



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **GREEN POWER ENERGY s.r.o.**, IČ 27987051, se sídlem Plzeň, Na Roudné 46, zastoupeného JUDr. Milanem Zámeškou, advokátem se sídlem Plzeň, Radyňská 5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20.5.2011, č.j. 4093/11-1300-401087,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20.5.2011, č.j. 4093/11-1300-401087, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 7.808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Zámešky, advokáta.

ODŮVODNĚNÍ

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (pro účely odůvodnění rozsudku bude pro žalovaného a jeho předchůdce Finanční ředitelství v Plzni používán souhrnně pojem „žalovaný“) ze dne 20.5.2011, č.j. 4093/11-1300-401087 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí

Finančního úřadu v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 19.10.2010, č.j. 325809/10/138512402234 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“).

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 5.743.611 Kč za zdaňovací období II. čtvrtletí 2009 a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 1.148.722 Kč.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že považuje napadené rozhodnutí, jakož i prvoinstanční rozhodnutí, za nezákonné a nesprávné, protože vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu předmětné věci, dále vychází i z nesprávných skutkových a právních závěrů.

Dříve než žalobce, jako prodávající, uzavřel s obchodní společností POLA DE SIERO a.s., jako kupujícím, smlouvu o převodu části podniku, podaly oba tyto subjekty ke Krajskému soudu v Plzni návrh na jmenování příslušného znalce pro účely ocenění převodu části podniku z důvodu uvedeného v ustanovení 135 odst. 2 a 196a odst. 1 a 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který blíže specifikovaly v návrhu tak, že bylo zřejmé, co bude předmětem ocenění konkrétně. Žalobce vychází z toho, že Krajský soud v Plzni tento návrh přezkoumal a dospěl k závěru, že je důvodný (pozn. v opačném případě by jej nepochybně zamítl). Proto také vydal dne 27.5.2009 usnesení č.j. 46 Nc 89/2009-8, kterým určil k ocenění části podniku Ing. Jaroslava Ježka, znalce z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací na oceňování podniků. Znalci ve vydaném rozhodnutí uložil, aby do 1 měsíce od právní moci předmětného usnesení vypracoval znalecký posudek, kterým stanoví hodnotu části podniku, který je v enunciatu tohoto rozhodnutí blíže popsán. Na základě tohoto rozhodnutí pak určený znalec vyhotovil znalecký posudek ze dne 21.6.2009, č. 99-09/2009, kterým ocenil část podniku, která měla být předmětem smlouvy o převodu části podniku, kterou žalobce hodlal uzavřít s výše zmíněnou společností POLA DE SIERO a.s. Žalobce dále uvedl, že určený znalec se seznámil před vypracováním posudku s faktickým i právním stavem předmětu ocenění a že měl k dispozici veškeré potřebné podklady, na podkladě kterých pak provedl ocenění části podniku. Žalobce vychází z toho, že znalec při oceňování podniku či jeho části posuzuje před vypracováním posudku základní otázku, zdaje předmět ocenitelný jako podnik, resp. jeho část, jinak by ocenění podniku či jeho části nemohl provést. Jinými slovy vyjádřeno, znalec nemůže oceňovat podnik či jeho část, pokud by se nejednalo o podnik nebo o jeho část, neboť v opačném případě by jednal v rozporu s výše zmíněným rozhodnutím Krajského soudu v Plzni, kterým byl jako znalec určen k ocenění části podniku. Žalobce dále sděluje, že určený znalec měl nepochybně k dispozici i příslušnou metodiku k oceňování podniků či jejich částí, ze které jako specialista znalec vycházel, a pokud by dospěl k závěru, že ocenění části podniku nemůže provést, protože předmět ocenění není podnikem nebo jeho částí, nepochybně by to soudu, který jej určil, sdělil s tím, že znalecký posudek z těchto důvodů nemůže objektivně provést. V daném případě se tak nestalo a znalec posudek vypracoval, protože šlo o část podniku, který bylo možné ocenit. Po vypracování znaleckého posudku došlo dne 22.6.2009 k uzavření smlouvy o převodu části podniku, přičemž předmětná smlouva vycházela ze zmíněného znaleckého posudku a výslovně na něj

odkazovala. Protože předmětem smlouvy o převodu části podniku byly kromě jiného i nemovitosti, byl podán příslušného katastrálního úřadu návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, který byl povolen a vlastnické právo společnosti POLA DE SIERO a.s. bylo zapsáno do katastru nemovitostí. Dále byla předmětná smlouva s posudkem předložena Krajskému soudu v Plzni, obchodnímu rejstříku, který je založil do sbírky listin a učinil o uskutečnění převodu části podniku příslušný zápis, což lze ověřit výpisem žalobce z obchodního rejstříku. Žalobce konstatoval, že zmíněné skutečnosti zmiňuje z toho důvodu, aby na nich demonstroval, že převod části podniku procházel určitými procesy, v rámci nichž byla zkoumána i základní otázka, zda šlo o převod části podniku či nikoliv. Pokud by se o převod části podniku nejednalo, celá transakce by celým procesem nemohla projít.

Žalobce dále namítal, že žalovaný se v podstatě v celém rozhodnutí zabývá otázkou definice podniku či jeho části s tím, že z jeho pohledu nejde o převod části podniku, ale o zastřený právní úkon, na podkladě kterého došlo ve skutečnosti k převodu nemovitostí, pozemků a rozestavěné stavby s příslušenstvím včetně příslušné technické dokumentace podléhající DPH, s čímž žalobce nemůže souhlasit. Žalovaný na str. 2/9 (odstavec dole) a na str. 3/9 (odstavec nahoře) rozebírá obecně, co je míněno podnikem s poukazem na ustanovení § 5 obchodního zákoníku. K tomu žalobce poznamenává, že předmětem převodu byla část podniku, přičemž tento termín či pojem „část podniku“ obchodní zákoník přesně nedefinuje a je dovozován z judikatury. Žalobce v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24.6.2009, sp.zn. 29 Cdo 4773/2008, ze kterého vyplývá, že ze zákonného požadavku, aby převáděná část podniku tvořila samostatnou organizační složku nevyplývá, že by takto bylo možno převést pouze ty části podniku, které po určitou dobu před převodem hospodařily samostatně a že pojmovým znakem samostatné organizační složky ve smyslu ustanovení § 487 obchodního zákoníku je její (možné) faktické - materiální oddělení od zbývajících částí podniku projevující se v relativně samostatném a uceleném předmětu činnosti, o kterém je samostatně (odděleně) účtováno. K této záležitosti se již žalobce vyjadřoval v rámci daňového řízení prostřednictvím svého zástupce, daňového poradce Ing. Jaroslava Moravce, který žalobci vedl kromě jiného i účetnictví a který potvrdil, že předmětem převodu byla část podniku, a to fotovoltaická elektrárna v Oseku u Rokycan, jako kompaktní celek, která byla materiálně oddělená od zbývajících částí podniku a o které bylo i samostatně účtováno, jako o části podniku. Faktické - materiální oddělení předmětné fotovoltaické elektrárny v Oseku bylo možné, neboť šlo o část podniku, která byla a je způsobilá samostatně a uceleně vyvíjet činnost spočívající ve výrobě elektrické energie a v její distribuci do distribuční soustavy jejího provozovatele společnosti ČEZ Distribuce a.s. Tato činnost nebyla provázána s ostatní činností žalobce a bylo jí možné tedy od této činnosti oddělit a samostatně o ní i účtovat.

Žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí po faktické stránce uvádí, že mezi převáděnými právy a věcmi nebyly vytvořeny dostatečné funkční vazby, fotovoltaický systém je nekompletní, neboť chybí fotovoltaické panely, stavba není zkolaudována a není uvedena do provozu, nejsou uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy, žalobce neměl v době prodeje povolení v oblasti energetiky, nebyly uzavřeny žádné pracovní právní vztahy či jiné vztahy k zabezpečení chodu či obsluhy fotovoltaické elektrárny. Žalovaný dále uvádí, že podle jeho názoru jednotlivé prodávané věci a práva, tak jak jsou vymezeny ve smlouvě o

převodu části podniku a ve znaleckém posudku, na který smlouva odkazuje, netvoří natolik kompaktní celek, aby se mohlo jednat o věc hromadnou, tedy o funkční celek. Žalobce konstatoval, že s těmito názory žalovaného nemůže souhlasit. Převáděné věci a práva byla vzájemně provázána, což lze zjistit ze smlouvy i ze znaleckého posudku. Bez provázání věci a práv spojených s fotovoltaickou elektrárnou, by tato nemohla samostatně fungovat a vyvíjet samostatně činnost, pro kterou byla zřizována a budována. K nekompletnosti fotovoltaického systému spočívajícího v chybějících panelech je nutné dodat, že dodávka panelů měla být uskutečněna nabyvatelem části podniku a že jejich instalace je záležitostí několika dnů. Vše podstatné bylo do dne uzavření smlouvy provedeno a vybudováno tak, že fotovoltaická elektrárna byla před dokončením a kolaudací. Je nutné v této věci zdůraznit, že v té době (v době převodu části podniku) již existovala kromě jiného smlouva uzavřená mezi žalobcem a provozovatelem distribuční soustavy se společností ČEZ Distribuce a.s. ze dne 5.12.2008 a 22.1.2009, která se týkala připojení fotovoltaické elektrárny k distribuční soustavě vysokého napětí a dalších práv a povinností s tím spojených. Tato smlouva je rovněž zmíněna výslovně v předmětné smlouvě o převodu části podniku, takže tvrzení žalovaného o tom, že nebyly uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy je nepodložené. Navíc je potřeba konstatovat, že se výroba, přenos a distribuce elektrické energie řídí zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), který upravuje podmínky podnikání v energetických odvětvích a který rozlišuje, výrobu elektrické energie, její přenos a její distribuci, přičemž pro každý druh této činnosti je vydávána licence a není možné aby např. provozovatel distribuční soustavy byl současně držitelem licence na přenos elektřiny a držitel licence na provozování přenosové soustavy nesmí být držitelem licence na obchod s elektřinou, distribuci elektřiny a výrobu elektřiny. Z uvedené vyplývá, že činnosti v energetických odvětvích jsou rozlišeny a podle toho jsou vydávány i licence s tím, že držitel určité licence nemůže být současně držitelem jiné licence vymezené ve výše zmíněném zákoně, tak jak je již výše naznačeno. Na podkladě udělené licence na výrobu elektrické energie by vyrobená elektrická energie v předmětné fotovoltaické elektrárně byla dodávána do distribuční soustavy prostřednictvím výše zmíněného distributora, který před uzavřením smlouvy o převodu části podniku byl již v právním vztahu se žalobcem na podkladě výše zmíněných smluv a který by žalobci potažmo jeho právnímu nástupci dodanou energii do distribuční soustavy hradil. Dodavatelem elektrické energie konečným zákazníkům by tedy v daném případě nebyl a nemohl být ani žalobce ani nabyvatel fotovoltaické elektrárny, protože nedisponují distribuční soustavou, prostřednictvím níž se dále elektřina dopravuje konečným zákazníkům. Takže pokud měl na mysli žalovaný dodavatelsko odběratelské vztahy s nějakými koncovými odběrateli, pak to ve smyslu výše citovaného zákona a s ohledem na to, že žalobce ani nabyvatel fotovoltaické elektrárny nedisponují žádnou distribuční soustavou, není možné. Tak jak je již výše zmíněno, žalobce měl uzavřeny s výše zmíněným subjektem ČEZ Distribuce a.s. shora uvedené smlouvy a jiné by ani uzavírat nemohl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že žalobce neměl v době prodeje povolení v oblasti energetiky. K tomu žalobce sděluje, že energetický zákon v § 3 násl. upravuje podmínky pro udělení licence, kterou vydává Energetický regulační úřad. Každá licence je však vydávána až poté co jsou splněny všechny zákonem stanovené podmínky, které jsou specifikovány v ustanovení § 5 energetického zákona. Z uvedeného vyplývá, že licence (na výrobu elektrické energie) se nevydává předem, tj. před zahájením výstavby fotovoltaické elektrárny nebo v průběhu její výstavby, ale až poté,

co žadatel o její vydání prokáže technické předpoklady k zajištění výkonu licencované činnosti. Licence se jinak vydává pro konkrétní subjekt a není převoditelná na jiný subjekt. O licenci by si musel v daném případě požádat nabyvatel fotovoltaické elektrárny, společnost POLA DE SIERO a.s., po splnění zákonných podmínek stanovených v energetickém zákoně. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje tím, že žalobce neměl uzavřeny žádné pracovněprávní vztahy či jiné vztahy k zabezpečení chodu či obsluhy fotovoltaické elektrárny. K tomu žalobce podotýká, že výstavba fotovoltaické elektrárny byla realizována dodavatelským systémem a že se jedná o automatický systém výroby elektrické energie, který nevyžaduje k zabezpečení chodu či obsluhy nějaké zaměstnance, což vyplývá především z technické dokumentace týkající se této fotovoltaické elektrárny. Předmětná fotovoltaická elektrárna je jinak řádně oplocena a zajištěna poměrně nákladným kamerovým systémem, který je rovněž v předmětné smlouvě o převodu části podniku zmíněn. O nějaké údržbě či fyzické kontrole takového automatického systému, kontrolovaného kamerovým systémem, který má garantovanou poměrně dlouhou dobu životnosti, se dá uvažovat pouze v případě nějakého problému a na to není potřeba žádné zaměstnance. Pokud jde o kamerový systém, ten by byl napojen na konkrétní centralizovaný pult ochrany v rámci obchodního vztahu s jeho provozovatelem, který by zajišťoval i služby s tím spojené opět v rámci obchodního vztahu.

Žalobce dále uvedl, že jak již učinil v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí, že u části podniku se nevyžaduje jeho předchozí faktické fungování, ale postačí funkčnost budoucí, tak jak je tomu v případě předmětné fotovoltaické elektrárny. Tento svůj závěr žalobce opírá o zmíněné rozhodnutí Nejvyššího soudu, podle kterého ze zákonného požadavku, aby převáděná část podniku tvořila samostatnou organizační složku, nevyplývá, že by takto bylo možno převést pouze ty části podniku, které po určitou dobu před převodem hospodařily samostatně. Předmětem smlouvy byla část podniku, která má povahu samostatné organizační složky, kterou je potřeba rozumět ucelenou samostatně hospodařící část podniku, která je (či bude) schopna vyvíjet samostatnou činnost, o které bylo a je samostatně účtováno (jako o středisku Osek 1), přičemž i majetek tohoto střediska byl veden na zvláštních analytických účtech, což potvrdil i zástupce žalobce Ing. Jaroslav Moravec, který jej zastupoval v daňovém řízení. Tato samostatná činnost (výroba elektřiny) byla a je oddělitelná od ostatní činnosti žalobce a byla na ní zcela nezávislá. Fotovoltaickou elektrárnu jako část podniku tvoří vyčleněné pozemky včetně venkovních úprav, které tvoří kompaktní celek, dále vyčleněné technické prostředky a zařízení, jako např. přípojka vysokého napětí včetně trafostanice (funkční), stojany na solární panely včetně jejich ukotvení a propojení, kamerový systém, měniče, technologický kontejner, umístěné na předmětných pozemcích a dále část podniku tvoří i práva a povinnosti spojená předmětnou fotovoltaickou elektrárnou (nehmotný majetek), vše v nákladu několika desítek milionů Kč, přičemž vše je specifikováno ve smlouvě o převodu části podniku. V daném případě se jedná nepochybně o samostatnou výrobu elektrické energie, která nepochybně vykazuje znaky materiální oddělitelnosti a samostatnosti, která se projevovala v její nezávislosti na ostatní činnosti žalobce (eventuálně nabyvatele), přičemž tuto výrobu lze fakticky i právně podřadit podle názoru žalobce pod pojem „část podniku“.

K připomínce žalovaného zmíněné na str. 5/9, že podnik je definován jako věc hromadná a že je vymezen jako soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání, přičemž musí jít o organizovaný celek vytvořený za účelem dosahování zisku, je nutné poznamenat, že část podniku v zákoně definována není, což potvrzuje i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27.2.2009 sp.zn. 59 Ca 125/2008. O tom, že předmětná část podniku byla vytvořena za účelem dosažení zisku a že byla schopna nezávisle na jiné činnosti žalobce produkovat samostatně zisk, není pochyb. Před vytvořením výše zmíněné části podniku byl totiž vypracován finanční plán vycházející z garance výkupní ceny, podle kterého byla předmětná část podniku schopná samostatně produkovat dlouhodobě zisk, tak jak je již výše zmíněno. Pokud žalovaný argumentuje mimo jiné tím, že osobní složku podniku tvoří odborná úroveň podnikatele, řídicích pracovníků a strukturou, kvalifikací a zkušenostmi zaměstnanců, pak žalobce namítá, že každá část podniku či podnik jsou odlišné a je nutné je posuzovat samostatně. Jak je již výše uvedeno, je fotovoltaická elektrárna jako část podniku plně automatizována a nevyžaduje personální obsazení nějakými řídicími pracovníky nebo zaměstnanci. Podle názoru žalobce ani právní úprava není schopná pružně reagovat na nově vznikající typy podniků či jejich částí, neboť technika jejich úrovně se stále zvyšuje a u fotovoltaické elektrárny je zabezpečen jejich automatický provoz po dobu jejich životnosti. Pokud se vyjadřuje žalovaný k nehmotné složce, která má být tvořena právy a jinými majetkovými hodnotami, jako pohledávkami, právy k obchodní firmě, obchodním tajemstvím, ochrannou známkou, průmyslovým vzorem, postavením podnikatele na trhu zvláště z hlediska zajištění odbytu, pak žalobce namítá, že ne vždycky musí podnik či jeho část tvořit všechny složky, které žalovaný vyjmenoval v napadeném rozhodnutí, protože ne vždycky někdo vlastní ochrannou známku, průmyslový vzor apod. Z faktického hlediska žalobce poukazuje na smlouvu o převodu části podniku, ve které jsou samostatně tyto nehmotné složky vyspecifikovány a převedeny za úplaty právnímu nástupci žalobce. I tyto nehmotné složky byly oceněny zmíněným znaleckým posudkem. Dále se žalovaný opakovaně snaží v napadeném rozhodnutí obhájit svůj názor, že v daném případě nešlo o převod podniku, protože v okamžiku prodeje žalobce nevykonával prostřednictvím převáděné části podniku samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku soustavnou činnost podle § 2 obchodního zákoníku. S tímto žalobce zásadně nesouhlasí, protože, pokud by nešlo o část podniku, nebylo by jej možné ani ocenit výše zmíněným znaleckým posudkem. Podle usnesení Nejvyššího soudu č.j. 29 Odo 870/2005 mohou být předmětem smlouvy o prodeji části podniku i jiné organizační složky podniku, které se nezapisují do obchodního rejstříku, přičemž se nemusí jednat o složku oprávněnou svým vedoucím jednat navenek ve věcech sejí týkajících.

Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje tím, že na jeho názoru nic nemění ani skutečnost, že o prodeji části podniku byl v obchodním rejstříku proveden zápis, a to z důvodu, že tento zápis je deklaratorní povahy, jako by tím chtěl naznačit, že příslušný soud, který vede obchodní rejstřík, návrhy nezkoumá a že zapíše v podstatě vše, co je mu předloženo. To však zcela určitě neodpovídá skutečnosti, neboť v daném případě byla k návrhu přiložena nejen smlouva o prodeji části podniku, ale i znalecký posudek, a pokud by něco nebylo v pořádku, rejstříkový soud by návrh na zápis odmítl či zamítl a zápis by neprovedl. Taková možnost reálně existuje a není možné zápis deklaratorní povahy v obchodním rejstříku považovat za bezvýznamný bez nějaké relevance, tak jak to naznačuje

žalovaný. Žalovaný současně na podporu své obsáhlé argumentace obsažené v napadeném rozhodnutí uvádí dvě rozhodnutí Nejvyššího soudu, které se však týkaly odlišných právních věcí a které především řeší otázku uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, který jeden z účastníků uplatnil a požadoval uhradit. V těchto dvou rozhodnutích je řešena konkrétně otázka, kdy věci a práva jsou převáděna jako soubor věcí a práv za úplatu obsahující DPH a kde jeden z účastníků (nabyvatel, který úplatu uhradil) uplatnil nadměrný odpočet DPH u příslušného finančního úřadu, který mu nebyl uznán, protože v obou deklarovaných případech zase finanční úřady dovodily, že šlo o prodej části podniku. Žalobce k tomu podotýká, že on i nabyvatel fotovoltaické elektrárny, společnost POLA DE SIERO a.s., byli a jsou plátcí DPH. Pokud by fotovoltaickou elektrárnu převáděli jako soubor majetku a ne jako část podniku, pak by cena byla s DPH, přičemž na jedné straně by žalobce DPH odvedl a na druhé straně by společnost POLA DE SIERO a.s., ve které v té době působili stejní statutární zástupci jako u žalobce, uplatnila zcela určitě nadměrný odpočet DPH (zřejmě i ve stejné výši) a lze se důvodně domnívat, že by finanční úřad i žalovaný argumentoval těmito judikáty v rámci neuznání nadměrného odpočtu DPH. Nastala by tedy podle názoru žalobce a jeho přesvědčení obrácená situace.

Dále se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí i s tím, že nebyl připuštěn výsledek svědka Ing. Jaroslava Ježka, jako zpracovatele posudku, a to tak, že tento výsledek svědka není důvodný, protože tento svědek vypracoval znalecký posudek a že ve znaleckém posudku neposuzoval, zda se jedná o prodej části podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a že je vše v tomto posudku uvedeno. K tomu žalobce sděluje, že byl významným způsobem zkrácen na svých právech, neboť z jeho pohledu šlo o velmi důležitý a podstatný důkaz, kterým chtěl osvědčit jeho tvrzení o tom, že šlo o prodej části podniku nepodléhajícímu DPH. Z pohledu žalobce jde o porušení ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Jinými slovy vyjádřeno, správce daně nemůže dopředu předjímat a vyhodnocovat nějaký důkaz jako nedůvodný, když jej neprovedl. Žalobce, jako daňový subjekt, to považuje za významný zásah do jeho práv, neboť nebylo připuštěno provedení, z jeho pohledu, velmi důležitého a podstatného důkazu, přitom správce daně podle § 5 odst. 3 daňového řádu má postupovat tak, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu správními předpisy a přitom má používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Neprovedení navrženého důkazu si žalobce vysvětluje tím, že bylo spíše snahou doměřit DPH než provádět důkazy, které by doměření daně mohly zpochybnit. Je nutné upozornit na to, že správce daně má ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokazovat mimo jiné skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky či fikce, o které se rovněž v napadeném rozhodnutí zmiňuje, dále má mimo jiné prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (žalobcem) a dále má prokazovat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti. To však prvoinstanční orgán ani žalovaný nečinil. Žalobce podotýká, že v daném případě mu byla doměřena DPH v rádech několika milionů Kč s penále, která velmi významně zasahuje do

jeho majetkové sféry a že již částka doměřená na DPH je pro něj likvidační záležitostí. Přitom smyslem a účelem daňového řízení zcela určitě není likvidovat daňové subjekty, ale citlivě a v souladu s právními předpisy posuzovat každý případ individuálně podle konkrétních okolností tak, aby byla šetřena jejich práva a právem chráněné zájmy (viz zmíněné ustanovení § 5 odst. 3).

Žalobce dále uvedl, že z právního pohledu je nutné upozornit na konstrukci ustanovení § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, která upravují to, co není předmětem DPH. V ustanovení § 13 odst. 8 písm. a) je konkrétně uvedeno, že za dodání zboží nebo převod nemovitosti se nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, pokud se jedná o hmotný majetek a za poskytnutí služby se nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části tvořící organizační složku podniku. Žalobce má za to, že převod části podniku, který uskutečnil, na podkladě předmětné smlouvy zapadá do rámce těchto ustanovení a nepodléhá DPH, což chtěl osvědčit i provedením uvedeného důkazu, který navrhl provést.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že podstatou sporu je posouzení předmětné „Smlouvy o prodeji části podniku“ stran dopadu do zákona o dani z přidané hodnoty, když i přes argumenty žalobce uvedené v žalobě žalovaný nadále setrvává na závěru, že předmětná transakce je uskutečněným zdanitelným plněním, které bylo předmětem daně z přidané hodnoty, když k tomuto ho vedou následující skutečnosti. Předmětem smlouvy o prodeji části podniku (jak také z jejího znění vyplývá) byly pouze pozemky a nedokončené stavby, které nemají charakter nemovitostí (stojany pro fotovoltaické panely, přípojka vysokého napětí včetně trafostanice), tedy se nejednalo o smlouvu o prodeji podniku (části podniku) podle § 476 obchodního zákoníku, ale ve skutečnosti došlo k prodeji nemovitostí - pozemků a rozestavěných staveb s příslušenstvím včetně příslušné technické a stavební dokumentace. Ze znaleckého posudku č. 99-09/2009 B vyplývá, že znalec pro žalobce vypracoval tento znalecký posudek za účelem stanovení hodnoty části podniku a ve znaleckém posudku neposuzoval, zda se skutečně jedná o prodej části podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný má za to, že v průběhu daňového řízení byl dostatečně zjištěn skutkový stav na základě předložených důkazních prostředků (především na základě předložené smlouvy o prodeji části podniku a znaleckého posudku), které mají dostatečnou vypovídací schopnost o převáděném majetku (z čeho se tento majetek skládá) a o stanovení hodnoty tohoto majetku. K žalobcem zmíněnému usnesení Krajského soudu v Plzni č.j. 46 Nc 89/2009-8 žalovaný dodává, že ani z tohoto usnesení nevyplývá, že by v něm krajský soud posuzoval, zda se v předmětném případě skutečně jedná o prodej části podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť tímto usnesením pouze rozhodl o návrhu žalobce na jmenování znalce ve smyslu ustanovení § 59 a 196a odst. 3 obchodního zákoníku. V návaznosti na uvedené skutečnosti týkající se znaleckého posudku Ing. Ježka, se žalovaný nedomnívá, že by nepřipuštěním výsledku osoby znalce zkrátil žalobce na jeho právech, neboť, jak již žalovaný uvedl výše, účelem předmětného znaleckého posudku nebylo

posouzení otázky, zda dochází předmětnou smlouvou k prodeji části podniku. Na základě těchto skutečností dospěl žalovaný k závěru, že výslech navrhovaného svědka by nebyl důvodný a nepřispěl by žádným způsobem k vyvrácení názoru žalovaného na předmětnou obchodní transakci.

Žalovaný dále uvedl, že v ustanovení § 5 obchodního zákoníku je uvedena definice podniku, který je považován za věc hromadnou a je vymezen jako soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání, přičemž musí jít z podstaty pojmu o organizačně propojený celek vytvořený za účelem dosahování zisku. Aby se jednalo o smlouvu o prodeji podniku, musí být podle smlouvy odevzdán celý podnik, eventuálně u smlouvy o prodeji části podniku, jeho část. Předmětem právních vztahů může být také část podniku, pokud tvoří samostatnou organizační složku (§ 487 obchodního zákoníku). Samostatnou organizační složkou se rozumí ucelená samostatně hospodařící část podniku, která v rámci podniku vyvíjí relativně samostatnou činnost, kterou se podílí na činnosti podniku samotného. Takováto část podniku má vyčleněny určité prostředky (budovy, stroje, nářadí apod.) a prostory k provozování této činnosti. Podobně jako podnik i část podniku představuje určitý soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání - věcí, práv a majetkových hodnot. Pro smlouvu o prodeji části podniku proto platí - bez jakékoli výjimky - stejný právní režim jako pro smlouvu o prodeji podniku. Podle názoru žalovaného je z předmětné „Smlouvy o prodeji části podniku“ zřejmé, že v tomto případě se nejedná o věc hromadnou fungující jako organizovaný celek vytvořený za účelem dosahování zisku, neboť mezi jednotlivými prodávanými věcmi a právy nebyly vytvořeny funkční vazby. Fotovoltaický systém byl nekompletní, když chyběla hlavní část - fotovoltaické panely, fotovoltaická elektrárna nebyla dostavěna, stavba nebyla zkolaudována ani uvedena do provozu, a tudíž ani nemohly být uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy a nebyly uzavřeny ani žádné pracovně právní či jiné vztahy k zabezpečení chodu či obsluhy fotovoltaické elektrárny atd. Žalovaný je i nadále toho názoru, že pokud žalobce v okamžiku prodeje nevykonával prostřednictvím převáděné „části podniku“ samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku soustavnou činnost ve smyslu ustanovení § 2 obchodního zákoníku, tedy prostřednictvím prodávané „části podniku“ vůbec nepodnikal, ale pouze činil kroky k tomu směřující, pak pouze částečně zrealizovaný podnikatelský záměr vybudovat a uvést do provozu fotovoltaickou elektrárnu nelze považovat za část podniku ve smyslu příslušných ustanovení obchodního zákoníku. V návaznosti na to je žalovaný toho názoru, že aby mohl být podnik nebo jeho část prodán, musí takový podnik již existovat a jako podnik fungovat, což v tomto případě v okamžiku prodeje uskutečněného podle předmětné smlouvy nenastalo. Tyto závěry žalovaný mimo jiné opírá o judikaturu vrcholných soudů České republiky (příkladmo lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7. 2006, sp.zn. 7 Afs 52/2005 či rozsudek ze dne 20.4.2006, spis. zn. 7 Afs 13/2005, byť tento posledně uvedený byl zrušen nálezem Ústavního soudu spis. zn. IV. US 493/06 ze dne 16.5.2007 z důvodu vady daňového řízení, což ovšem nemá na závěry Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku vliv, neboť Ústavní soud se ve svém nálezu vlastními hmotněprávními námitkami stěžovatelky již nezabýval), které judikují, že podstatou prodeje podniku nebo jeho části je převod určitého fungujícího celku z prodávajícího na kupujícího při zachování možnosti, aby tento celek mohl dále fungovat ke stejnému účelu pod vedením kupujícího při využití dosavadních dodavatelsko - odběratelských vazeb, a že část podniku nemůže být tvořena nahodile určeným souborem movitých a nemovitých věcí ve

vlastnictví téhož podnikatele, ale musí se jednat o ucelenou provozovnu (organizační složku podniku), ve které kupující pokračuje ve stejné činnosti pod svým obchodním jménem. Dále z rozsudků vyplývá, že podnik je věc hromadná, tj. organizačně - funkční celek řízený podnikatelem, kdy při prodeji tohoto funkčního celku (podniku nebo jeho části) je v identické provozovně se stejnými osobami (zaměstnanci) za použití totožných výrobních prostředků vykonávána tatáž činnost s tím, že podnikatelská činnost je nově řízena kupujícím. Z uvedeného vyplývá, že se jedná o již fungující podnik nebo část podniku, která po jeho prodeji bude fungovat totožně pod vedením kupujícího, což v předmětném případě nenastalo. Žalobce ve své argumentaci poukazuje i na rozsudek Nejvyššího soudu sp.zn. 29 Cdo 4773/2008, ze kterého podle jeho názoru vyplývá, že ze zákonného požadavku, aby převáděná část podniku tvořila samostatnou organizační složku nevyplývá, že by takto bylo možno převést pouze ty části podniku, které po určitou dobu před převodem hospodařily samostatně, tedy že u části podniku se nevyžaduje jeho předchozí faktické fungování, ale postačí funkčnost budoucí. Podle názoru žalovaného se uvedený rozsudek situací předchozího či budoucího fungování převáděné části podniku vůbec nezabývá.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žalovaný na straně 2 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*ve zprávě o kontrole správce daně uvedl, že posouzením předmětné smlouvy o prodeji části podniku dospěl k závěru, že v tomto případě došlo k zastření skutečného stavu, tedy prodeje nemovitostí - pozemků a rozestavěné stavby s příslušenstvím včetně příslušné technické a stavební dokumentace*“. Obdobnou skutečnost žalovaný potvrdil v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí, když na straně 7 napadeného rozhodnutí k odvolací námitce o porušení ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uvedl, že „*posouzení právního úkonu dle jeho skutečného obsahu nemusí být vždy podloženo novým důkazem. Navíc správce daně neaplikoval ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní, neboť použití ustanovení § 2 odst. 7 téhož zákona není právní domněnkou ani právní fikcí, a proto správce daně nebyl povinen existenci předpokladů užití právní domněnky nebo právní fikce prokazovat*“. Na téže straně odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že „*na základě uvedených skutečností dospěl odvolací orgán k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem o DPH, když prodej majetku dle předmětné smlouvy posoudil jako prodej nemovitostí - pozemků a rozestavěné stavby s příslušenstvím včetně příslušné technické a stavební dokumentace, tedy když dospěl k závěru, že se v tomto případě nejednalo o prodej části podniku*“.

Z citovaných částí odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jak prvoinstanční orgán, tak žalovaný, při svém rozhodování opírali o ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Výkladem ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 03.04.2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1301 v č. 9/2007 s těmito právními větami: „*I. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. II. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. III. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona“.*

Závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl, nalezly svůj odraz i v nové právní úpravě daňového řízení, a to v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti. Vzhledem k tomu, že daňový řád nabyl účinnosti dne 1.1.2011 a napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 20.5.2011, byla citovaná ustanovení podle § 264 odst. 1 daňového řádu, *podle kterého řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší, aplikovatelná již na nyní souzenou věc.*

Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že „*správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti“.* Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

V nyní souzené věci tudíž bylo nezbytné posoudit, zda se žalovanému podařilo prokázat a dostatečně v napadeném rozhodnutí odůvodnit, že žalobce a obchodní společnost POLA DE SIERO a.s. předstírali (simulovali) smlouvu o prodeji části podniku, ač ji nechtěli, a zastírali tím smlouvu kupní, kterou ve skutečnosti chtěli.

Hned úvodem je nezbytné podotknout, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je ve vztahu k řešení v předchozím odstavci uvedené otázky velice strohé. Žalovaný řešení této otázky věnoval pouze 7 odstavců odůvodnění napadeného rozhodnutí, počínaje odstavcem uvozeným slovy „*Podnikem ve smyslu § 5 obchodního zákoníku se rozumí...*“ na straně 5 a konče odstavcem uvozeným slovy „*Odvolací orgán dále uvádí, že také z rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá...*“ na straně 6 napadeného rozhodnutí. Současně však konkrétními okolnostmi případu se žalovaný zabýval v podstatě pouze ve čtyřech odstavcích, když ve zbylých třech odstavcích zaujal toliko teoretické právní závěry.

A.

V prvním z těchto čtyř odstavců žalovaný uvedl, že „*pokud byly předmětem smlouvy o prodeji části podniku (jak z jejího znění vyplývá) pouze pozemky včetně zřízených věcných břemen chůze a jízdy, nedokončené venkovní úpravy tvořené přípojkami nízkého napětí včetně zemnicí soustavy, dále oplocení, kamerový systém, zpevněné plochy a nedokončené stavby, které nemají charakter nemovitostí (stojany pro fotovoltaické panely, přípojka vysokého napětí včetně trafostanice), nejedná se dle názoru odvolacího orgánu v tomto případě o smlouvu o prodeji podniku (části podniku) dle § 476 a následujících*“.

Skutkový závěr žalovaného o tom, že „*předmětem smlouvy o prodeji části podniku byly pouze pozemky*“, což by snad mělo nasvědčovat tomu, že účastníci smlouvy ve skutečnosti uzavřít kupní smlouvu, je v rozporu se skutečným obsahem smlouvy.

V části A bodu II. označeném slovy „*Předmět smlouvy*“ bylo v odstavci 1 smlouvy uvedeno: „*Touto smlouvou prodávající prodává do vlastnictví kupujícího a ten do svého vlastnictví kupuje níže uvedenou část podniku prodávajícího se vším příslušenstvím a s veškerými právy a povinnostmi, které se k převáděné části podniku vztahují. Část podniku prodávajícího, která je předmětem této smlouvy je detailně specifikována ve znaleckém posudku č. 99-09-2009 B ze dne 21.6.2009 vypracovaného znalcem Ing. Jaroslavem Ježkem, znalcem v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace oceňování podniků, který byl určen usnesením Krajského soudu v Plzni, spis.zn. č.j. 46 Nc 89/2009 ze dne 27.5.2009, které nabylo právní moci dne 29.5.2009, k vypracování znaleckého posudku, který stanoví hodnotu části podniku, a to rozestavěného fotovoltaického systému s trafostanicí a přípojkou vysokého napětí a souvisejících pozemků parc.č. 810/1, parc.č. 810/2, parc.č. 810/18, parc.č. 811/26 a parc.č. 811/32 v k.ú. Osek u Rokycan a obec Osek, zapsaných v katastru nemovitostí u Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, katastrální pracoviště Rokycany, na listu vlastnictví číslo 888 a dále práv i závazků s tímto fotovoltaickým systémem spojených, jehož výstavba je realizována na podkladě rozhodnutí Městského úřadu Rokycany ze dne 24.9.2008 spis.zn. č.j. 3038/OST/08-3, které nabylo právní moci dne 27.9.2008 (dále jen „část podniku“). Kupující*

prohlašuje, že byl s výše uvedeným znaleckým posudkem před podpisem této smlouvy dostatečně seznámen a že k němu nemá žádné výhrady či připomínky“. V bodě 2 téže části smlouvy bylo uvedeno: *„Kupující se zavazuje převzít obchodní jmění převáděné části podniku s právy a povinnostmi souvisejícími s převáděnou částí podniku a zaplatit prodávajícímu kupní cenu stanovenou výše citovaným znaleckým posudkem, jež je uvedena v této smlouvě“.*

V části B označené slovy *„O prodeji pozemků a staveb“* byly specifikované pozemky a stavby, které jsou smlouvou převáděny na kupujícího, v části označené slovy C *„O prodeji věcí movitých“* byly specifikovány movité věci, které jsou převáděny na kupujícího, a v části D označené slovy *„O prodeji nehmotného majetku“* bylo specifikováno jaký nehmotný majetek je převáděn na kupujícího, když zde byly uvedeny čtyři projektové dokumentace a dále studie připojitelnosti fotovoltaické výroby elektřiny, písmenná zpráva o energetickém auditu, práva a povinnosti vyplývající z písemného stanoviska k žádosti o připojení vystaveného provozovatelem distribuční soustavy ČEZ Distribuce a.s., práva a povinnosti vyplývající z rozhodnutí Městského úřadu Rokycany, stavebního odboru, ze dne 24.9.2008, č.j. 3038/OST/08-3, a práva a povinnosti vyplývající z uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí č. 4120360859 mezi prodávajícím a provozovatelem distribuční soustavy ČEZ Distribuce a.s. ze dne 5.12.2008 a 22.1.2009.

Již při letmém pohledu na obsah předmětné smlouvy je zřejmé, že jejím předmětem nebylo pouze to, co zmiňuje žalovaný.

Žalovaný zcela a bez odůvodnění, proč tak činí, pomíjí, že předmětem smlouvy byla také *„veškerá práva a povinnostmi, které se k převáděné části podniku vztahují“.*

Na tomto místě je potřebné poukázat na judikaturu Nejvyššího soudu prezentovanou například rozhodnutím ze dne 18.10.2011, sp.zn. 32 Cdo 1513/2011 (rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná na www.nsoud.cz). Nejvyšší soud v tomto rozhodnutí uvedl, že *„v rozsudku uveřejněném pod číslem 84/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyšší soud navázal závěrem, že obchodní zákoník k tomu, aby šlo o smlouvu o prodeji podniku, nevyžaduje, aby závazky, které se kupující zavazuje převzít, byly ve smlouvě konkretizovány, přičemž specifikace těchto závazků není ani podmínkou platnosti takové smlouvy. Na kupujícího tak - bez ohledu na to, zda smlouva výčet závazků obsahuje či nikoliv - přecházejí všechny závazky, které s prodáváním podnikem souvisejí. K přechodu všech závazků souvisejících s prodáváním podnikem z prodávajícího na kupujícího pak dochází v intencích ustanovení § 477 odst. 1 obch. zák. ze zákona, aniž by současně bylo nutné tyto závazky jakkoliv ve smlouvě zmiňovat či jinak identifikovat“.* Nejvyšší soud v témže rozhodnutí dále uvedl, že *„v rozsudku ze dne 27. září 2011, sp. zn. 23 Cdo 3019/2009, in www.nsoud.cz, pak Nejvyšší soud dovodil, že na pohledávky jako součást převáděného, popř. vkládaného podniku (jeho části) nelze vztáhnout judikatorní závěry stanovící požadavky na identifikaci pohledávky ve smlouvě o postoupení pohledávky podle ustanovení § 524 obč. zák.; při prodeji podniku podle ustanovení § 476 a násl. obch. zák. je předmětem převodu podnik jako ucelený soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání (jako věc hromadná – § 5 odst. 2 obch. zák.), k němuž náleží (jsou jeho součástí) mezi jinými právy též pohledávky patřící podnikateli, které slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto*

účelu sloužit (§ 5 odst. 1 a 476 odst. 1 obch. zák.). Právy, na která se prodej vztahuje, ve smyslu ustanovení § 477 odst. 1 obch. zák. jsou tedy mimo jiné též pohledávky, které jsou ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (popř. vkladu podniku do základního kapitálu obchodní společnosti) součástí podniku. Pohledávky, které při prodeji podniku či jeho části přecházejí na kupujícího, tedy ve smlouvě identifikovány být nemusí. To platí též pro vklad podniku či jeho části do základního kapitálu obchodní společnosti“.

K tomu, aby mohl platit skutkový závěr žalovaného, by bylo nezbytné provést důkazy, které by osvědčily, že k převáděné části podniku se žádné závazky a pohledávky nevztahují. Není totiž rozhodné, zda závazky a pohledávky jsou jmenovitě uvedeny ve smlouvě o převodu části podniku. Podle § 477 odst. 1 obchodního zákoníku na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje, přímo ze zákona, a to bez ohledu na to, zda jsou úplně, neúplně či vůbec ve smlouvě specifikovány. Je přitom evidentní, nebyla-li zpochybněna žalobcem tvrzená skutečnost, že fotovoltaická elektrárna byla budována na základě smluvních vztahů s externími podnikateli, že došlo k převodu celého komplexu práv a povinností z těchto smluvních vztahů vyplývajících na společnost POLA DE SIERO a.s. Není přitom nijak zvlášť složité zjistit, které závazky a pohledávky přešly na společnost POLA DE SIERO a.s. Smlouvou totiž došlo k prodeji „rozestavěného fotovoltaického systému“, který byl jasně prostorově určen. Věřitelé a dlužníci žalobce tak objektivně nemohli být na pochybách o tom, jaké závazky a pohledávky se k této části podniku žalobce váží a které nikoli.

V tomto směru je nerozhodné i prohlášení účastníků smlouvy o tom, že „činí nesporným, že předmětem převodu nejsou žádné pohledávky ani žádné závazky“, kteréžto pasáže s největší pravděpodobností správní orgány ve smlouvě podtrhly (viz. část A bod III odst. 4 a 5 smlouvy), avšak žalovaný se s nimi v odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak výslovně nevypořádal. Od ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku se jednak smluvní strany nemohou odchýlit ani jej vyloučit, jak vyplývá z ustanovení § 263 odst. 1 téhož zákona, jednak učiní-li kdokoli něco nesporným, neznamená to, že skutečný stav může být ve skutečnosti jiný. Je-li skutečný stav jiný, nemá prohlášení, s ohledem na ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku, žádný právní význam, neboť existuje-li pohledávka či závazek, na které se prodej vztahuje, přejdou tyto na kupujícího bez ohledu na to, co účastníci smlouvy prohlásili. Prohlášení za takové situace zřejmě může mít toliko význam v případě námitky neplatnosti smlouvy z důvodu omylu podle § 49a zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, avšak v takovém případě se jedná o neplatnost relativní, jak vyplývá z ustanovení § 40a téhož právního předpisu.

Prohlášení účastníků smlouvy současně není možné považovat ani za výslovné vyloučení přechodu pohledávek či závazků, které s prodávanou částí podniku souvisejí, neboť takto prohlášení formulováno není. Zde je možné odkázat i na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24.6.2009, s.zn. 29 Cdo 4773/2008, ve kterém bylo uvedeno, že „Nejvyšší soud má – ve shodě s odvolacím soudem – za to, že smlouva o prodeji části podniku z pohledu určitosti vyhovuje kritériím ustanovení § 476 obch. zák. (i proto, že v ní její účastníci výslovně nevyloučili přechod žádného závazku, který s prodávanou částí podniku souvisel). Správný je i závěr odvolacího soudu, podle něhož případné opomenutí souvisejících závazků ve smlouvě

či v účetnictví neplatnost smlouvy o prodeji části podniku nepůsobí (§ 486 odst. 3 obch. zák.)“.

Žalovaný zcela a bez odůvodnění, proč tak činí, dále pomíjí, že předmětem smlouvy byly také věci movité a nehmotného majetek, zde pak především „práva a povinnosti vyplývající z písemného stanoviska k žádosti o připojení vystaveného provozovatelem distribuční soustavy ČEZ Distribuce a.s., práva a povinnosti vyplývající z rozhodnutí Městského úřadu Rokycany, stavebního odboru, ze dne 24.9.2008, č.j. 3038/OST/08-3, a práva a povinnosti vyplývající z uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí č. 4120360859 mezi prodávajícím a provozovatelem distribuční soustavy ČEZ Distribuce a.s. ze dne 5.12.2008 a 22.1.2009“.

Na podkladě předmětné smlouvy tak nelze dospět k závěru, že žalobce a obchodní společnost POLA DE SIERO a.s. předstírali (simulovali) smlouvu o prodeji části podniku, ač ji nechťeli, a zastírali tím smlouvu kupní, kterou ve skutečnosti chtěli. Ze závazků smluvních stran nevyplyvá, že by předmětem smlouvy byly pouze pozemky, resp. pouze to, co v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl žalovaný.

Z obsahu smlouvy naopak vyplývá, že vůlí obou smluvních stran bylo převést část podniku, tj. „rozestavěný fotovoltaický systém“, který byl jasně prostorově určen, jako věc hromadnou, nikoli jen některé z jeho částí. Znovu je nutné odcitovat základní smluvní ujednání, které zní: „*Touto smlouvou prodávající prodává do vlastnictví kupujícího a ten do svého vlastnictví kupuje níže uvedenou část podniku prodávajícího se vším příslušenstvím a s veškerými právy a povinnostmi, které se k převáděné části podniku vztahují*“.

B.

Ve druhém z těchto odstavců žalovaný uvedl, že „*dle názoru odvolacího orgánu je z předložené smlouvy zřejmé, že v předmětném případě se nejedná o věc hromadnou fungující jako organizovaný celek vytvořený za účelem dosahování zisku, neboť mezi jednotlivými prodávanými věcmi a právy nebyly vytvořeny funkční vazby. Fotovoltaický systém byl nekompletní, když chyběla hlavní část - fotovoltaické panely, fotovoltaická elektrárna nebyla dostavěna, stavba nebyla zkolaudována ani uvedena do provozu, nebyly uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy, daňový subjekt v době prodeje ani neměl povolení k činnosti v oblasti energetiky, nebyly uzavřeny ani žádné pracovně právní či jiné vztahy k zabezpečení chodu či obsluhy fotovoltaické elektrárny atd.*“.

Ve třetím z těchto odstavců žalovaný uvedl, že „*dále se odvolací orgán ztotožňuje s názorem správce daně, že pokud daňový subjekt v okamžiku prodeje nevykonával prostřednictvím převáděné „části podniku“ samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku soustavnou činnost ve smyslu § 2 obchodního zákoníku, tedy prostřednictvím prodávané „části podniku“ nepodnikal, ale pouze činil kroky k tomu směřující, pak pouze částečně zrealizovaný podnikatelský záměr vybudovat a uvést do provozu fotovoltaickou elektrárnu, nelze považovat za část podniku ve smyslu výše zmíněných ustanovení obchodního zákoníku. V návaznosti na to je odvolací orgán toho názoru, že aby*

mohl být podnik nebo jeho část prodán, musí takový podnik již existovat a jako podnik fungovat, což v tomto případě v okamžiku prodeje uskutečněného podle předmětné smlouvy nenastalo“.

Ve čtvrtém z těchto odstavců žalovaný uvedl, že „*odvolací orgán dále uvádí, že také z rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá (konkrétně z rozsudků 7 Afs 13/2005-116, 7 Afs 52/2005-73 a dalších), že podstatou prodeje podniku nebo jeho části, je převod určitého fungujícího celku z prodávajícího na kupujícího při zachování možnosti, aby tento celek mohl dále fungovat ke stejnému účelu pod vedením kupujícího při využití dosavadních dodavatelsko-odběratelských vazeb, a že část podniku nemůže být tvořena nahodile určeným souborem movitých a nemovitých věcí ve vlastnictví téhož podnikatele, ale musí se jednat o ucelenou provozovnu (organizační složku podniku), ve které kupující pokračuje ve stejné činnosti pod svým obchodním jménem. Dále z rozsudků vyplývá, že podnik je věc hromadná, tj. organizačně- funkční celek řízený podnikatelem, kdy při prodeji tohoto funkčního celku (podniku nebo jeho části) je v identické provozovně se stejnými osobami (zaměstnanci) za použití totožných výrobních prostředků vykonávána tatáž činnost s tím, že podnikatelská činnost je nově řízena kupujícím. Z uvedeného vyplývá, že se jedná o již fungující podnik nebo část podniku, která po jeho prodeji bude fungovat totožně pod vedením kupujícího, což v předmětném případě nenastalo“.*

Ve vztahu k závěrům žalovaného je nezbytné předně vytknout, že ač žalovaný dovozuje, že „*nebyly uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy“*, zcela a bez odůvodnění, proč tak činí, pomíjí, že předmětem smlouvy byla také „*práva a povinnosti vyplývající z uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí č. 4120360859 mezi prodávajícím a provozovatelem distribuční soustavy ČEZ Distribuce a.s. ze dne 5.12.2008 a 22.1.2009“*. Tím, že žalovaný nevyhodnotil obsah těchto smluv ve vztahu k tomu, zda a proč je není možné považovat za „*dodavatelsko odběratelský vztah“*, porušil ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, když nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Toto pochybení přitom z pohledu logiky žalovaného mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by žalovaný po vyhodnocení těchto smluv eventuálně dospěl k závěru, že se jedná o „*dodavatelsko odběratelský vztah“*, nemohl by se při svém právním názoru, který byl důvodem pro zamítnutí odvolání žalobce, opírat o skutečnost, že „*nebyly uzavřeny žádné dodavatelsko odběratelské vztahy“*, což byla jedna ze zásadních výtek žalovaného vůči žalobci.

Dále dovolává-li se žalovaný ve vztahu k případu žalobce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20.4.2006, č.j. 7 Afs 13/2005-116, a ze dne 11.7.2006, 7 Afs 52/2005-73, nejedná se o dovolání příkladné, neboť předmětem řízení v těchto věcech nebyla věc skutkově podobná případu žalobce. Nebyla posuzována otázka, zda je možné smlouvou o prodeji části podniku prodat pouze „*kompletní a funkční fotovoltaickou elektrárnu“* nebo zda lze takto prodat i „*nekompletní a prozatím nefunkční fotovoltaickou elektrárnu“*.

Pro posouzení správnosti závěrů žalovaného je přínosné rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 27.7.2005, sp.zn. 29 Odo 1058/2003. V tomto rozhodnutí Nejvyšší soud uvedl, že „*jednotlivé složky podniku, jenž je předmětem převodu, nemusí být ve smlouvě výslovně*

konkretizovány; pro platnost smlouvy (co do určitosti jejího předmětu) postačí, bude-li vymezen převáděný podnik (jeho část). Na závěru, zda je předmětem smluvního převodu skutečně podnik (jeho část), pak ničeho nemění ani to, že převádějící nemá zaměstnance, popř. že nemá (jedno z jakých důvodů) uzavřeny obchodní smlouvy (např. s dodavateli či odběrateli).“ Dlužno doplnit, že ve věci souzené Nejvyšším soudem byl předmětem převodu „hostinec“, přičemž „pokud jde o pracovněprávní vztahy a smlouvy s odběrateli, K. Š. byla v době před předáním hostince v neutěšené finanční situaci, v důsledku čehož propustila všechny zaměstnance a nebyla smluvně vázána k odběru žádného nového zboží“.

Z rozsudku Nejvyššího soudu plyne, že není správným závěr žalovaného o tom, že je možné smlouvou o prodeji části podniku prodat pouze „kompletní a funkční část podniku“ nikoli i „nekompletní a prozatím nefunkční část podniku“. V případě souzeném Nejvyšším soudem totiž „hostinec“ v době převodu, slovy žalovaného, „jako podnik nefungoval“, když neměl žádné zaměstnance a neměl uzavřeny žádné odběratelské vztahy. Skutečnost, zda je v době převodu část podniku kompletní a funkční, tak není rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda se jedná či nejedná o část podniku. Opačný striktní výklad zastávaný žalovaným by vedl k absurdním důsledkům. Část podniku by přestávala být samostatnou organizační složkou již v případě, pokud by všichni zaměstnanci dali výpověď, pokud by se na delší dobu zastavily výrobní stroje, či pokud by došlo ke ztrátě všech odběratelů. Takový výklad by v mnoha případech znemožňoval podnikatelům svobodně rozhodovat o nakládání s jejich majetkem, resp. svobodně se rozhodnout o tom, zda část podniku prodají jako věc hromadnou, nebo například při likvidaci části podniku odprodají pouze hmotný a nehmotný majetek.

Pro posouzení, zda se jedná či nejedná o smlouvu o prodeji části podniku je rozhodující, zda je převáděna samostatná organizační složka podniku. Vyplývá tak z ustanovení § 487 obchodního zákoníku.

Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 9.5.2006, sp.zn. 29 Odo 870/2005, uvedl, že „jak již Nejvyšší soud dovodil v rozsudku ze dne 7. září 1999, sp. zn. 33 Cdo 1199/98, od kterého nemá důvod se odchýlit ani v projednávané věci, v případě prodeje části podniku (§ 487 obch. zák.) je nezbytné, aby předmětem smlouvy o prodeji byla taková část podniku, která tvoří jeho samostatnou organizační složku. Za samostatnou organizační složku lze pokládat takovou součást podniku, u níž je vedeno samostatně (odděleně) účetnictví, týkající se této organizační složky, z něhož především vyplývá, které věci, jiná práva, popřípadě jiné majetkové hodnoty slouží k provozování této části podniku (samostatné organizační složky) a vymezuje tím předmět smlouvy o prodeji části podniku. V uvedeném smyslu proto bude samostatnou organizační složkou podniku zejména odštěpný závod, popřípadě jiná organizační složka, která se zapisuje do obchodního rejstříku. Předmětem smlouvy o prodeji podniku však mohou být i jiné organizační složky podniku, které se nezapisují do obchodního rejstříku a které mohou být různě nazvány, např. závod, provoz apod., podmínkou však je, aby šlo o složku samostatnou ve výše uvedeném smyslu, přičemž nemusí jít o složku oprávněnou svým vedoucím jednat navenek ve věcech jí se týkajících, jako je tomu v případě odštěpného závodu (srov. dále i rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 8. dubna 2004, sp. zn. 32 Odo 957/2003), uveřejněný v časopise Soudní judikatura č. 4/2004 pod číslem 77)“.

Žalobce v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí namítal, že „o *fotovoltaické elektrárně Osek* bylo v účetnictví společnosti *GREEN POWER ENERGY s.r.o.* účtováno zvlášť jako o středisku (s názvem *Osek 1*) a majetek byl veden na zvláštních analytických účtech vytvořených pro fotovoltaickou elektrárnu *Osek*“.

Ač je pro posouzení, zda se jedná či nejedná o samostatnou organizační složku, podstatné, zda se jedná o součást podniku, u níž je vedeno samostatně (odděleně) účetnictví, týkající se této organizační složky, z něhož vyplývá, které věci, jiná práva, popřípadě jiné majetkové hodnoty slouží k provozování této části podniku (samostatné organizační složky), želovaný se odvolací námitkou vůbec nevypořádal. Tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť výrok napadeného rozhodnutí byl opřen o závěr, že se o samostatnou organizační složku nejedná.

C.

Na podkladě závěrů, ke kterým soud dospěl v předchozím bodě A a B odůvodnění tohoto rozsudku, není možné dospět k jinému závěru, než že se žalovanému nepodařilo prokázat a dostatečně v napadeném rozhodnutí odůvodnit, že žalobce a obchodní společnost *POLA DE SIERO a.s.* předstírali (simulovali) smlouvu o prodeji části podniku, ač ji nechtěli, a zastírali tím smlouvu kupní, kterou ve skutečnosti chtěli. Nepodařilo se mu ostatně ani prokázat, že předmětná smlouva smlouvou o prodeji části podniku není.

Žalovaný se při učinění svého závěru opíral ve své podstatě pouze o předmětnou smlouvu. Žalovaný však z obsahu předmětné smlouvy učinil nesprávný skutkový závěr, současně vycházel z nesprávného právního názoru o tom, že je možné smlouvou o prodeji části podniku prodat pouze „*kompletní a funkční část podniku*“ a přes jasně formulovanou odvolací námitku žalobce se vůbec nevypořádal se zcela podstatnou skutečností, a to existencí samostatného (odděleného) účetnictví, týkajícího se sporné organizační složky.

Lze se ztotožnit se žalovaným, že pro věc samu nebyly zavazující kroky, které žalobce podstoupil za účelem realizace prodeje, tj. ustanovení znalce, zpracování znaleckého posudku, zápis do obchodního rejstříku apod. Na druhou stranu však nelze pominout, že k těmto krokům došlo a ze strany věřitelů ani soudu nebyly proti nim vzneseny žádné výhrady. Alespoň nic takového nebylo prokázáno. Za této situace bylo proto nezbytné, aby žalovaný zvláště pečlivě prokázal, že ve skutečnosti došlo k něčemu jinému, než k prodeji části podniku. K učinění tohoto závěru však obsah předmětné smlouvy nepostačoval.

Nedůvodnou soud shledal námitku žalobce o nesprávném neprovedení navrženého důkazu výsledkem znalce. Žalovaný nebyl nijak rozporován obsah znaleckého posudku. Žalovaný provedl pouze hodnocení předmětné smlouvy, na základě kterého dospěl k závěru o tom, že se nejedná o prodej části podniku. Z pohledu žalovaného tak nebyl důvod provádět výslech znalce.

D.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

E.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000 Kč a v odměně advokáta za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, když advokát jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5. advokátního tarifu, činila v rozhodné době sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 2.100 Kč, tj. 4.200 Kč za dva úkony právní služby. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Advokát ve věci učinil celkem dva úkony, a proto soud přiznal žalobci částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.008 Kč, náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 7.808 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 29. března 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová