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci v této otázce, na správnosti závěrů o dissimulaci smlouvy o koupi rozpracované výroby by taková skutečnost neměla zásadní vliv. Jak bylo již výše uvedeno, tento závěr žalovaného je pouze jedním z podkladů, na nichž byl

závěr o neprokázání existence tohoto obchodního případu vystavěn; zbývající skutková zjištění tento závěr i nadále dostatečným způsobem podporují.

Ze všech uvedených důvodů lze tedy uzavřít, že kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud ji proto ve smyslu ust. § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 27. července 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu