



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **DYNAMICKÁ a.s.**, se sídlem Mostecká 273/21, Praha 1, zast. Mgr. Janem Tomsem, advokátem se sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020, č. j. 6757/20/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2021, č. j. 18 Af 1/2020 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla ke dni 25. 8. 2017 registrována jako plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Následně podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období od 25. 8. 2017 do 31. 8. 2017, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 710 010 Kč. Nadměrný odpočet vznikl uplatněním nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatého plnění od společnosti Newport Invest s. r. o. (dále jen „Newport“) spočívajícího v nákupu stavebních strojů. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil postup k odstranění pochybností, na nějž navázala daňová kontrola. Správce daně dospěl k závěru, že pořízení stavebních strojů je součástí jedné komplexní transakce, kterou je koupě části obchodního závodu od společnosti Newport. Takovou transakci nelze považovat za dodání zboží ani poskytnutí služby, jak vyplývá z § 13 odst. 9 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nejedná se tedy o předmět daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně proto žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně na vstupu a platebním výměrem ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9079642/18/2001-53523-105249, vyměřil žalobkyni DPH ve výši 0 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil. Žalovaný vycházel z toho, že mezi žalobkyní a společností Newport byly uzavřeny dvě smlouvy. Dne 20. 7. 2017 byla uzavřena kupní smlouva, jejímž předmětem byla koupě stavebních strojů za cenu 3 829 000 Kč bez DPH (cena byla později opravena na 4 029 000 Kč bez DPH). K této smlouvě se vztahuje daňový doklad č. 201714A s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28. 8. 2017. Sjednaná kupní cena měla být podle předložených pokladních dokladů uhrazena v hotovosti v období od 20. 7. 2017 do 27. 10. 2017 několika platbami ve výši cca 250 000 Kč. Dne 22. 8. 2017 byla uzavřena smlouva o koupi části obchodního závodu, kterou žalobkyně nabyla část obchodního závodu společnosti Newport označenou jako Divize půjčovna a pronájem stavebních strojů, nářadí a přepravní techniky. Podle přílohy č. 1 ke smlouvě je předmětem koupě části obchodního závodu hmotný majetek (nespecifikovaný drobný stavební materiál a náhradní díly k vozidlům a strojům), práva a povinnosti vyplývající ze smluvních vztahů (pohledávky a závazky ve výši 0 Kč), práva a povinnosti vyplývající z pracovněprávních vztahů se zaměstnanci (závazky vůči zaměstnancům a jednatelům – žádné). Kupní cena byla sjednána ve výši 20 000 Kč. Na základě smlouvy ze dne 31. 8. 2017 pronajala žalobkyně stavební stroje a přepravní techniku společnosti Moravia Bau s.r.o. Žalovaný přihlédl též ke skutečnostem zjištěným v průběhu registračního řízení zahájeného žádostí žalobkyně ze dne 9. 8. 2017.

[3] Žalovaný dospěl s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011 - 103, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 11. 2011 ve věci C-444/10 *Christel Schriever* k závěru, že obě smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Newport je třeba posuzovat z funkčního hlediska jako jedinou transakci. Majetek pořízený toliko na základě smlouvy o koupi závodu v hodnotě 20 000 Kč zahrnoval pouze malé množství nespecifikovaného drobného majetku, jenž nemohl vykazovat funkční samostatnost v ekonomické činnosti žalobkyně. Ze smlouvy uzavřené se společností Moravia Bau vyplývá, že předmětem ekonomické činnosti žalobkyně měl být pronájem strojů a stavební techniky. Stavební stroje tak podle žalovaného byly hlavní částí převáděné části obchodního závodu společnosti Newport, neboť jejich prostřednictvím měla žalobkyně realizovat ekonomickou činnost, kterou deklarovala v přihlášce k registraci k DPH jako pronájem strojů a stavební techniky. Stavební stroje představují pro žalobkyni soubor majetku, který může tvořit samostatně fungující funkční celek (na rozdíl od věcí uvedených ve smlouvě o koupi části závodu), na jehož základě může vykonávat ekonomickou činnost. Smlouvy uzavřené žalobkyní se společností Newport nelze považovat za oddělené, neboť spolu fakticky souvisí a jsou důkazem toho, že součástí koupené části obchodního závodu jsou též stavební stroje. Žalovaný uzavřel, že nákup stavebních strojů není předmětem daně, neboť je součástí převodu části obchodního závodu.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Městský soud předně poukázal na to, že žalobní body jsou totožné s odvolacími námitkami, aniž by však žalobkyně reagovala na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Jelikož se městský soud zcela ztotožnil se závěrem žalovaného, odkázal na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť neměl za potřebné jinými slovy opakovat, co řekl již žalovaný. Shrnul podstatu judikatury NSS a Soudního dvora Evropské unie tak, že daňové posouzení majetkových dispozic nemůže být závislé na

pokračování

označení jednotlivých uzavíraných smluv, jednání smluvních stran musí být posuzováno materiálně podle jeho skutečného obsahu, přičemž na majetkové dispozice realizované na základě postupně uzavíraných smluv může být z hlediska daňového nahlíženo jako na smlouvu o prodeji (části) obchodního závodu. Zásadní je hledisko funkční, podle nějž musí být v každém jednotlivém případě zkoumáno, zda byl převeden soubor věcí, práv a jiných hodnot, který je v této podobě (alespoň v podstatných parametrech) způsobilý dalšího podnikání v režii nového vlastníka. Je třeba posoudit, zda postupem smluvních stran byl dosažen shodný stav jako v případě, kdy by byla uzavřena smlouva o prodeji závodu. To ostatně odpovídá i zásadě materiální pravdy upravené v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle městského soudu bylo na žalobkyni, aby v soudním řízení tvrdila a prokazovala, že smlouvy byly na sobě nezávislé nejen formálně, ale též materiálně, tedy na ně nelze nahlížet jako na jedinou smlouvu o prodeji obchodního závodu. Bylo na ní, aby brojila proti závěrům žalovaného stran funkčního hlediska a zpochybňovala závěr, že kupní smlouvou byl převeden soubor věcí, práv a jiných hodnot, který byl způsobilý k využití pro další podnikání, naproti tomu smlouvou o prodeji části obchodního závodu nebyl převeden majetek vykazující tuto charakteristiku. Takovou žalobní argumentaci ovšem žalobkyně neuvedla, ustala u tvrzení, že žádný zákon nezakazuje uzavřít postupně několik samostatných smluv.

II. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že kupní smlouva a smlouva o převodu části obchodního závodu se pro účely DPH považují za jeden právní úkon. Od samého počátku tvrdila, že se nejedná o jeden úkon a zákon připouští uzavřít dvě smlouvy. Nebyla schopna ovlivnit vůli prodávajícího, jenž se nejprve rozhodl prodat vozidla a stavební techniku a až posléze zbytek části obchodního závodu. Nemohla prodávajícího donutit, aby zahrnul vozidla a stavební techniku již do smlouvy o převodu části obchodního závodu, která byla uzavírána až po měsíci. O tom, že chce prodávající prodat i zbývající část obchodního závěru, se dozvěděla až po uzavření kupní smlouvy.

[7] Dále poukázala na to, že finanční správa akceptovala přiznání a úhradu DPH od prodávajícího. Nevyzvala ho k opravě daňového přiznání, má se tedy za to, že daňové tvrzení prodávajícího nerozporuje a uznává. Za této situace měl správce daně akceptovat její nárok na odpočet DPH, jinak vybere daň dvakrát.

[8] Stěžovatelka tvrdí, že smlouvou o převodu části obchodního závodu nabyla notebook obsahující klientelu a historii, sestavu nářadí pro servisní výjezdové vozidlo, drobné nářadí, hydraulický zvedák, přenosné svářečky, regály a generátor proudu. To vyplývá z výpovědi pana J., tvrzení jednatele stěžovatelky i předávacího protokolu ze dne 28. 8. 2017, který stěžovatelka získala až na základě rozsudku městského soudu. Tato část obchodního závodu je zcela způsobilá plnit svůj samostatný účel – servisní práce na vozidlech a stavební technice. K servisní práci není nic víc zapotřebí. Jednalo se tedy o dvě

samostatné smlouvy, jejichž předmět byl schopen plnit svůj samostatný účel. Závěr městského soudu i žalovaného je nesprávný.

[9] Namítá, že skutková zjištění, k nimž dospěl žalovaný a poté i městský soud, nemají oporu v dokazování a je jí dáváno k tíži něco, co nemohla ovlivnit (postupné uzavírání smluv). Při zjišťování skutkového stavu byl porušen zákon do té míry, že to mohlo ovlivnit napadené rozhodnutí. Důkazy k nepřiznání nároku na odpočet daně fakticky neexistují. Jde pouze o výpovědi jednatelů stěžovatelky a společnosti Newport. Městský soud se důkladně nevypořádal ani s tím, že stěžovatelka řádně a včas splnila všechny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet a že se jednalo o zdanitelné plnění. Místo toho pouze konstatoval, že souhlasí se závěry žalovaného.

[10] Nedostatek důvodů rozsudku městského soudu spatřuje stěžovatelka v nedostatku důkazů svědčících o tom, že pro účely DPH se jednalo o jednu smlouvu, nikoliv dvě, tedy že se jednalo o jeden převod části obchodního závodu. Upozorňovala městský soud, že samostatná část obchodního závodu byla převáděna měsíc po uzavření kupní smlouvy na strojní techniku a vozidla. Městský soud se s tím vypořádal tak, že závěry žalovaného jsou v pořádku. V tomto ohledu považuje stěžovatelka rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť městský soud měl přezkoumat hodnocení důkazů provedené žalovaným, což se nestalo.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že samotná skutečnost, že jednotlivé smlouvy, jimiž byl postupně převeden majetek tvořící ve svém souhrnu funkční celek, byly uzavřeny s časovým odstupem, či okolnost, v jakém pořadí se dílčí fáze tohoto převodu uskutečnily, nejsou významné pro závěr, zda se ve výsledku materiálně jednalo o převod obchodního závodu či jeho části. Výsledek daňového řízení byl zcela nezávislý na osudu daňových povinností jiných daňových subjektů, jakkoliv by měly své kořeny ve stejném obchodním případě. Závěry finanční správy učiněné v rámci jiného daňového řízení zásadně nemohou (bez dalšího) vyvolat u stěžovatelky legitimní očekávání či jinak ovlivnit meritorní rozhodnutí.

[12] Pokud jde o důkazní návrh učiněný v kasační stížnosti (protokol o předání části obchodního závodu), stěžovatelce podle žalovaného nic nebránilo v tom, aby jej předložila již v průběhu daňového řízení. Stěžovatelka nevysvětlila, proč jej předkládá až v soudním řízení, *nota bene* v řízení o mimořádném opravném prostředku. Není zřejmé, v čem by měl rozsudek městského soudu stěžovatelce pomoci získat tuto listinu. Stěžovatelka již v daňovém řízení věděla, jaké výhrady má správce daně k posuzované transakci, a neměla tedy vyčkávat až na rozhodnutí správního soudu.

[13] Správce daně i žalovaný založili své závěry na obsáhlém portfolio důkazů, zahrnujícím mimo provedených svědeckých výpovědí také řadu listinných důkazů. Z výpovědi jednatele společnosti Newport vyplynulo, že na základě smlouvy o koupi části obchodního závodu byl převeden jen drobný majetek, který sám o sobě nemohl tvořit samostatný funkční celek. Tato výpověď nebyla ze strany stěžovatelky relevantně zpochybněna. Nelze mít za to, že by správní orgány či městský soud učinily daný závěr bez důkazu. K tvrzení, že byly splněny podmínky vzniku nároku na odpočet, žalovaný uvedl, že sice byl předložen účetní doklad, ovšem nebylo prokázáno faktické naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť zpravidla jen u přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze vážit důvodnost jiných námitek. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Asz 69/2016 – 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 – 35).

[17] Stěžovatelka namítá, že důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu je nedostatek důkazů svědčících o tom, že dvě samostatně uzavřené smlouvy jsou pro účely DPH jedinou smlouvou, jejíž podstatou je převod části obchodního závodu.

[18] Z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku NSS ověřil, že se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, podle nějž dvě po sobě uzavřené smlouvy (odlišně pojmenované) mohou představovat jedinou obchodní transakci, přičemž z hlediska právní kvalifikace této jediné transakce pro účely jejího podřazení pod konkrétní ustanovení zákona o DPH je rozhodující funkční hledisko. Poukázal na to, že stěžovatelka v žalobě nepřednesla žádnou argumentaci, kterou by zpochybnila závěr žalovaného, že obě smlouvy jsou součástí jedné obchodní transakce, jejíž podstatou je převod části obchodního závodu. Vysvětlil, že uplatněné žalobní body se mýlí s rozhodovacími důvody žalovaného, stěžovatelka se jimi domáhá přezkoumání údajných závěrů žalovaného, které ovšem žalovaný neučinil. Jelikož se městský soud ztotožnil s úvahami žalovaného, pokud jde o vymezení rozsahu obchodní transakce, kterou nelze uzavřením dvou smluv uměle štěpit na dílčí obchodní transakce, a jelikož stěžovatelka nenapadla rozhodnutí žalovaného argumenty reagujícími na východiska ani z nich plynoucí závěr žalovaného, odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Takový postup nelze městskému soudu vytýkat (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130).

[19] Tvrdí-li stěžovatelka, že městský soud měl revidovat hodnocení důkazů provedené žalovaným, pomíjí, co k tomuto žalobnímu bodu uvedl městský soud. Ten zdůraznil, že žalobní námitka je obecná, neboť stěžovatelka v ní nijak nespecifikuje, v jakém konkrétním ohledu měly správní orgány v procesu dokazování (zejména v rámci hodnocení důkazů) pochybit, neoznačuje žádný důkaz, jenž měl zůstat stranou hodnocení důkazů nebo byl hodnocen nedostatečně či vadně. Městský soud uzavřel, že s ohledem na dispoziční zásadu uplatňující se v soudním řízení může pouze ve stejné míře obecnosti konstatovat, že žádné vady v postupu správce daně ani žalovaného neshledal. Nejvyšší správní soud má postup městského soudu, jímž vypořádal zcela obecný žalobní bod týkající se dokazování, za správný.

[20] Spatřuje-li stěžovatelka nedostatek důvodů rozsudku městského soudu v nedostatku důkazů svědčících o tom, že pro účely DPH se jednalo o jednu smlouvu, nikoliv dvě, je třeba zopakovat, co uvedl již městský soud, že v daném případě není významné, kolik smluv bylo uzavřeno. Stěžovatelka po celou dobu vychází z toho, že každá smlouva je samostatná a plnění poskytnuté na základě jedné smlouvy je třeba kvalifikovat z hlediska zákona o DPH zvlášť (samostatně). Žalovaný a následně i městský soud naproti tomu vyšli z toho, že obě smlouvy jsou součástí jedné obchodní transakce, kterou nelze uměle rozdělovat uzavřením dílčích smluv na několik obchodních transakcí samostatně posuzovaných z hlediska DPH. V daném případě se tak nejedná o spor vyplývající z hodnocení důkazních prostředků (z žaloby ostatně plyne, že stěžovatelka se ztotožňuje se skutkovým stavem zjištěným správcem daně a žalovaným), nýbrž spíše o spor v rovině právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu. Jak nicméně vysvětlil městský soud ve svém rozsudku, stěžovatelka v žalobě nepřednesla žádnou argumentaci týkající se výše vymezené právní otázky, lpěla pouze na formální stránce věci (uzavření 2 smluv) a nereagovala na závěr žalovaného, že bez ohledu na uzavření několika dílčích smluv se jedná o jednu obchodní transakci, jejíž podstatou je převod části obchodního závodu. Městský soud poukázal na to, že v dokladu o koupi části obchodního závodu ze dne 23. 8. 2017 stěžovatelka a společnost Newport souhlasně prohlásily, že stěžovatelka koupila část obchodního závodu označenou jako Divize půjčovna a pronájem stavebních strojů, nářadí a přepravní techniky, tvořenou souborem jmění představujícím funkční organizační jednotku a zahrnující veškeré stroje, nářadí a dopravní techniku. Nelze tedy mít za to, že by rozsudek městského soudu trpěl nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[21] Pod námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu je třeba podřadit rovněž výtku, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti nesprávně podřadila pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle níž se městský soud důkladně nevypořádal s tím, že stěžovatelka řádně a včas splnila veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet a že se jednalo o zdanitelné plnění. Městský soud pouze konstatoval, že souhlasí se závěry žalovaného. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v dané věci nebylo sporu, že stěžovatelka splnila formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu. Sporné bylo „pouze“ to, zda plnění přijaté od společnosti Newport lze považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH. Městskému soudu nelze vytýkat, že se nezabýval tím, zda byly splněny formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu, nýbrž že se soustředil na správnost závěru žalovaného, zda plnění přijatá od společnosti Newport lze považovat za zdanitelná plnění. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku vysvětlil, že žalobní body se mýlí s důvody, o něž opřel žalovaný své

pokračování

rozhodnutí, a rámcově vymezil obsah argumentace, která by byla případná. Jelikož stěžovatelka nepředestřela argumentaci, která by polemizovala se závěry žalovaného, považoval za dostatečné odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil. Z odůvodnění rozsudku městského soudu tedy bez jakýchkoliv pochybností plyne, jak uvažil o argumentaci obsažené v žalobě, nelze jej proto mít za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Lze doplnit, že stěžovatelka závěr městského soudu, podle něž se žaloba mívá s rozhodovacími důvody žalovaného, v kasační stížnosti nenapadla.

[22] NSS se dále zabýval kasační námitkou dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle níž skutková zjištění žalovaného nemají oporu v dokazování, navíc je dáváno stěžovateli k tíži něco, co nemohla ovlivnit (postupné uzavírání smluv). Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jaká skutková zjištění žalovaného nemají oporu ve správním spisu. Má-li tím stěžovatelka na mysli, že neexistují důkazy k nepřiznání nároku na odpočet daně, je třeba zopakovat, že spor mezi účastníky řízení není v daném případě veden v rovině skutkové (důkazní), nýbrž v rovině právní. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakých právních důvodů má za to, že obě smlouvy jsou ve skutečnosti součástí jedné obchodní transakce. O jejich věcné souvislosti ostatně svědčí i doklad o koupi části obchodního závodu ze dne 23. 8. 2017, který zachycuje shodné prohlášení společnosti Newport a stěžovatelky, že stěžovatelka nabyla část obchodního závodu tvořenou mimo jiné stavebními stroji. Vytýká-li stěžovatelka žalovanému, že si bez jakýchkoliv důkazů vytvořil účelovou domněnku o provázanosti kupní smlouvy a smlouvy o prodeji části obchodního závodu, jedná se o námitku nedůvodnou.

[23] Námitku stěžovatelky, že jí žalovaný klade k tíži něco, co nemohla ovlivnit (postupné uzavření dvou smluv), nelze podřadit pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se k této námitce vyjádřil níže v rámci vypořádání důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[24] Soud se dále zabýval námitkami souvisejícími s právním posouzením prodeje stavebních strojů a vozidel jako součástí převodu části obchodního závodu společnosti Newport. Stěžovatelka v rámci tohoto kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uplatnila několik dílčích námitek. Některými se snaží překlenout obsahové nedostatky žaloby, na které ji upozornil městský soud v těch částech odůvodnění rozsudku, v nichž vysvětlil, proč se žalobní argumentace mívá s rozhodovacími důvody žalovaného. Obsah žaloby nicméně předurčuje, jakými námitkami a skutečnostmi se může Nejvyšší správní soud zabývat v řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). Obsahové nedostatky žaloby tak nelze zhojit v kasační stížnosti, která je mimořádným opravným prostředkem a slouží k tomu, aby soud vyššího stupně přezkoumal zákonnost úvah soudu prvního stupně, nikoliv k rozšíření rozsahu soudního přezkumu provedeného soudem prvního stupně.

[25] Stěžovatelka namítá, že smlouvou o převodu části obchodního závodu byla převedena taková část obchodního závodu, která byla zcela způsobilá plnit samostatný účel, jímž jsou servisní práce na vozidlech a stavební technice. Stěžovatelka nicméně v řízení před městským soudem neargumentovala tím, že by věci, které nabyly na základě smlouvy ze dne 22. 8. 2017 o převodu části obchodního závodu, tvořily samy o sobě

takový souhrn majetku, jenž by postačoval k vykonávání ekonomické činnosti (podnikání). Takovou námitku uplatnila stěžovatelka až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv jejímu uplatnění v řízení před městským soudem nic nebránilo. Stěžovatelka ke kasační stížnosti přiložila protokol o předání části obchodního závodu ze dne 28. 8. 2017, který podle ní podporuje její argumentaci a který se jí (bez bližšího vysvětlení) podařilo získat až na základě rozsudku městského soudu.

[26] I kdyby neměla stěžovatelka tuto listinu k dispozici dříve, nic jí nebránilo uplatnit již v řízení před městským soudem tuto námitku, pouze by se nacházela v obtížnější důkazní situaci. Již v okamžiku, kdy stěžovatelka uzavřela smlouvu o prodeji části obchodního závodu, musela vědět, zda takto nabývané věci jí samy o sobě postačují k vyvíjení ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud proto posoudil tuto dílčí námitku jako nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Neprovedl proto ani důkaz protokolem o předání části obchodního závodu ze dne 28. 8. 2017, neboť by bylo neúčelné provádět dokazování k otázce, kterou se Nejvyšší správní soud nemůže z důvodu nepřípustnosti kasační námitky zabývat.

[27] Stěžovatelka dále namítá, že nemohla ovlivnit vůli prodávajícího, jenž se rozhodl prodat jí nejprve vozidla a stavební techniku a teprve poté i zbytek části obchodního závodu. Ani tuto námitku neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Před městským soudem argumentovala pouze tím, že v rámci smluvní volnosti mohou daňové subjekty uzavírat libovolné smlouvy, uzavření kupní smlouvy nebrání tomu, aby posléze byla uzavřena smlouva o převodu části obchodního závodu. Argument uplatněný v kasační stížnosti sice rovněž vychází z principu smluvní volnosti, ovšem jeho podstatou je tvrzení, že stěžovatelka nemohla dosáhnout toho, aby převod všech věcí byl součástí jedné smlouvy. Kasační námitka je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Stěžovatelka poukazuje na to, že finanční správa akceptovala přiznání a úhradu DPH u společnosti Newport, měla by jí tudíž přiznat nárok na odpočet DPH na vstupu, jinak bude DPH vybrána dvakrát. Jestliže finanční správa nevyzvala společnost Newport k opravě daňového přiznání, má se za to, že její daňové tvrzení nerozporuje a uznává. Kasační námitka je přípustná jen v části. Stěžovatelka totiž v žalobě pouze zmínila, že společnost Newport splnila své daňové povinnosti a daň přiznala a uhradila. Tvrdí-li v kasační stížnosti, že finanční správa *implicite* akceptovala daňové tvrzení společnosti Newport, jde stěžovatelka nad rámec toho, co tvrdila v žalobě, a v tomto rozsahu je kasační námitka nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tak zabýval pouze tím, jaký vliv na uznání nároku na odpočet DPH na vstupu má skutečnost, že dodavatel stěžovatelky přiznal daň na výstupu a zaplatil ji, neboť v tomto rozsahu navazuje kasační námitka na tvrzení obsažené v žalobě.

[29] Hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu jsou upraveny v § 72 zákona o DPH, přičemž předložení bezvadného daňového dokladu dle § 73 zákona o DPH samo o sobě neznamená, že jsou tyto hmotněprávní podmínky splněny. Ačkoliv tedy stěžovatelka měla daňový doklad vystavený společností Newport, v němž je uvedena DPH z prodeje stavebních strojů a přepravní techniky, neznamená to, že jí z hlediska hmotného práva vznikl nárok na odpočet DPH. Z návěti § 72 odst. 1 zákona o DPH plyne, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného

pokračování

plnění. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že plnění přijaté podle faktury č. 201714A není předmětem DPH dle § 2 odst. 1 zákona o DPH, tudíž se nejedná o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 téhož zákona, je zřejmé, že stěžovatelce nárok na odpočet daně nevznikl, ačkoliv má daňový doklad, v němž je daň uvedena.

[30] Výše uvedené stěžovatelka nezpochybňuje, poukazuje jen na to, že její dodavatel daň uhradil, tudíž odepřením nároku na odpočet DPH na vstupu dojde ke dvojímu zdanění. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že plátce DPH je povinen přiznat DPH na výstupu nejen tehdy, když skutečné zdanitelné plnění, ale též v případě, kdy vystaví doklad, na kterém uvede daň [§ 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH]. V daném případě tedy tížila společnost Newport povinnost přiznat daň nikoliv z toho důvodu, že by poskytla stěžovatelce zdanitelné plnění, nýbrž proto, že vystavila daňový doklad, na kterém uvedla daň. Pro přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu nepostačuje, že tento daňový doklad byl vystaven společností Newport pro stěžovatelku. Logickým následkem dané situace je, že společnost Newport byla povinna daň přiznat, avšak stěžovatelce nevznikl nárok na odpočet DPH na vstupu. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že přiznání daně na výstupu společností Newport není okolností, pro kterou by měl žalovaný přiznat stěžovatelce nárok na odpočet DPH na vstupu v rozporu s hmotněprávními podmínkami vymezenými v § 72 zákona o DPH.

[31] Stěžovatelka zmiňuje v této souvislosti otázku dvojího zdanění. V daném případě se nemůže jednat o dvojí zdanění v pravém slova smyslu, neboť nenastala situace, že by stěžovatelce byla vyměřena daň z jednoho plnění dvakrát. Nesprávné právní posouzení transakce, které se promítlo nesprávně uvedenou DPH na daňovém dokladu, lze za splnění všech stanovených podmínek napravit postupem dle § 43 zákona o DPH (viz rozsudky NSS ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019 - 32, ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020 - 43, a ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 261/2020 - 53). Splnění podmínek pro opravu daně lze však posuzovat pouze ve vztahu k daňové povinnosti společnosti Newport. Nyní posuzovaná věc se však týká odpočtu uplatněného stěžovatelkou.

[32] K argumentaci stěžovatelky, že kupní smlouva a smlouva o převodu části obchodního závodu netvoří jeden právní úkon, Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že stěžovatelka i v kasační stížnosti setrvává na nesprávném východisku, že každá smlouva má být samostatně kvalifikována z hlediska zákona o DPH. Městský soud správně s odkazem na judikaturu NSS a Soudního dvora Evropské unie (viz body 59 a 60 rozsudku městského soudu) dovedl, že daňové souvislosti je třeba posuzovat ve vztahu k obchodní transakci jako celku, nikoliv parciálně ve vztahu ke každé dílčí smlouvě.

[33] Ačkoliv stěžovatelka uzavřela kupní smlouvu se společností Newport již dne 20. 7. 2017, daňový doklad byl vystaven až dne 28. 8. 2017, což je též datum uskutečnění zdanitelného plnění. V kupní smlouvě byla dohodnuta kupní cena bez DPH s tím, že společnost Newport vyúčtuje stěžovatelce ke kupní ceně DPH v zákonné výši ke dni uzavření smlouvy. V době, kdy společnost Newport vystavila fakturu, již byla uzavřena i smlouva o převodu části obchodního závodu. Je tedy zřejmé, že v okamžiku vystavení faktury již bylo možné vycházet z toho, co je výsledkem obou právních jednání. Je nepochybné, že důsledkem obou právních jednání je převod části obchodního závodu, neboť se jedná o soubor majetku a práv, který ve svém souhrnu umožňuje ekonomickou

činnost. Stěžovatelka chtěla podnikat v oblasti pronájmu a půjčování strojů a stavební techniky (viz přílohu k přihlášce k registraci k DPH ze dne 9. 8. 2017). Dne 23. 8. 2017 byl jednatelem stěžovatelky a společnosti Newport podepsán doklad o koupi části obchodního závodu, v němž shodně prohlásili, že smlouvou ze dne 22. 8. 2017 koupila stěžovatelka část obchodního závodu označenou Divize půjčovna a pronájem stavebních strojů, nářadí a přepravní techniky, která zahrnuje veškeré stroje, nářadí a dopravní techniku. Z výpovědi jednatele společnosti Newport vyplynulo, že ve věci nákupu strojů jej kontaktoval jednatel stěžovatelky, s nímž se zná ze školy (tedy 30 let) a k němuž má důvěru. Společnost Newport v té době stroje již k ničemu nepotřebovala, stěžovatelka už naopak měla nějaké zakázky dojednány. Veškeré podklady týkající se dané transakce připravoval jednatel stěžovatelky, a to i s ohledem na to, aby vše bylo v pořádku pro finanční úřad. Jednatel společnosti Newport pouze podepsal listiny, které mu jednatel stěžovatelky předložil.

[34] Pokud za této situace žalovaný dospěl k závěru, že obě právní jednání jsou součástí jedné obchodní transakce, kterou je třeba z hlediska zákona o DPH právně kvalifikovat jako převod části obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) tohoto zákona, nelze jeho úvahám nic vytknout.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. září 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu