

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Sluneční terasy s. r. o.,** se sídlem Hradišťská 1955, Staré Město, zast. Mgr. Ing. Petrou Bělicovou, advokátkou, se sídlem Buzulucká 678/6 Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2017, č. j. 62 Af 142/2015 – 137,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35585/15/5300-22441-711458; tímto bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 29. 7. 2014, č. j. 1519260/14/3309-24803-705623. Stěžovateli byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147, § 143 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena za 1. čtvrtletí 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 1 745 709 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 349 141 Kč.

[2] V projednávané věci je spornou otázkou, zda převod nemovitostí, který stěžovatel uskutečnil, je předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 zákona o dani přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že k převodu nemovitostí došlo na základě smlouvy o převodu nemovitostí, stěžovatel tak byl povinen dle § 21 odst. 1 a § 3 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. ke dni 6. 2. 2013 (ke dni vkladu do katastru nemovitostí); v případě souvisejících pozemků se jednalo dle § 56 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty o osvobozené zdanitelné plnění bez nároku na

odpočet daně; to byl stěžovatel povinen v souladu s §51 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat ke dni 6. 2. 2013 a uvést do daňového přiznání za 1. čtvrtletí 2013. Stěžovatel tvrdí, že k převodu došlo na základě smlouvy o prodeji podniku.

[3] Ze spisu vyplynulo, že stěžovatel uzavřel se společností Sluneční reality s.r.o. (kupující) smlouvu o převodu nemovitostí, jejímž předmětem byly bytové jednotky popsané v čl. I. této smlouvy. „Celková cena za nabytí předmětu převodu“ byla sjednána na 14 533 773 Kč a způsob jejího zaplacení byl dohodnut takto: 2 000 000 Kč zaplatí kupující prodávajícímu, 3 000 000 Kč kupující již zaplatil společnosti United International Services LLC a 9 533 773 Kč se zavázal zaplatit společnosti Valdviertler Sparkasse von 1842 AG. Právní účinky vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem nastaly dne 6. 2. 2013. Dne 6. 5. 2013 podal stěžovatel přiznání k dani z převodu nemovitostí, k němuž doložil zmiňovanou smlouvu o převodu nemovitostí na jejímž základě byl vklad proveden.

[4] Dne 26. 4. 2013 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013, v němž vykázal dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v základní i snížené sazbě DPH a přijatá plnění od plátců v základní sazbě DPH, vlastní daňová povinnost činila 2678 Kč.

[5] Vzhledem k tomu, že převod nemovitostí je dle § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, a v daňovém přiznání nebyl převod nemovitostí uveden, vyzval správce daně stěžovatele dne 16. 1. 2014 k podání dodatečného přiznání k DPH, neboť z předmětu převodu podle smlouvy o převodu nemovitostí měla být podle § 21 zákona o DPH odvedena DPH. Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, v němž vykázal změnu oproti poslední daňové povinnosti, současně předložil písemnost, v níž se uvádí, že na podkladě rozhodnutí valné hromady stěžovatele byla uzavřena smlouva o prodeji podniku se společností Sluneční reality s. r. o., tudíž soubor nemovitého majetku, který byl součástí prodeje podniku, není předmětem daně; k tomu doložil podklady prokazující uskutečnění tohoto plnění.

[6] Dne 11. 2. 2014 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, které označil chybně za řádné; k němu přiložil smlouvu o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 uzavřenou se společností Sluneční reality s. r. o a dodatek k této smlouvě ze dne 20. 3. 2013.

[7] Správce daně pojal pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a zahájil proto postup k odstranění pochybností; záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností byl stěžovateli doručen dne 25. 6. 2014. Dne 14. 7. 2014 stěžovatel podal návrh na pokračování v dokazování, v němž mimo jiné uvedl, že důkazní břemeno unesl tím, že předložil smlouvu o prodeji podniku, tudíž důkazní břemeno leží na správci daně; žádné jiné doklady, jimiž by odůvodnil požadavek pokračování v dokazování, nepředložil. Správce daně dospěl k závěru, že k převodu nemovitostí došlo na základě smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 20. 11. 2012 s právními účinky vkladu dne 6. 2. 2013 a nikoli na základě předložené smlouvy o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012, kterou stěžovatel předložil dne 11. 2. 2014. V této smlouvě je uvedeno, že stěžovatel prodal společnosti Sluneční reality s.r.o. podnik „Sluneční terasy I“, který byl popsán v čl. III. smlouvy, a tvořily ho tam popsané bytové jednotky (shodné jako v případě

smlouvy o převodu nemovitostí) a dále internetová prezentace, rezervační systém nabídky a prodeje, facebookový profil, soubor reklamních a presentačních prvků, smluv a dokladů a soubor pasiv (mj. závazek 3 000 000 Kč společnosti United International Services LLC a 9 533 773 Kč společnosti Valdviertler Sparkasse von 1842 AG). V čl. IV. této smlouvy bylo dohodnuto, že pro účely převodu nemovitostí podle této smlouvy bude vypracována zvláštní smlouva o převodu nemovitostí. Z výpisu ze sbírky listin pak vyplynulo, že smlouva o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 spolu s rozhodnutím valné hromady byly do sbírky listin vloženy dne 21. 1. 2014.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného, který postup správce daně potvrdil, podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl; konstatoval, že na základě zjištěných skutečností správce daně správně posoudil, že stěžovatel v roce 2012 neuzavřel smlouvu o prodeji podniku (ani jeho části), nýbrž smlouvu o převodu konkrétních nemovitostí; k převodu těchto nemovitostí pak nedošlo na základě smlouvy o prodeji podniku a převod tak podléhá dani z přidané hodnoty. Krajský soud uvedl, že žalovaný se dostatečně zabýval tvrzením stěžovatele, že se smlouva o převodu nemovitostí a smlouva o prodeji podniku navzájem doplňují, dostatečným způsobem posoudil obě smlouvy a svůj názor na ně (i na jejich vzájemný vztah) jednoznačně a srozumitelně vyjádřil (mj. v bodu 26, kde uvedl, že smlouva o prodeji podniku nebyla naplněna a byla sepsána účelově); finanční toky stěžovatelem namítané žalovaný vyhodnotil jako způsob platby kupní ceny, a nikoli jako převzetí peněžních (finančních) závazků podle § 54 odst. 1 písm. f) zákona o DPH.

[9] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že k převodu nemovitostí došlo na základě smlouvy o převodu nemovitostí a že smlouva o prodeji podniku byla smlouvou vytvořenou účelově a dodatečně až poté, co byl stěžovatel správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k DPH; poukázal na to, že smlouva o prodeji podniku se poprvé „objevila“ až po výzvě správce daně ze dne 16. 1. 2014, ihned poté (dne 21. 1. 2014) stěžovatel také tuto smlouvu o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 spolu s rozhodnutím valné hromady vložil do sbírky listin (což bylo více než rok po jejím údajném uzavření); navíc tam vložil toliko smlouvu o prodeji podniku a nikoli její dodatek ze dne 30. 3. 2013 (který však v tuto dobu již měl existovat). Zároveň nemá rozhodnutí valné hromady (resp. jediného společníka) o prodeji podniku formu notářského zápisu, přestože to tehdy účinná právní úprava požadovala (§ 127 odst. 4, § 132 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník). Krajský soud bral v potaz rovněž fakt, že stěžovatel o prodeji podniku neúčtoval ve svém účetnictví; tvrzení, že se prodej podniku dokončil později a účetně se transakce projevila „až v letech následujících“, stěžovatel pak ničím nedoložil. Pokud jde o námitky, že si společnost BARÁK group s.r.o. uplatnila první osvobození od daně z převodu bytových jednotek č. 111 a 406, zatímco stěžovatel nikoli, a že měla být aplikována zásada *in dubio mitius*, krajský soud se jimi nezabýval, neboť tyto námitky byly uplatněny až dne 31. 12. 2016, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby; žalobu lze však o nové žalobní body rozšiřovat pouze ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.).

[10] V kasační stížnosti proti zamítavému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v ní namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[11] Dle stěžovatele se žalovaný zcela vědomě vyhnul argumentaci týkající se posouzení skutečného obsahu smlouvy o prodeji podniku a smlouvy o převodu nemovitostí; v

případě, že měl žalovaný pochybnost o tom, zda je právní úkon stěžovatele úkonem, který stěžovatel tvrdí, měl správce daně prokázat, že tímto právním úkonem není. V napadeném rozsudku krajský soud velmi stručně uvedl, že se shoduje s názorem žalovaného ve věci, že se žalovaný vypořádal se všemi námitkami stěžovatele uváděnými v odvolání a tyto řádně odůvodnil. Krajský soud dále uznal v napadeném rozhodnutí (str. 3 poslední odstavec), že se žalovaný výslovně nevyjádřil ke stěžovatelovu tvrzení ohledně „převodu závazků", což však dle názoru krajského soudu samo o sobě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud své úvahy o tom, že byla stěžovatelem uzavřena smlouva o převodu nemovitostí, bez dalšího uzavřel vylíčením skutkového stavu tak, jak dle jeho názoru měl být skutečně stěžovatelem realizován. K námitce stěžovatele týkající se přenesení důkazního břemene nesprávně na daňový subjekt pak krajský soud uvedl, že ze spisového materiálu je naprosto zřejmé, že správce daně neměl žádnou pochybnost o tom, že smlouva o převodu nemovitostí je skutečně smlouvou o převodu nemovitostí, když vykazuje všechny její standardní znaky, a proto nemusel správce daně ani žalovaný vyzývat stěžovatele k jejímu vyjasnění.

[12] Stěžovatel uvádí, že dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán dne 29. 7. 2014, tedy po skončení dokazování, informace o místním šetření u společnosti BARÁK GROUP s.r.o. měla být této společnosti odeslána dne 16. 9. 2014 a ta na ni reagovala následně po jejím obdržení s omluvou, že se dne 29. 9. 2014 nemůže místního šetření účastnit a s popisem aktuálního stavu ve věci, mimo jiné uvádí: *„Dne 20. 11. 2012 jsme podepsali Smlouvu o převodu nemovitostí, která řešila převod bytových jednotek (aktiv), peněžních a dalších závazků (pasiv) a finanční vyrovnání mezi společnostmi.*" Dále zde mj. uvádí, že: *„následně byly postupně převáděny závazky související se smlouvami, poslední byl převeden dne 13. 2. 2014 a po tomto převodu měl být podepsán předávací protokol a převod podniku dokončen. Ten však dokončen nebyl…"*. Tento převod podniku ke dni vyhotovení dokumentu společnosti BARÁK skutečně dokončen nebyl, protože byl dokončen až následně po odeslání uvedeného stanoviska v roce 2015. K tomuto stěžovatel podotýká, že žalovaným citované vyjádření společnosti BARÁK GROUP s.r.o. není založeno v daňovém spise v uvedené věci, ačkoli je z něj žalovaným citováno; stěžovatel neměl možnost se s ním prostřednictvím daňového spisu seznámit a zejména na něj řádně reagovat; žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když neumožnil stěžovateli se k nově zjištěným skutečnostem vyjádřit a popř. navrhnout jiné důkazy k prokázání svých tvrzení. Z uvedeného taktéž vyplývá, že správce daně ve věci požádal o dožádání u Finančního úřadu pro Prahu 10, jakožto příslušného správce daně nabyvatele, a tento však správci daně neposkytl údaje do dne vydání rozhodnutí ve věci, ale až teprve poté, co již správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, tj. dne 29. 7. 2014; údaje o nabyvateli a jeho vyjádření k transakci a to, zda je plátcem DPH, pochází z data po vydání dodatečného platebního výměru správcem daně. Stěžovatel reagoval na tuto skutečnost ve svém přípise krajskému soudu, v němž reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě, a krajskému soudu předložil také dodatek č. 2 ze dne 10. 3. 2015, z nějž vyplývá, že skutečně došlo k uzavření dalšího dodatku ke smlouvě o převodu podniku mezi stěžovatelem a společností BARÁK GROUP s.r.o. (č. l. 55). K těmto skutečnostem se však žalovaný ani krajský soud nevyjádřili a důkazy k tomuto předložené vůbec nehodnotili. Žalovaný i správce daně má informaci o tom, že nabyvatelova vůle byla nabýt část podniku, když je mu známo, že jsou vedeny spory v jiném řízení o daň z nabytí nemovitostí k jednotlivým bytovým jednotkám, jež byly na nabyvatele převedeny

smlouvou o převodu podniku ze dne 20. 11. 2012, proti rozhodnutím správce daně a žalovaného pak podal navrhovatel žaloby vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 24/2017, 30 Af 87/2016, 30 Af 23/2017, 30 Af 25/2017. Tato řízení o vyměření daně z nabytí nemovitostí byla vedena u správce daně od roku 2014, tedy v době, kdy bylo vedeno řízení v rámci vyměření daně z přidané hodnoty v této věci, a správce daně tak měl povědomost o vůli nabyvatele, tedy že nabyl předmětné nemovitosti na základě nabytí části podniku a takto k nim přistupoval i dále v rámci plnění svých daňových povinností, jež správci daně předložil ve svých daňových přiznáních k dani z nabytí nemovitostí k předmětným bytovým jednotkám. Tuto skutečnost však ani správce daně nenamítal, když u bytové jednotky č. 111 a 406 vyměřil daň z nabytí nemovitostí zcela dle předloženého daňového přiznání společnosti BARÁK GROUP s.r.o. a uznal nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí, protože se mělo jednat o první úplatný převod nemovitosti. Stěžovatel předložil v rámci daňového řízení správci daně veškeré dostupné podklady, které ve věci v uvedenou chvíli měl k dispozici, jelikož převod podniku byl dokončen až dne 10. 3. 2015. Stěžovatel tak nemohl správci daně předložit ani předávací protokol, když tento proces převodu podniku byl dokončen až po skončení dokazování v rámci daňového řízení. Žalovaný i správce daně však měli za to, že proces převodu nemovitostí je ukončen, a nezabývali se tak dalšími argumenty ohledně procesu převodu podniku, když pouze posuzovali stav ke dni 20. 11. 2012, tj. ke dni podpisu smlouvy o prodeji podniku a smlouvy o převodu nemovitostí. Správce daně založil do spisu ve věci účetní závěrky společnosti BARÁK GROUP s.r.o. a stěžovatele ke dni 31. 12. 2012, včetně účetního deníku stěžovatele k datu 31. 12. 2012, avšak sami tvrdí, že převod nemovitostí měl být proveden v 1. čtvrtletí 2013, k účetnictví stěžovatele a nabyvatele k roku 2013 však do spisu nezaložili ničeho ani si od stěžovatele žádné doklady nevyžádali, potažmo ani k roku 2014.

[13] Stěžovatel má za to, že se krajský soud řádně nevypořádal ani s jeho námitkou týkající se nezákonného přenesení důkazního břemene z žalovaného na stěžovatele. Krajský soud pouze konstatoval, že žalovaný neměl žádné pochybnosti o charakteru transakce, a proto neměl povinnost vyzývat stěžovatele k doplnění podkladů. Stěžovatel se domnívá, že naopak je to správce daně, který musí, v případě, že nesouhlasí s hodnocením transakce tak, jak je uváděna stěžovatelem, povinnost prokázat stěžovateli, že transakci hodnotí jinak a je to právě správce daně, který má povinnost prokazovat, a to zejména za situace, kdy správce daně neměl pochybnost o účetnictví stěžovatele, tedy nenapadal způsob zaúčtování transakce, jeho věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Povinností stěžovatele bylo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Stěžovatel v souladu s uvedeným doložil uvedené skutečnosti, vzhledem k tomu, že transakce – převod podniku je dle zákona osvobozena od DPH, tyto skutečnosti nejsou předmětem daňových tvrzení vztahujících se k DPH. Pokud má tedy správce daně za to, že tomu je jinak, a jsou předmětem DPH, pak je důkazní břemeno na tomto správci daně, aby uvedené prokázal, nikoli aby tak činil za něj stěžovatel, jenž tvrdí opak. Pokud však nemá správce daně pochybnost o účetnictví stěžovatele, popř. o tom, že skutečnosti jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, musí prokázat, že je účetnictví stěžovatele nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Uvedené však správce daně vůbec neprokázal, a ani také nemohl, jelikož stěžovatel o celé transakci účtoval zcela dle skutečnosti. S podivem je ta skutečnost, že ačkoli správce daně vydal

dodatečný platební výměr za 1. Q 2013 až ke dni 29. 7. 2014, nevyžádal si u stěžovatele účetní závěrku za rok 2013, ani nezkoumal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, z nichž by byly patrné další skutečnosti vztahující se k převodu podniku. Správce daně navíc požadoval po stěžovateli ve svých podáních, aby stěžovatel *„prokázal, doložil důkazními prostředky, že jím deklarovaným převod nemovitostí nebyl předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o DPH.“* Stěžovatel má za to, že se jedná o nepřípustné otočení důkazního břemene, když správce daně požaduje po daňovém subjektu prokazovat negativní skutečnost, jež však není stěžovatel schopen prokázat, jelikož nemá jak prokazovat, že něco není. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně, žalovaný a potažmo i krajský soud nesprávně hodnotili důkazy předložené stěžovatelem, a opomenuli se zabývat dalšími podklady, které byly správce daně a žalovanému známy zejména z jeho činnosti vztahujícími se zejména k dalším krokům nabyvatele podniku, a to konkrétně daňovými přiznáními k dani z nabytí nemovitosti k předmětným bytovým jednotkám, které nabyvatel nabyl jako součást podniku (zejména pak bytová jednotka č. 111 a 406 z projektu Sluneční terasy I), v nichž správce daně rozhodl o správném stanovení daně z nabytí nemovitostí, a souhlasil s tím, že v případě převodu vlastnického práva k bytovým jednotkám ze společnosti BARÁK GROUP s.r.o. na kupující se jednalo o první úplatný převod bytové jednotky, jenž je osvobozen od daně z nabytí nemovitostí.

[14] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný, neboť žalovaný a potažmo krajský soud nesprávně posoudili povahu obchodní transakce stěžovatele Je zjevné, že krajský soud vyjádřil jiný právní názor ve věci, když uvedl (str. 5 poslední odstavec napadeného rozhodnutí), že: *„smlouva o převodu nemovitostí ze dne 20. 11. 2012 je smlouvou splňující všechny znaky smlouvy o převodu nemovitostí ve smyslu § 588 a násl. tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a vůbec z ní neplyne, že by její účastníci měli mít v úmyslu uzavřít jiný smluvní typ.“* Stěžovatel tuto konstrukci žalovaného, kterou následně převzal i krajský soud zpochybňuje, neboť žalovaný i krajský soud v této souvislosti zcela ignorují jednotlivá právní jednání všech účastníků smlouvy, stejně jako skutečnost, že rozhodná transakce není předmětem daně z přidané hodnoty, neboť se jedná o finanční činnost v souladu s § 54 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. K výkladu obsahu skutečného právního jednání stěžovatele pak stěžovatel odkazuje na rozhodnutí NS ze dne 26. listopadu 1998, sp. zn. 25 Cdo 1650/98, uveřejněném v časopise Právní rozhledy č. 7, ročník 1999, s. 386. K pochopení obsahu pojmu podnik tak, jak je koncipován u smlouvy o převodu podniku či jeho části se pak několikrát vyjádřil NS např. v rozhodnutí ze dne 5. 10. 2005, sp. zn. 35 Odo 653/2004, publikovaném pod č. 9/2006 Sb. NS: *„V případě převodu podniku je předmětem převodu nejen podnik ve smyslu ust. § 5 cit. zákona, ale rovněž i závazky s tímto podnikem související, a to i bez výslovného smluvního zakotvení.“* Hodnota, za kterou je podnik či část podniku převáděna na kupujícího, je stanovena jako rozdíl mezi aktivy a pasivy podniku či jeho části. Takto byla stanovena také hodnota v případě převodu části podniku dle smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 20. 11. 2012, pokud na tuto budeme nahlížet jako na samostatnou smlouvou o prodeji části podniku, kterou lze chápat také jako smlouvu o převodu podniku. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že podnik v případě, že je předmětem závazkového právního vztahu či vztahu, ve kterém se úprava smlouvy o prodeji podniku použije obdobně, je tvořen jak aktivy, tak pasivy (jak pohledávkami, tak závazky). Proto i z tohoto důvodu je podnik věcí hromadnou, která je tvořena souborem složek, které jsou posuzovány dohromady, a nikoliv jako řada na sobě nezávislých věcí. K tomu je nutno podotknout, že závazky byly vždy ve smlouvě o

převodu nemovitosti i ve smlouvě o převodu podniku formulovány ve vztahu k souboru nemovitostí, nikoli jako závazek vztahující se vždy k jedné konkrétní bytové jednotce. Není tedy možno separovat jednotlivé součásti této hromadné věci a podrobovat je samostatnému daňovému režimu tak, jak to činil krajský soud i správce daně v této věci, kdy si zcela úmyslně vzal pouze jednu část podniku, a to aktiva a tato zdanil daní z přidané hodnoty, aniž by od této části odečetl závazky na nich váznoucí. K tomuto je nutno poznamenat, že se správce daně vůbec nevyjádřil k tomu, že jsou touto smlouvou převáděny veškeré nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele vedené jako dlouhodobý hmotný majetek, což ostatně vyplynulo také z účetního deníku stěžovatele za rok 2012, který měl správce daně k dispozici a který je součástí daňového spisu. Při posouzení údajné kupní ceny za převod nemovitostí pak krajský soud i žalovaný vycházeli z částky kupní ceny dle čl. IV odst. 1, ke které přičetli částku ve výši závazků váznoucích, tj. částku 3 000 000 Kč a částku 9 533 773 Kč s tím, že dle jejich názoru byla hodnota předmětu převodu (nemovitostí) stanovena v částce 14 533 773 Kč. Předmětem zdanění je pak dle jejich názoru částka ocenění nemovitostí bez právních vad ve výši 14 533 773 Kč, namísto skutečně reálně uhrazených 0 Kč, když uvedená částka kupní ceny byla následně dodatky č. 1 ze dne 30. 3. 2013 a č. 2 ze dne 10. 3. 2015, jež byly stěžovatelem předloženy správci daně, snížena o další závazky stěžovatele. Takový přístup nejenže není v souladu se zákonem, ale rovněž odporuje i ekonomické logice prováděné transakce. Právně, ale i fakticky byla převedena hodnota části podniku, stanovená jako souhrn všech částí části podniku, a to včetně závazků. Správní orgány a krajský soud dle stěžovatele pochybily, dospěly-li ve svých rozhodnutích k jinému právnímu závěru. Pokud měl správce daně pochybnost o tom, zda je převáděn podnik jako funkční celek, měl si tuto skutečnost ověřit u stěžovatele či druhé smluvní strany převodu, tj. u nabyvatele podniku a případně stěžovatele či nabyvatele podniku vyzvat k doložení relevantních podkladů, jakým způsobem po převodu podniku nadále stěžovatel a nabyvatel podniku pokračují ve své činnosti a v jakém rozsahu, jaká aktiva a pasiva jsou i nadále evidována u stěžovatele a jaká u nabyvatele podniku. Stěžovatel podotýká, že celý proces převodu podniku byl dokončen až v roce 2015 uzavřením dodatku č. 2 ze dne 10. 3. 2015, o čemž informoval správce daně a zejména žalovaného v rámci odvolacího řízení a taktéž krajský soud v rámci své repliky k vyjádření žalovaného (na č. l. 54 a násl. spisu krajského soudu). Uvedené dodatky však neměly vliv na smlouvu, která je ve věci založena u příslušného katastrálního úřadu, a proto nebyly tyto zakládány k příslušnému katastrálnímu úřadu, uvedené dodatky se navíc týkaly přímo smlouvy o prodeji podniku, jejíž součástí je smlouva o převodu nemovitostí, nikoli samotné smlouvy o převodu nemovitostí.

[15] Krajský soud ani žalovaný se nezabývali námitkou stěžovatele týkající se skutečnosti, že smlouva o převodu podniku je platná, i když není naplněn požadavek formy notářského zápisu; to pouze činí tuto smlouvu neúčinnou, což však nic nemění na skutečnosti, že se jedná o platně uzavřenou smlouvu, stejně tomu tak je ve vztahu k účinkům převodu nemovitosti, když tento, bez ohledu na to, zda je nemovitost součástí převodu podniku, nastává zápisem do katastru nemovitostí, na tom však nic nemění, že i takový převod nemovitosti může být součástí převodu podniku. S tímto argumentem a důsledky takto uzavřené smlouvy se krajský soud ani žalovaný nezabývali. Stejně tak krajský soud zcela pominul, že žalovaný se ve svém rozhodnutí zcela vyhnul řádnému odůvodnění, proč určil kupní cenu za převod nemovitostí z částky 14 533 773 Kč, když byla deklarovaná kupní cena ve výši 2 000 000 Kč a následně dodatky ponížena na částku

600 000 Kč, potažmo 0 Kč. Krajský soud ve svém rozhodnutí na str. 3 poslední odstavec pouze konstatoval, že žalovaný vyhodnotil finanční toky mezi odůvodněné jako způsob platby kupní ceny, a nikoli jako převzetí peněžních (finančních) závazků podle § 54 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, ale to zcela bez jakéhokoli podkladu a řádného zdůvodnění věci. Stěžovatel má za to, že tím krajský soud rozšířil nad rámec rozhodnutí úvahy žalovaného, což je nepřípustné.

[16] Stěžovatel dále namítá, že ve spise vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 62 Af 142/2015, po zhlédnutí obsahu spisu bylo zjištěno, že se krajský soud nezabýval všemi vyjádřeními založenými ze strany stěžovatele do spisu, a tedy všemi námitkami, které stěžovatel ve věci uvedl, a to na základě své žaloby, popř. jako odpověď na skutečnosti tvrzené žalovaným (zejména skutečnost týkající se tvrzení žalovaného ohledně toho, že nabyvatel byl plátcem DPH až od 1. 10. 2014; výroku žalovaného, že nabyvatel sám potvrdil, že převod podniku nebyl dokončen) – vyjádření žalovaného na č. l. 54 a násl. Stěžovatel má dále za to, že vedení spisu krajského soudu zmatečné, neboť jsou ve spisu založena podání, jenž však zcela nepochybně nepatří k tomuto spisu, ale byla určena k založení v jiné věci anebo jsou označena jinou sp. zn. (jedná se o č. l. 106 a násl. a dále č. l. 134 a násl.). K těmto nezaujal krajský soud žádné procesní postupy, nevyloučil je ze spisu ani nerozhodl o tom, že se k nim nepřihlíží, popř. nevyzval stěžovatele k opravě či vysvětlení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na svých dosavadních závěrech a odkazuje na rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Konstatuje, že krajský soud se důkladně vypořádává se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Stěžovatel nově až v kasační stížnosti namítá, že dodatečný platební výměr byl vydán dne 29. 7. 2014 po skončení dokazování, kdy informace o místním šetření u společnosti BARÁK GROUP s. r. o. měla být této společnosti odeslána dne 16. 9. 2014. K této námitce stěžovatele žalovaný uvádí, že v souvislosti s jiným daňovým řízením u stěžovatele zaslal správce daně dožádání místně příslušnému správci daně a žádal o provedení faktického uskutečnění deklarovaného prodeje podniku. Správce daně zaslal společnosti Sluneční reality s.r.o. (nyní BARÁK GROUP s. r. o.) oznámení o provedení místního šetření ze dne 16. 9. 2014, které se mělo uskutečnit dne 29. 9. 2014. Společnost Sluneční reality s.r.o. poslala správci daně omluvu z jednání a vyjádření k obchodní spolupráci se stěžovatelem, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že deklarovaný převod podniku nebyl dokončen z toho důvodu, že prvostupňový správce daně vyjádřil v této věci pochybnosti ohledně platnosti smlouvy o prodeji podniku. Žalovaný má za to, že deklarovaný prodej podniku nebyl proveden, což ostatně potvrzuje i sám stěžovatel v kasační stížnosti, když uvádí, že prodej podniku nebyl dokončen. V rozhodnutí o odvolání žalovaný poukazuje mimo jiné i na vyjádření společnosti Sluneční reality s. r. o. v rámci jiného daňového řízení, a to daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Tato skutečnost je stěžovateli známa a nejedná se o vadu řízení způsobující nezákonnost rozhodnutí, ale pouze o potvrzení argumentace stěžovatele, že prodej podniku nebyl dokončen. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že zmíněné vyjádření není založeno ve spise a že se s ním nemohl seznámit (dne 5. 9. 2017 bylo zástupci stěžovatele umožněno nahlédnout do správního spisu a byla mu mj. poskytnuta fotokopie vyjádření k obchodní spolupráci – viz protokol o ústním jednání č. j. 38960/17/5100-41454-709635); vyjádření lze dohledat ve správním spise pod bodem 34 spisového seznamu Finančního úřadu pro

Zlínský kraj a takto byl i postoupen v rámci spisového materiálu k přezkoumání krajskému soudu. Zmíněné vyjádření tedy nepředstavuje žádný nový důkazní prostředek; tato informace byla použita pouze k dokreslení celkové situace, a nikoliv jako důkaz, který by nadto vnášel nové a zásadní skutečnosti v rámci procesu dokazování ve věci daně z přidané hodnoty. Co se týče námitky stěžovatele, že se BARÁK GROUP s. r. o. jako údajný nabyvatel podniku měl stát plátcem DPH ke dni, kdy byl stěžovatelem deklarován převod podniku, žalovaný zdůrazňuje, že skutečnost, že se údajný nabyvatel podniku nestal plátcem dle § 6b odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty ke dni nabytí majetku, jen umocnila pochybnosti správce daně o tom, že tento úkon – převod podniku byl pouze simulovaný. Jinak by se nabyvatel podniku stal plátcem daně ze zákona v platném a účinném znění již ode dne 1. 1. 2013; žalovaný tak odmítá tvrzení stěžovatele, že pochybnosti, které správci daně vznikly ohledně skutečnosti, kdy se uvedená společnost stala plátcem DPH, měl správce daně řešit přímo se zmíněnou společností. Žalovaný rovněž odmítá námitku, že správce daně posuzoval účetnictví ke dni 31. 12. 2012, přičemž doměřoval DPH za 1. čtvrtletí 2013. Stěžovatel sám uvedl, že převod podniku schválil společník na valné hromadě uskutečněné dne 20. 11. 2012 a k tomu dni se váže i smlouva o převodu podniku, tudíž správce daně byl oprávněn zjišťovat, zda o převodu podniku bylo účtováno již v roce 2012 na samostatných oddělených účtech v podvojném účetnictví, jak tato smlouva deklarovala. V napadeném rozhodnutí pod bodem 21 žalovaný pouze konstatoval, že žádné takové záznamy v účetnictví z roku 2012 nedohledal. Správce daně provedl šetření ve vlastní evidenci (nezatěžoval nadbytečně stěžovatele) a co se týká dalších období, vyzval k předložení důkazních prostředků k prokázání tvrzení stěžovatele. Skutečnost, že na výzvu stěžovatel nepředložil ani nenavrhl žádné důkazní prostředky o prodeji podniku, představovala další důvodnou pochybnost, že se jednalo právě o převod podniku. Důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzených skutečností, tedy, že k převodu došlo na základě smlouvy o prodeji podniku, leželo na stěžovateli, nikoli na správci daně. Žalovaný považuje kasační námitky za nedůvodné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského sodu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, zkoumal rovněž, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud především neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Ve smyslu ustálené judikatury zdejšího soudu za nepřezkoumatelné lze považovat rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky krajský soud rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námitky, resp. se se všemi řádně vypořádal, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33, č. j. 4 As 5/2003 – 52, či rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Nejvyšší správní soud takové vady rozsudku

krajského soudu neshledal; krajský soud se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Skutečnost, že stěžovatel s rozsudkem krajského soudu nesouhlasí, sama o sobě nemá za následek jeho nepřezkoumatelnost.
[20] Spornou otázku ve věci je, zda převod nemovitostí, který stěžovatel uskutečnil, je předmětem DPH dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány, potažmo krajský soud dospěly k tomu, že k němu došlo na základě smlouvy o převodu nemovitostí, zatímco stěžovatel tvrdí, že k němu došlo na základě smlouvy o prodeji podniku.

[21] Na základě průběhu daňového řízení (viz body 2 – 6 výše) a vyhodnocení jednotlivých úkonů stěžovatele v něm, které byly ověřeny v předloženém správním spise, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný měl dostatek relevantních zjištění pro závěr o tom, že převod nemovitostí se uskutečnil na základě smlouvy o převodu nemovitostí, resp., že podkladem pro tento převod nebyla stěžovatelem dodatečně předložená smlouva o prodeji podniku. Žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav věci, podrobně se zabýval veškerými důkazy a skutečnostmi, které v řízení vyšly najevo, a nikterak nepřípustně nevybočil při hodnocení důkazů z rámce § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu; stěžovatel v průběhu řízení ani nebyl nikterak zkrácen na svých právech garantované součinnosti ve smyslu § 6 odst. 3. daňového řádu.

[22] Nejvyšší správní soud především nesdílí stěžovatelem předestřené úvahy stran rozložení důkazního břemene. Stěžovatel má své důkazní břemeno stran prokázání převodu nemovitostí, resp. jejich převodu v rámci prodeje podniku za splněné již tím, že předložil smlouvu o prodeji podniku. Její naplnění však správce daně relevantními skutečnostmi - mimo jiné i účetnictvím samotného stěžovatele - zpochybnil; např. z údajů uvedených v daňovém přiznání za rok 2012 nevyplývá, že by stěžovatel účtoval o jakémkoli prodeji podniku; neprokázal ani, že by vedl samostatně oddělené účetnictví pro část podniku, který měl být předmětem prodeje. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí stěžovatel, či prokázat namísto stěžovatele, jak se transakce uskutečnila (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 22. 10. 2008 nebo č j. 9 Afs 12/2013 - 30, ze dne 12. 9. 2013). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Správci daně vznikly dle Nejvyššího správního soudu na základě všech skutečností, které v řízení vyšly najevo, zcela důvodné pochybnosti o údajích uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání k DPH, a proto vydal výzvu, ve které konkretizoval a uvedl, jaké nejasnosti a proč požaduje prokázat. Stěžovatel reagoval na tuto výzvu písemností, ve které uvedl, že veškeré dokumenty a písemnosti týkající se předmětného daňového řízení již předložil a identifikoval, a že je tudíž charakter celé obchodní transakce nesporný. Na tomto místě je třeba konstatovat, že stěžovatel měl prokázat pouze to, co sám tvrdil, tedy že převedl podnik, a nikoliv, jak stěžovatel v kasační stížnosti žalovanému podsouvá, že měl prokázat negativní skutečnosti, tj. že nepřevedl nemovitosti. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se s otázkou rozložení důkazního břemene vypořádal zcela přezkoumatelný způsobem, v intencích konstantní judikatury a v souladu se zákonem.

[23] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s krajským soudem v tom, že smlouva o převodu nemovitostí naplňuje veškeré znaky smlouvy o převodu nemovitostí ve smyslu § 588 a násl. tehdy účinného občanského zákoníku a nikterak nenaznačuje, že by smluvní strany měly v úmyslu něco jiného, než prodat a koupit za stanovenou cenu jednoznačně identifikované bytové jednotky. Tuto skutečnost ostatně stvrdil i sám stěžovatel, pokud na základě této smlouvy podal přiznání k dani z převodu nemovitostí. Teprve následnými kroky započal stěžovatel s argumentací založenou na jiném právním základě, a tvrdil, že nemovitosti byly převedeny na základě smlouvy o prodeji podniku; jinými slovy stojí vedle sebe dvě smlouvy, které se doplňují. Dle Nejvyššího správního soudu existovaly natolik vážné a důvodné pochyby, které postačovaly k závěru o tom, že předložená smlouva o prodeji podniku je nevěrohodná a neprůkazná. Předestírá-li stěžovatel vzájemný vztah smlouvy o převodu nemovitostí a smlouvy o prodeji podniku, resp. nyní tvrdí, že obě smlouvy v podstatě tvoří jeden celek, resp. smlouva o převodu je jakousi součástí smlouvy o prodeji podniku, nelze mu přisvědčit. Nikterak např. nevysvětlil, proč k podanému přiznání k dani z převodu nemovitostí nepředložil rovněž smlouvu o prodeji podniku datovanou týž den, nicméně správci daně předloženou až v roce 2014; proč byla smlouva o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 spolu s rozhodnutím valné hromady do sbírky listin vložena až dne 21. 1. 2014. Nelze ani pominout, že smlouva o převodu nemovitostí neobsahuje žádný odkaz na to, že by měla být uzavírána v souvislosti s prodejem podniku; naopak smlouva o prodeji podniku ve vztahu ke smlouvě o převodu nemovitostí v čl. IV. takový odkaz obsahuje. Uvedené rovněž nasvědčuje logické úvaze o tom, že smlouva o prodeji podniku byla vytvořena dodatečně a účelově s cílem původně provedenou transakci dodatečně modifikovat. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožnil se závěry, k nimž dospěl krajský soud v napadeném rozsudku; žalovaný správně posoudil charakter celé obchodní transakce jakožto účelového jednání s cílem vyhnout se daňové povinnosti, vyhodnotil veškeré důkazní prostředky, mimo jiné vycházel i z úředních listin a registrů. Převod nemovitostí jako skutečný právní úkon byl posouzen časově zcela správně jako uskutečněný v 1. čtvrtletí 2013, neboť při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve (§21 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v tehdy účinném znění); v daném případě dne 6. 2. 2013. Z registru plátců DPH bylo zjištěno, že společnost Sluneční reality s.r.o. se stala plátcem DPH až od 1. 10. 2014.

[24] K obsáhlé argumentaci stěžovatele stran podstaty smlouvy o prodeji podniku jakožto souboru věcí při zohlednění aktiv a pasiv, která jsou rovněž předmětem prodeje, jakož i argumentaci o platnosti této smlouvy, Nejvyšší správní soud konstatuje, že za situace, kdy správce daně smlouvu o prodeji podniku jakožto důkaz prokazující uskutečnění zdanitelného plnění neosvědčil (nebyl posuzován majetek, který by tvořil funkční celek ve smyslu podniku), jsou tyto úvahy stěžovatele bezpředmětné. Žalovaný ani krajský soud nezpochybnili, že smlouva o prodeji podniku byla sepsána, resp. byla uzavřena, nebylo ani předmětem sporu to, zda se o smlouvu o prodeji podniku jedná či nejedná. Po vyhodnocení zjištěných skutečností ve všech vzájemných souvislostech, tak jak stanoví § 8 daňového řádu, a které byly dostatečně popsány a s nimiž byl stěžovatel seznámen, dospěl žalovaný k závěru, že tato smlouva nebyla fakticky naplněna (což potvrdil sám stěžovatel a mimo jiné rovněž údajný nabyvatel). Žalovaný potažmo krajský

soud dle Nejvyššího správního soudu dospěli k opodstatněnému závěru, že stěžovatel převod bytových jednotek nerealizoval na základě smlouvy o prodeji podniku, ale na základě smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 20. 11. 2012. S přihlédnutím k uvedenému poté krajský soud zcela správně aproboval závěr žalovaného, že částky 3 000 000 Kč a 9 533 773 Kč nelze považovat za peněžní (finanční) závazky osvobozené od daně podle § 54 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, ale jedná se o kupní cenu, kterou byl kupující za převod nemovitostí povinen zaplatit. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil.

[25] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správné soud dodává, že argumentace stěžovatele registrací k dani z přidané hodnoty ze strany nabyvatele podniku je ve věci irelevantní. Důkazní břemeno stran tvrzeného skutkového stavu leželo výhradně na stěžovateli, nikoli na třetí osobě, u které nebylo daňové řízení vedeno. Teprve, pokud by se v řízení prokázalo tvrzení stěžovatele a vyšlo by najevo, že došlo k naplnění podmínek pro registrační povinnost u nabyvatele, která nebyla dobrovolně splněna, bylo by možné z moci úřední iniciovat zahájení registračního řízení u nabyvatele se všemi důsledky s tím spojenými. Taková situace však v řízení nenastala.

[26] Krajský soud aplikoval správný právní předpis a v jeho rámci správnou právní normu, přitom se nedopustil ani žádného výkladového či procedurálního pochybení, které by mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku. Vycházel ze skutkových zjištění založených ve správním spise a své závěry náležitě a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Namítá-li stěžovatel založení „nepříslušných“ listin ve spise krajského soudu, není zřejmé, jak tato skutečnost souvisí s rozhodovacími důvody a co z ní stěžovatel dovozuje.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti mu nenáleží; žalovanému žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 17. července 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu