



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **EKIPA Leasing, a. s. „v likvidaci“**, se sídlem Pernerova 441, Pardubice, zast. JUDr. Marií Starečkovou, advokátkou se sídlem Pernerova 1490, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2006, č. j. 31 Ca 162/2005 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2006, č. j. 31 Ca 162/2005 - 38, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 2. 6. 2005, č. j. 2476/130/2005-Bk a č. j. 2477/130/2005-Bk, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 5. 2000, č. j. 97552/00/248912/4762 a č. j. 97558/00/248912/4762, jimiž správce daně po provedeném vytýkacím řízení žalobci vyměřil za zdaňovací období června a května roku 1998 daň z přidané hodnoty ve výši 1 225 680 Kč a 12 757 Kč oproti nadměrným odpočtům ve výši 2 732 963 Kč a 51 906 041 Kč uplatňovaným žalobcem v daňových přiznáních.

Žalobce uplatňoval nárok na odpočet z transakce, kterou uzavřel s tehdejší společností Leavia Investment Pardubice, a. s. Oba subjekty v předmětném období podnikaly jako leasingové společnosti, přičemž Leavia Investment Pardubice, a. s. převedla movité věci, které pronajímala na základě leasingových smluv, na žalobce, a to společně s veškerými právy a závazky vyplývajících z těchto leasingových smluv, a dále převedla další hmotný a nehmotný majetek. Společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. takto žalobci prodala majetek v hodnotě 330 342 778,20 Kč (vč. DPH), za který ovšem získala vůči žalobci nárok na přímou úhradu pouze ve výši 21 784 175,40 Kč, zbývající část měla být uhrazena započtením závazků společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. vůči tehdejší Investiční a poštovní bance, a. s., k nimž žalobce přistoupil na základě smlouvy o převzetí dluhu bez dohody s dlužníkem ve smyslu § 531 odst. 2 občanského zákoníku. Společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. podala daňové přiznání k dani na výstupu v celkové výši 54 639 004 Kč, tuto částku však nezaplatila. Správce daně ani žalovaný neuznali nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty z uvedené transakce uskutečněné mezi personálně a ekonomicky propojenými osobami, neboť dospěli k závěru, že ji nelze považovat za zdanitelné plnění dle § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť nevykazuje všechny znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku.

Žalobce napadl dne 12. 7. 2005 uvedená rozhodnutí žalovaného původně samostatnými žalobami obdobného obsahu, které Krajský soud v Hradci Králové spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 27. 4. 2006, č. j. 31 Ca 162/2005 - 38, žalobami napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud připomněl, že v předmětné věci již dříve rozhodoval, naposledy rozsudkem ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 87/2003 - 45, přičemž v tomto předchozím rozhodnutí žalovanému vytkl, že se dostatečně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, když jeho úkolem bylo posoudit soubor smluv uzavřených mezi žalobcem a společností Leavia Investment Pardubice, a. s. a vyslovit, o jaký závazkový vztah se v daném případě jednalo. Pokud žalovaný hodlal setrvat na názoru, že se jednalo o simulovaný právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), musel uvést, jaký jiný úkon nebo právní skutečnost tímto formálně právním úkonem smluvní strany zastíraly. Dále měl žalovaný specifikovat, který ze znaků podnikání posuzované obchodní případy postrádají. Současně krajský soud ve svém předchozím rozsudku žalovanému vytkl, že použil nedefinované pojmy „majetkový přesun“ a „marže“, které blíže nevysvětlil.

Krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný své úvahy tentokrát již dostatečně zdůvodnil, neztotožnil se však se závěrem žalovaného, že posuzovaná obchodní transakce nesplňovala znaky podnikání ve smyslu § 2 obchodního zákoníku. K závěru žalovaného, že nebyl naplněn znak soustavnosti podnikání, krajský soud poznamenal, že tento zákonný znak nelze vykládat natolik úzce, že by právě z tohoto důvodu nebylo možné prodej části majetku podnikatele, který zpravidla nebývá prováděn

opakovaně, považovat za prodej uskutečněný při podnikání. Tomu podle krajského soudu nasvědčovala i dikce § 35 zákona o dani z přidané hodnoty, který od daně z přidané hodnoty osvobodil prodej podniku nebo jeho části. I takový prodej zpravidla nebývá opakovanou činností, přesto splňoval podmínku zdanitelnosti dle zmíněného zákona, přičemž požíval osvobození. Ani podmínka ziskovosti, kterou rovněž zmiňoval žalovaný, neznamená, že by zisku muselo být vždy dosaženo, avšak jeho dosažení musí být záměrem podnikatele. Prodej části majetku podnikajícího subjektu bez dosažení zisku (v tomto případě za zůstatkovou cenu) i bez přímé úhrady v penězích však ani z tohoto hlediska nelze považovat za prodej mimo kategorii podnikání. Podle žalovaného smysl uskutečněné transakce spočíval v převedení majetku ze zanikající společnosti na nově založenou, dluhy nezátíženou společnost a zároveň ve zlepšení finanční situace vzniklé společnosti uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z realizované transakce. Krajský soud měl za to, že popsane okolnosti se sice s odstupem času jeví jako transakce směřující k jedinému důsledku, totiž negativnímu ekonomickému dopadu na společnost Leavia Investment Pardubice, a. s., avšak bez dalšího stěží obстоjí závěr, že to bylo předem připraveným záměrem zúčastněných stran (včetně Investiční a poštovní banky, a. s.) při podpisu smluv v květnu a červnu 1998. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že na majetek společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. byl prohlášen konkurs až dne 3. 11. 1999. Nakonec ani prodej majetku (příp. části podniku) směřující k utlumení činnosti podnikatelského subjektu, jehož ekonomické důvody mohou být různé, nelze jen z tohoto důvodu označit za prodej mimo rámec podnikání ve smyslu § 2 obchodního zákoníku.

Pokud jde o posouzení předmětné transakce z pohledu § 2 odst. 7 daňového řádu, krajský soud konstatoval, že o zastřený právní úkon se jedná tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají jím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, nebo jím zastírají jinou právní skutečnost. V daném případě žalobce podal daňová přiznání, v nichž uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž uskutečněné transakce považoval za zdanitelná plnění. Posouzení, zda šlo o zdanitelné plnění či nikoli, je pak věcí správce daně. Neobstojí tedy závěr žalovaného, podle něhož žalobce vydával uskutečněné prodeje za zdanitelná plnění, přestože se o ně v daném případě nejednalo, přičemž smyslem zastření skutečného stavu byla snaha neoprávněně čerpat prostředky státního rozpočtu ve formě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel setrval na svém názoru, že předmětná transakce nebyla uskutečněna při podnikání mj. proto, že se nejednalo o soustavnou činnost. Stěžovatel souhlasil s krajským soudem v tom ohledu, že se jednalo o podobný případ, jako je prodej podniku nebo jeho části, měl však za to, že pro účely pochopení a vysvětlení charakteru předmětné transakce měl krajský soud vycházet ze současného zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. Podle § 13 odst. 10 písm. a) tohoto zákona se za zdanitelné plnění nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku. Současný zákon vychází ze Šesté směrnice ES týkající se daně z přidané hodnoty (č. 77/388/EHS), což činil i předešlý zákon, ovšem ten se v některých ohledech od směrnice

odchyloval. Stěžovatel odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že rovněž u zákona č. 588/1992 Sb. měl zákonodárce zjevně v úmyslu přijmout takovou právní úpravu daně z přidané hodnoty, která by byla přinejmenším v základních obrysech kompatibilní se Šestou směrnicí a s právními úpravami členských států ES.

Stěžovatel byl rovněž nadále přesvědčen o tom, že předmětná transakce nebyla provedena za účelem dosažení zisku. Po její realizaci společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. utlumila svoji činnost a neuzavírala již žádné nové smlouvy. Její další ekonomická aktivita spočívala v tzv. rekomercializaci, tj. ve zpětném odkupu nevýhodných smluv od žalobce, které společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. ještě více poškozovaly. Záměrem majetkově a personálně spřízněných osob podílejících se na předmětném „přesunu majetku“ bylo dosažení zisku, nikoliv však ve společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s., ale výhradně v nástupnické společnosti, již byl žalobce.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na okolnosti předmětné transakce a na to, že společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. zůstala i nadále dlužníkem Investiční a poštovní banky, a. s., neboť žalobce k dluhu pouze přistoupil. Účelovým zastřením skutečného stavu majetku při provedeném zápočtu, kdy skutečná úhrada za prodaný majetek měla být několikanásobně vyšší, byly vytvořeny předpoklady k tomu, aby společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. neměla prostředky na úhradu daně z přidané hodnoty. O tom, že tyto prostředky skutečně neměla, svědčí i okolnost, že v době před výmazem této společnosti z obchodního rejstříku byl proveden odpis nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 3 348 925 Kč. Vzhledem k tomu, že na obou stranách předmětné transakce, kdy daň na výstupu na jedné straně nebyla uhrazena a daň na vstupu byla naopak vehementně vymáhána, stály tytéž spřízněné osoby, je podle stěžovatele nepochybné, že se jednalo o pokus o neoprávněné daňové zvýhodnění, resp. daňový únik. Pokud by nedošlo k zahrnutí závazků vůči Investiční a poštovní bance, a. s. do zápočtu, podmínky pro prohlášení konkursu na společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. by nastaly ihned v květnu 1998. Stěžovatel v žalobou napadených rozhodnutích netvrdil, že uvedené záměry obou společností sdílela i Investiční a poštovní banka, a. s.

Ve věci aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu stěžovatel uváděl, že vzal v úvahu jak skutečný stav, tak zejména jiné rozhodné skutečnosti a postupoval tak v souladu s citovaným ustanovením zákona. Stěžovatel nezpochybňoval uskutečnění plnění, jež byla součástí předmětné transakce. Nejednalo se však o zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel v této souvislosti uváděl, že společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s., byly po provedené daňové kontrole vydány správcem daně dodatečné platební výměry, jimiž byla původně vyměřená daň na výstupu ve výši 54 639 004 Kč snížena na 0 Kč, a tato rozhodnutí správce daně nabyla právní moci, neboť je uvedena společnost akceptovala a neodvolala se proti nim. Žádná zdanitelná plnění ve věci „majetkového přesunu“ se tedy podle stěžovatele u této společnosti neuskutečnila. Žalobce tedy touto formou přijal plnění, která nejsou zdanitelná a tudíž mu ani nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty nevznikl. Nejedná se o pouhé posouzení či názor správce daně, ale jasný důkaz o tom, že dodavatel zdanitelné plnění

neuskutečnil. Krajský soud tyto skutečnosti ve svém rozsudku nejen zcela pomíjí, ale v podstatě popírá svým rozhodnutím skutečnosti, o kterých v daném případě nerozhodoval ani rozhodovat nemohl. Rozsudek také podle stěžovatele opomíjí tu část ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, která hovoří o jiných skutečnostech rozhodných pro stanovení či vybrání daně. Posouzení těchto jiných skutečností je totiž velmi často jedinou obranou proti daňovému úniku.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí a konstatoval, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v odůvodnění rozsudku krajského soudu. Nesprávnost některých tvrzení stěžovatele dokládá časová souslednost jednotlivých kroků. Po uskutečnění předmětného prodeje v květnu a červnu 1998 podaly obě společnosti včas a řádně daňová přiznání k dani z přidané hodnoty na vstupu i na výstupu, což obě společnosti doložily smlouvami a doklady, jejichž pravost a správnost správce daně nevyvrátil. Správce daně od počátku vystupoval tak, že společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. je povinna platit, a okamžitě přistoupil k exekuci, která pokračovala až do 8. 11. 2000, kdy byly vydány dodatečné platební výměry vůči uvedené společnosti a správce daně vzal v rámci konkursu zpět svou přihlášku na pohledávku ve výši cca 56 mil. Kč. O výměrech nebyly informovány statutární orgány Leavia Investment Pardubice, a. s., ani žalobce, ale pouze správce konkursní podstaty, který požadoval pouze vrácení již stržené částky 4 mil. Kč. Současně však bylo stále přezkoumáváno daňové přiznání žalobce a jeho nárok na odpočet nebyl uznán. Není pravdou, že by žalobce vehementně vymáhal zaplacení odpočtu, pouze požadoval, aby ve věci bylo rozhodnuto, a to mj. formou stížnosti u Ministerstva financí.

Společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. nabízela správci daně za souhlasu žalobce převod své pohledávky ve výši 20 784 175 Kč za žalobcem, na což ovšem správce daně nereagoval. Společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. měla v té době značný majetek, který byl ještě po několika letech konkursu zpeněžen za cca 24 mil. Kč, takže je zřejmé, že pokud by správce daně postupoval standardně, patrně by celý dluh nebo jeho největší část byla zaplacená. Pokud by správce daně rozhodl včas o tom, že obchod není zdanitelný, obě společnosti by to uvítaly. Popsaným postupem však správce daně přispěl k pozdějšímu konkursu společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. a k likvidaci žalobce. Ještě v době, kdy již byly vydány platební výměry vůči žalobci, tedy 19. 5. 2000, byl obchod vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. stále považován za zdanitelné plnění a daň vymáhána. Správce daně tedy po celou dobu zvažoval, jak by měl rozhodnout, když daň od prodávající společnosti vymáhal, ale daňový přeplatek kupující společnosti uznat nechťel.

Správci daně bylo od počátku známo, že žalobce závazky prodávající společnosti vůči Investiční a poštovní bance, a. s. skutečně převzal. Žalobce se domáhal toho, aby se stal jediným dlužníkem této banky. Banka sice z opatrnosti trvala na smlouvě o přistoupení k dluhu, ve skutečnosti však veškeré nároky směřovala a soudně uplatňovala vůči žalobci, nikoli vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. Veškeré tyto závazky byly již žalobcem vypořádány, naopak prodávající společnost byla od nich osvobozena.

Stěžovatel podle žalobce pokládá za podnikání jen takový obchod, z něhož mají oba účastníci konkrétně vyčíslitelný zisk, což žalobce nepovažuje za možné. Na každém obchodu zpravidla „vydělá“ jen jedna strana, přesto např. výprodeje zboží, byť i za cenu nižší než nákupní, nejsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny.

Argumentaci stěžovatele týkající se prodeje podniku nebo jeho části považuje žalobce za irelevantní, neboť krajský soud použil srovnání s prodejem podniku pouze pro ilustraci.

Žalobci je neustále podsouván podvodný úmysl, ačkoli celá záležitost byla od počátku v rukou finančních orgánů. Jestliže stěžovatel vytýká žalobci, že uskutečněné prodeje vydával za zdanitelné plnění, pak tedy jediným daňovým prohřeškem žalobce bylo patrně to, že přesně v souladu s realizovanými obchody podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty.

Pokud by platil argument stěžovatele, podle něhož již u společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. rozhodl tak, že nešlo o zdanitelné plnění, pak by ostatní stěžovatelem uváděné důvody mohly být bezpředmětné. Navíc je třeba přihlédnout k tomu, že platební výměry vůči žalobci byly vydány dne 19. 5. 2000, tedy předcházely dodatečným platebním výměrům ze dne 8. 11. 2000 vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. Již z tohoto důvodu měl stěžovatel odvoláním žalobce vyhovět. Za daného stavu věci mohl být správní soud rozhodnutími, jež se týkají prodávající společnosti, jen stěží vázán. Takový přístup by umožňoval správci daně vybrat si vždy z účastníků vzájemného obchodu toho solventnějšího a podle tohoto rozhodovat. Obě společnosti svou zákonnou povinnost podat daňové přiznání a předložit veškeré související doklady splnily a bylo tedy na správci daně, jak rozhodne.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžejní námitkou, podle níž předmětná transakce nebyla uskutečněna při podnikání a nelze ji tudíž považovat za zdanitelné plnění. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty skutečně považoval za zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti či poskytnutí služby „uskutečněné v tuzemsku při podnikání“, tedy nejde o to, že by každá taková jednotlivá transakce musela sama o sobě naplňovat veškeré znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, musí však svým charakterem náležet k takové souborné činnosti podnikatele, která tyto znaky ve svém celku vykazuje a kterou tudíž za podnikání považovat lze. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by k závěru o tom, že k předmětné transakci nedošlo při podnikání, postačovala pouhá skutečnost, že k převodu majetku mezi společnostmi Leavia Investment Pardubice, a. s. a stěžovatelem došlo jednorázově. Každý běžný podnikatel uskuteční v rámci své podnikatelské činnosti vedle opakujících se plnění také řadu jednorázových úkonů, včetně toho, že může prodat část svého majetku, podstatné je však právě to, že tak učiní v rámci své podnikatelské činnosti, kterou vykonává soustavně. V daném případě finanční orgány nezpochybňovaly, že žalobce

i společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. vyvíjely v daných zdaňovacích obdobích soustavnou podnikatelskou činnost. Ani případné rozhodnutí jedné z těchto společností své podnikatelské aktivity utlumit nemůže samo o sobě na tomto závěru nic změnit.

Při posouzení této dílčí otázky tedy krajský soud nepochybil a není přitom podstatné, že svou úvahu podpořil rovněž srovnáním s prodejem podniku. Stěžovatel vykládá výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, nesprávně, pokud se domnívá, že by z něho měla vyplývat povinnost použít - pro zdaňovací období předcházející vstupu ČR do Evropské unie a tedy i účinnosti nového zákona o dani z přidané hodnoty - tohoto nového zákona všude tam, kde by jeho znění podle názoru ve věci rozhodujícího orgánu lépe odpovídalo Šesté směrnici o dani z přidané hodnoty než zákon dosavadní. Takový požadavek zmíněný judikát neklade, pouze vyžaduje, aby i zákon č. 588/1992 Sb. byl při jeho aplikaci pro zdaňovací období předcházející vstupu do EU vykládán se zmíněnou směrnicí, jak je to jen možné, konformně, pokud nejde o ustanovení, kde se zákonodárce od směrnice úmyslně odchýlil.

Obdobně nelze vyloučit, že šlo o zdanitelné plnění, toliko na základě toho, že v daném případě měl být prodej realizován pouze za zůstatkové ceny, tedy že společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. neúčtovala žalobci žádnou marži. Je pravdou - a v tomto ohledu je třeba naopak odmítnout argumentaci žalobce, že při standardních vztazích mezi dodavatelem a odběratelem určitého zboží samozřejmě převládají obchody, z nichž mají zisk obě strany (typicky v řetězci výrobce-velkoobchodník-maloobchodník-spotřebitel, při němž se zisk či marže a tudíž i daň z přidané hodnoty z každé dílčí obchodní transakce s daným zbožím promítne do jeho ceny pro konečného spotřebitele). Vyskytují se však často i případy, kdy podnikatel zisku či marže u konkrétní transakce se zbožím nedosáhne, přesto však není pochyb o tom, že ji uskutečnil při podnikání. Takovým příkladem jsou i žalobcem uváděné výprodeje zboží, a to i za ceny nedosahující nákupních cen, neboť nabídkou výprodeje se obchodník bezpochyby snaží minimalizovat ztrátu z nákupu zboží, u něhož původně předpokládal, že jeho prodejem dosáhne plánované marže, ovšem z různých důvodů se mu zboží za ziskovou cenu prodat nepodařilo. Rozhodující je tedy skutečnost, zda podnikatel jednotlivou dílčí transakci realizoval s úmyslem pozitivně ovlivnit svůj celkový hospodářský výsledek, tedy zda byl v rámci okolností existujících v době uzavření této transakce veden snahou maximalizovat zisk, nebo naopak minimalizovat ztrátu ze svého podnikání jako takového.

Jednotlivá transakce tedy nemusí být ve svém výsledku výhodná pro obě strany, přesto však musí být obě strany při jejím uzavírání vedeny snahou zlepšit svou celkovou hospodářskou situaci. V této souvislosti již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83, který je k dispozici na www.nssoud.cz, judikoval, že zdanitelným plněním, tedy plněním uskutečněným při podnikání, nemůže být taková transakce, byť by i byla fakticky realizována, jež byla součástí činnosti, kterou podnikáním ve smyslu § 2 obchodního zákoníku nazvat nelze, neboť jejím cílem nebylo dosažení zisku zákonnými prostředky, ale naopak jejím jediným účelem bylo získání neoprávněného finančního prospěchu z veřejných prostředků. V tomto ohledu je ovšem třeba dát stěžovateli za pravdu, že v daném případě jmenované společnosti nesledovaly převodem hmotného a nehmotného majetku snahu dosáhnout zisku či zlepšit hospodářskou situaci obou společností, ale pouze snahu dosáhnout neoprávněného prospěchu, včetně daňového

zvýhodnění společnosti jedné, konkrétně žalobce, na úkor společnosti druhé, tedy společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. a také na úkor veřejných rozpočtů.

Jak stěžovatel konstatoval v žalobami napadených rozhodnutích, převod majetku uskutečnily ekonomicky a personálně propojené subjekty (viz § 6 zákona o dani z přidané hodnoty), neboť rozhodující podíl (69,23 %) na základním jmění společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. měla v té době společnost OL INVEST spol. s r. o., která byla zároveň jediným akcionářem žalobce. Jednatel OL INVEST spol. s r. o. byl v rozhodné době ing. O. L., jediným společníkem pak jeho dcera L. L., přičemž ing. L. byl zároveň členem dozorčí rady žalobce (od 27. 5. 1999 je členem představenstva žalobce) a také předsedou představenstva společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. Stěžovatel připomíná, že žalobce vznikl dne 11. 5. 1998, tedy v době, kdy se společnost Leavia Investment Pardubice, a. s., jak sám žalobce uváděl, již nacházela ve špatné ekonomické situaci, neboť se dostala do druhotné platební neschopnosti a nebyla schopna plnit mj. své závazky vůči státu na dani z přidané hodnoty. Zároveň měla již zmíněné závazky vůči Investiční a poštovní bance, a. s., k jejichž úhradě postupovala této bance veškeré leasingové splátky od nájemců. Od května 1998 již tato společnost nové leasingové smlouvy neuzavírala.

V té době zároveň došlo, jak již bylo řečeno, k předmětnému majetkovému přesunu, v celkové hodnotě 330 342 778,20 Kč (vč. DPH), za který ovšem uvedená společnost mohla na žalobci uplatňovat nárok na přímou úhradu pouze ve výši 21 784 175,40 Kč, zbývající část měla být uhrazena započtením závazků společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. vůči tehdejší společnosti Investiční a poštovní banka, a. s. Jak ovšem poznamenal rovněž stěžovatel, k žádnému započtení ve skutečnosti dojít nemohlo, neboť žalobce pouze přistoupil k dluhu dle § 531 odst. 2 občanského zákoníku na základě dohody s Investiční a poštovní bankou, a. s., tedy bez dohody s dlužníkem, tj. společností Leavia Investment Pardubice, a. s. Žádná pohledávka žalobce vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s., kterou by bylo možné započíst vůči kupní ceně za prodaný majetek, tak nevznikla. Jak připomněl stěžovatel, dle § 580 občanského zákoníku i § 364 obchodního zákoníku je možné započíst pouze vzájemné pohledávky obou stran. Žalobce a společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. sice následně uzavřely smlouvu o převzetí zmíněného dluhu dle § 531 odst. 1 občanského zákoníku, stalo se tak ovšem až po uzavření dohody o započtení pohledávek, a hlavně na této dohodě chybí projev vůle věřitele, tedy Investiční a poštovní banky, a. s., že dala k takovému právnímu úkonu nezbytný souhlas. Sám žalobce naopak uvádí, že banka s tím, aby žalobce zcela nahradil původního dlužníka, nesouhlasila, čemuž odpovídají i vyjádření této banky k výzvám správce daně založené ve správním spisu. V nich také banka sděluje, že tyto své pohledávky následně přihlásila v rámci konkursu na společnost Leavia Investment Pardubice, a. s., není tedy pravdou, že by banka následně uplatňovala tyto pohledávky toliko na žalobci, a nikoliv na společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. V této souvislosti je tedy třeba vycházet z toho, že k žádnému započtení pohledávek a tudíž ani k plné úhradě kupní ceny ze strany žalobce nikdy nedošlo, je tedy vůbec otázkou, zda bylo předmětné plnění v deklarovaném rozsahu vůbec uskutečněno (§ 9 odst. 1 písm. a/ zákona o dani z přidané hodnoty).

V každém případě je však z výše uvedených okolností zřejmé, že plnění nebylo uskutečněno při podnikání obou zúčastněných společností. Nejvyšší správní soud se

v tomto ohledu plně ztotožňuje se stěžovatelem a naopak nesouhlasí s hodnocením krajského soudu, neboť předmětná transakce se za popsanych okolností musela od počátku jevit pro společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. jako hrubě nevýhodná, která povede k dalšímu podstatnému zhoršení její ekonomické situace, což se také stalo, přičemž došlo k prohlášení konkursu na tuto společnost a posléze k jejímu zániku. Účelem této transakce tedy bylo vyvést aktiva, včetně takto konstruovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, z dosavadní společnosti na společnost nově založenou, tj. na žalobce, přičemž dosavadní společnosti byly ponechány vedle neperspektivních leasingových smluv také její závazky, včetně povinnosti zaplatit z uvedené transakce daň na výstupu, aniž by ovšem byl zachován tomu odpovídající majetek, z něhož by bylo možné tyto závazky krýt. V této souvislosti stěžovatel v žalobami napadených rozhodnutích podrobně popisuje, jak společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. postupně v letech 1996-1998 převáděla svůj nemovitý majetek na osoby s ní spojené, konkrétně na společnost OL INVEST spol. s r. o., na ing. O. L. a na jeho manželku M. L. Zbývající nemovitosti byly zatíženy zástavami bank. Movitý majetek byl převeden v rámci předmětné transakce na žalobce.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předmětnou transakci společnost Leavia Investment Pardubice, a. s. ani žalobce nerealizovali za účelem dosažení zisku legitimním způsobem, nešlo tedy o činnost uskutečněnou při podnikání a nelze ji tudíž považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutkové okolnosti podporující tento závěr byly stěžovatelem v žalobou napadených rozhodnutích dostatečně podrobně popsány a mají oporu ve správním spisu. Není přitom podstatné, zda stejný záměr jako obě společnosti sledovala při realizaci zmíněných transakcí také Investiční a poštovní banka, a. s. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že správce daně pochybil, pokud na jednu stranu vedl vytykácí řízení s žalobcem, přičemž nechtěl uznat uplatňovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, na druhou stranu vymáhal z téže transakce daň na výstupu u společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. Správce daně měl nepochybně postupovat vůči oběma stranám konzistentním způsobem, tedy zahájit vytykácí řízení u obou subjektů a po zjištění výše popsanych skutečností stanovit daň z předmětné transakce na obou stranách v nulové výši. Správce daně ovšem přesto k tomuto správnému výsledku nakonec dospěl, byť se tak stalo až na základě daňové kontroly a dodatečných platebních výměrů vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. Tyto platební výměry musely být samozřejmě v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání doručovány pouze správci konkursní podstaty, přičemž správce daně neměl povinnost o nich informovat žalobce. Zmiňované pochybení, jehož se správce daně dopustil vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. v žádném případě nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, jež se týkají žalobce. Rozhodně nelze akceptovat argumentaci žalobce, že by obě společnosti splnily své daňové povinnosti již tím, že podaly příslušná daňová přiznání. Výše popsané jednání, jehož cílem bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění, lze jen stěží označit za plnění povinností plátce daně z přidané hodnoty.

Druhou námitku stěžovatele týkající se aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu již Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Podmínky pro použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu byly definovány judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48,

publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, www.nssoud.cz). Pokud se finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. O takovou situaci se jedná pouze tehdy, pokud účastníci právního úkonu předstírají určitý úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, popřípadě jinou právní skutečnost. Jedná se tedy o rozpor mezi vůlí účastníků právního úkonu a jejím projevem, přičemž tato neshoda vůle a jejího projevu je u obou stran právního úkonu stejná a je vědomá. O zastřený právní úkon se naopak nejedná, pokud daňový subjekt nečinil své právní úkony na oko, nepředstíral je a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, byť by i svými úkony obcházel zákon či práva zneužil. Povinností finančních orgánů je tedy podle citované judikatury 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.

Je třeba přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatel těmito požadavkům nedostál, když v žalobou napadených rozhodnutích pouze konstatoval, že žalobce vydával uskutečněné prodeje za zdanitelná plnění, přestože se o ně v daném případě nejednalo, přičemž smyslem zastření skutečného stavu byla snaha neoprávněně čerpat prostředky státního rozpočtu. Krajský soud zcela správně vyhodnotil, že posouzení, zda šlo o zdanitelné plnění či nikoli, je věcí správce daně, příp. stěžovatele, tudíž v tomto ohledu o zastřený právní úkon nebo o zastřenou jinou právní skutečnost jít nemohlo. Nelze proto ani souhlasit s tvrzením stěžovatele, že by krajský soud opomněl aplikovat tu část ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, která hovoří vedle skutečného obsahu právního úkonu také o jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení daně.

Nejvyšší správní soud musí navíc zcela odmítnout argumentaci stěžovatele, podle níž by o žalobcem uplatňovaném nároku na odpočet daně mělo být ve skutečnosti rozhodnuto již tím, že správce daně dodatečně stanovil společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. ze shodné transakce daň na výstupu v nulové výši a že tyto dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Správce konkursní podstaty neměl samozřejmě žádný důvod podávat proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, když na jejich základě došlo ke snížení celkové výše pohledávek vůči konkursní podstatě o 54 mil. Kč. Výsledek daňového řízení vůči společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. tedy nemohl sám o sobě předurčit výsledek vytýkácího řízení vůči žalobci a nezbavil správce daně povinnosti vést ve věci v souladu s rozložením důkazního břemene dle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu dokazování a stěžovatele povinnosti svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Opačný závěr by připravil žalobce o jakoukoli právní ochranu, a to v rozporu s ústavním pořádkem ČR.

Pokud stěžovatel hodlal opřít svá rozhodnutí rovněž o ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, měl v první řadě přezkoumat, zda při prodeji předmětného majetku nebyla pouze předstírána kupní cena, která byla deklarována jako základ daně z přidané hodnoty na vstupu i na výstupu, a zda reálná cena převedeného majetku nebyla ve skutečnosti výrazně nižší. Zrovna tak by bylo vhodné se v této souvislosti zabývat otázkou, zda skutečně zamýšleným právním úkonem, který v daném případě proběhl, nebyl prodej podniku společnosti Leavia Investment Pardubice, a. s. či jeho části žalobci a zda soubor

uzavřených kupních smluv a smluv o postoupení pohledávek a závazků tento zamýšlený právní úkon pouze nezastíral (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 - 63, publikovaný pod č. 632/2005 Sb. NSS). Takové přezkoumatelné úvahy však v rozhodnutích stěžovatele absentují, nemohl z nich tudíž vycházet ani krajský soud. To ovšem nic nemění na správnosti výše uvedených závěrů stěžovatele, podle nichž předmětná transakce nebyla uskutečněna při podnikání obou společností a nejde tedy o zdanitelné plnění.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou a v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Hradci Králové vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém řízení (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu