



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobkyně: L. P., s. r. o.**, se sídlem , IČ: , zastoupené RNDr. Peterem Ferencem, daňovým poradcem se sídlem U Průhonu 5, Praha 7, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 3. 2012, čj. 6575/11-1300-203605,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze označeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím finanční ředitelství změnilo k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Příbrami ze dne 31. 5. 2011, čj. 94429/11/063911203497, především tak, že žalobci za zdaňovací období únor 2008 doměřilo daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 319.327 Kč na místo původně doměřené daně ve výši 569.445 Kč. Finanční ředitelství nicméně v napadeném rozhodnutí mimo jiné potvrdilo závěr správce daně, podle něhož skutečným záměrem smlouvy o prodeji části podniku uzavřené dne 12. 2. 2008 mezi žalobkyní a K. P. týkající se provozovny rychlého občerstvení (kavárny) byl prodej movitých věcí a postoupení uživatelského pronájmu, aniž by z tohoto postoupení byla DPH odvedena.

Žalobkyně v rámci podané žaloby předně namítá, že žalovaný porušil § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na některé její námitky uvedené v odvolání totiž žalovaný reagoval v samostatných dokumentech („Sdělení ve věci odvolacího řízení“ ze dne 19. 10. 2011 a „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy“ ze dne 27. 1. 2012), aniž by se jimi zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak mu citované ustanovení daňového řádu ukládá (odůvodnění napadeného rozhodnutí se na uvedené dokumenty pouze odvolává).

Žalobkyně dále především zpochybňuje závěry žalovaného o tom, že v jejím případě nešlo o prodej podniku, ale fakticky se jednalo o prodej movitého majetku a poskytnutí služby převodu užívacích práv k pronajatým prostorám a know-how. Podle žalovaného tak vznikla žalobkyni povinnost uplatnit daň z tohoto uskutečněného zdanitelného plnění; pokud by přitom skutečně šlo o prodej podniku, tato povinnost by nevznikla. Žalobkyně sice souhlasí se žalovaným, že pro posouzení skutečnosti není důležitý název smlouvy, jak ovšem dodává, důležitý není ani obsah a (ne)shoda jejích jednotlivých částí s ustanovením § 476 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). K posouzení, zda z hlediska DPH skutečně k prodeji podniku došlo, je podle žalobkyně důležitý konečný souhrnný efekt všech souvisejících ujednání prodávajícího a kupujícího. Toto přesvědčení žalobkyně vychází jak ze správní praxe příslušného správce daně, která je žalobkyni známa, tak i z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že o prodej podniku se z veřejnoprávního hlediska jedná i tehdy, nebyla-li dodržena všechna ustanovení § 476 a násl. obchodního zákoníku (žalobkyně odkazuje konkrétně na rozsudky čj. 1 Afs 3/2004-63, čj. 1 Afs 83/2007-67, čj. 5 Afs 121/2006-82, čj. 7 Afs 52/2005-70, čj. 7 Afs 109/2004-54 a čj. 7 Afs 13/2005-116). Z uvedené judikatury jasně plyne, že pro daňové řízení není důležité dodržení předpisů soukromého práva, ale rozhodné je pouze to, zda souhrnem úkonů stran došlo ke stavu, kdy byla převedena věc hromadná, tedy podnik, resp. část podniku, která je schopna fungování pod vedením kupujícího. K tomu dodává, že v žádném z uvedených případů např. nedošlo k zápisu prodeje podniku do obchodního rejstříku, jak určuje kogentní ustanovení § 488 obchodního zákoníku. Žalobkyně je tedy přesvědčena, že z pohledu předpisů týkajících se DPH k prodeji podniku nepochybně došlo. Jak dodala, v jejím případě jde o kavárnu v pronajatém objektu, kterou žalobkyně pořídila formou koupě podniku. Z toho, že předmět prodeje byl jako podnik pořízen, rovněž plyne, že kavárna má samostatný charakter a může být souhrnem aktiv (tedy samostatnou částí podniku). Prodán byl hmotný majetek (zařízení kavárny), převedena byla užívací práva k pronajatým prostorám, právo užívání technického zhodnocení a převedeny byly i zásoby, přestože ty byly prodány samostatně. Prodán byl tedy souhrn aktiv, který kupující umožnil okamžitě pokračovat v téže činnosti. Naplněn byl podle žalobkyně rovněž smysl ustanovení čl. 5 odst. 8 písm. a) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), respektive rozsudku Soudního dvora ze dne 10. 11. 2011 ve věci C-444/10 (*Finanzamt Lüdenscheid v. Christel Schiever*), na který žalobkyně taktéž odkazuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výklad citovaného ustanovení směrnice provedený Soudním dvorem pominul. Žalobkyně v rámci správního řízení zdůrazňovala právě ten výklad, provedený Soudním dvorem, podle něhož pro posouzení, zda došlo k převodu souhrnu aktiv, není podstatné, že převod neobsahoval některé složky, byť podle soukromého práva nezbytné (např. složku personální). Podle citovaného rozsudku dále není podstatné ani to, že byl prostor pronajatý pouze na neurčitou dobu a mohl být kdykoliv vypovězen. Podstatné bylo, zda prodáný soubor majetku a nájemních práv mohl být souhrnem aktiv, ve kterém mohl nabyvatel provozovat samostatnou ekonomickou činnost. Žalobkyně

upozorňuje, že ČR měla při implementaci ustanovení čl. 5 odst. 8 šesté směrnice volnost ve volbě formy a prostředků, ale musela dodržet výsledek, ke kterému toto ustanovení směřovalo. Striktní trvání na dodržení definice prodeje podniku z § 476 a násl. obchodního zákoníku přitom není v souladu s výsledkem, který předmětné ustanovení směrnice předvíдалo. Žalobkyně se proto dovolává nepřímého účinku uvedené směrnice, a to právě ve smyslu výkladu provedeného Soudním dvorem ve věci C-444/10, podle něhož se uvedené ustanovení této směrnice aplikuje na situace, kdy převedená aktiva postačují k tomu, aby nabyvatel mohl setrvale provozovat samostatnou hospodářskou činnost. V případě žalobkyně došlo k prodeji zásob, převodu nájemní smlouvy i práva k užívání technického zhodnocení tak, že nabyvatelka byla okamžitě schopna kavárnu dále provozovat. Podle žalobkyně tedy byly naplněny podmínky čl. 5 odst. 8 šesté směrnice a současně ustanovení § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Žalobkyně současně namítá, že v rámci odvolání uvedla odkazy a citace na několik judikátů potvrzujících správnost posouzení převodů realizovaných několika smlouvami jako prodej podniku přesto, že se nejednalo o smlouvy uzavřené podle § 476 obchodního zákoníku. Žalovaný si však vybral jen dvě z těchto rozhodnutí (sp. zn. 7 Afs 13/2005 a 33 Cdo 1199/98), přičemž žalobkyně současně zpochybňuje závěry, které z nich žalovaný dovodil (nezbytnost, aby ve smlouvě o prodeji části podniku byly vyčísleny veškeré závazky a pohledávky související s provozem části podniku). V odvolání proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně ohradila i proti závěru správce daně, podle něhož je vedení samostatného účetnictví nezbytnou podmínkou toho, aby část podniku mohla být označena jako organizační složka. Žalovaný se podle žalobkyně s uvedenou námitkou vůbec nevypořádal. Správce daně nedoložil, podle kterého předpisu má společnost vést samostatné účetnictví pro prodávanou část podniku; správce daně po žalobkyni v podstatě požadoval porušení ustanovení § 4 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Žalovaný dále dovodil (s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 13/2005-116) též porušení § 482 obchodního zákoníku, pokud ve smlouvě nebyly vyčísleny žádné pohledávky ani závazky, i když závazky z obchodně-právních vztahů prokazatelně existovaly. K tomu žalobkyně opětovně poukázala na to, že na základě nedodržení jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku nelze posuzovat, zda z veřejnoprávního hlediska k prodeji části podniku došlo; k uvedenému tvrzení žalovaného dodala, že existence závazků z obchodně-právních vztahů (dodávky energií a vody) je pouhou spekulací a není ve spise doložena. Existence závazků z pracovně-právních vztahů je sice doložena, ale jejich neuvedení ve smlouvě žalobkyně řádně zdůvodnila. Práva a závazky byly v dané smlouvě dostatečně vymezeny, a to tak, že přechází pouze právo k nájmu a právo k užívání technického zhodnocení a movitých věcí a že nepředchází žádné závazky. Tím i ve smyslu odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 13/2005-116, jsou splněny podmínky pro to, že samostatná účetní evidence není nutná. S ohledem na výše uvedenou argumentaci proto žalobkyně závěrem navrhla zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svém právním názoru, tedy že smlouva o prodeji části podniku byla v dané věci uzavřena jen formálně, kdežto skutečným obsahem jednání žalobkyně byl převod práva nájmu i práva užívat technické zhodnocení předmětu nájmu a převod movitých věcí a zásob, které ovšem DPH podléhají. V této souvislosti je třeba posoudit skutečný obsah právního úkonu, ze kterého je správce daně v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu povinen vycházet. K judikatuře Nejvyššího správního soudu, na níž žalobkyně odkazuje, žalovaný uvedl, že uvedená rozhodnutí dopadají na opačnou situaci, než

se týká projednávané věci. Nejvyšší správní soud se v nich totiž zabýval případy, kdy prodávající na kupujícího převáděl jednotlivé složky podniku tak, že se kupující stal vlastníkem podniku celého. V předmětné věci však smlouva o prodeji části podniku byla úkonem předstíraným, zatímco smluvní strany sledovaly pouze poskytnutí služby a dodání zboží; účelem přitom podle žalovaného bylo, aby poskytnutí služby nepodléhalo DPH. Žalobkyně současně nesplnila povinnost stanovenou ustanovením § 488 obchodního zákoníku (podání návrhu na zápis prodeje části podniku do obchodního rejstříku), což se týká i druhé smluvní strana (kupující), která v rozporu se zákonem nepodala přihlášku k registraci k DPH, což jí zákon v souvislosti s koupí části podniku ukládá. Ani jedna ze smluvních stran tedy nesplnila zákonné povinnosti, související s uzavřením smlouvy o prodeji podniku, z čehož je patrné, že ani nechtěly takovou smlouvu ve skutečnosti uzavřít. Posuzovaná smlouva dále podle žalovaného nepamatuje na pohledávky a závazky související s provozem podniku, které ve smyslu ustanovení § 477 obchodního zákoníku přechází na kupujícího. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že tuto skutečnost nelze z účetnictví žalobkyně ověřit, protože nebylo vedeno odděleně od účetnictví ostatního. Lze se nicméně důvodně domnívat, že tu nějaké pohledávky a závazky spojené s provozem části podniku být musely (o tom, jaké pohledávky a závazky to být mohou, výmluvně hovoří např. kupní smlouva, na základě které žalobkyně podnik sama nabyla). Podle žalovaného je v dané věci rozhodující samotné daňově relevantní jednání žalobkyně, která na jednu stranu tvrdí, že jde o prodej části podniku, který DPH nepodléhá, na druhou stranu ovšem sama část plnění podle této smlouvy DPH podrobila (část kupní ceny ve výši 300.000 Kč za movité věci je uvedena s daní; totéž se týká i převážné části zásob, které byly prodány až následně). Tím, že žalobkyně část plnění daní zatížila, dala jasně najevo, že nemá jít o prodej části podniku ve smyslu zákona o DPH. Pokud by žalobkyně DPH nepodrobila ani prodej movitých věcí a zásob, nezůstal by jí zachován plný nárok na odpočet daně, ale musela by jej upravit. K tomu žalovaný doplnil, že převedla-li žalobkyně právo nájmu, převedla i právo užívat technické zhodnocení, které na předmětu nájmu provedla. V takovém případě se ovšem jedná o poskytnutí služby, která DPH podléhá. Žalovaný proto uzavřel, že smlouva o prodeji části podniku byla simulovaným právním úkonem, protože smluvní strany takovou transakci nechtěly a ani k ní takto fakticky nepřistupovaly, navrhl proto zamítnutí žaloby.

Na vyjádření žalovaného reagovala ještě žalobkyně replikou, v rámci které předně konstatovala, že žalovaný záměrně posouvá předmět sporu čistě k problému posuzování zmíněné smlouvy o prodeji části podniku od zhodnocení celého komplexu úkonu žalobkyně a kupující. Nedodržení zákonných povinností spojených s prodejem podniku nemůže svědčit o tom, že uzavření dané smlouvy neměly smluvní strany v úmyslu. Jde-li o soukromoprávní předpis, nedodržení kogentních ustanovení zákona může způsobit pouze případnou neplatnost takové smlouvy. Ve všech v žalobě zmíněných judikátech se uváděly pouze případy, kdy neexistovala žádná smlouva o prodeji podniku, ale z hlediska veřejného práva byl každý z těchto případů jako prodej (části) podniku posouzen. Žalobkyně dále upozorňuje na to, že žalovaný ve svém vyjádření nikterak nereaguje na její argumentaci článkem 5 odst. 8 šesté směrnice, respektive související judikaturou Soudního dvora. Pro posouzení, zda z hlediska DPH došlo k prodeji podniku, je důležitý souhrnný konečný efekt všech souvisejících ujednání prodávajícího a kupujícího. K argumentaci žalovaného, že pokud byl DPH dobrovolně podroben prodej movitého majetku a zásob, jasně je tím dáno najevo, že se nemohlo jednat o prodej podniku, žalobkyně uvedla, že přiznání DPH na výstupu v těchto případech bylo chybou, kterou již nebylo možné napravit podáním dodatečného daňového přiznání s ohledem na zahájení kontroly. Žalobkyně dále polemizuje i s dalšími závěry žalovaného uvedenými v jeho vyjádření. Jednak uvádí, že povinnost upravit odpočet daně při pořízení u movitého majetku v případě, že by se prodej tohoto majetku dani nepodrobil,

nikterak nesouvisí s posouzením, zda z veřejnoprávního hlediska došlo k prodeji podniku. Nezákonný je podle žalobkyně též závěr žalovaného, podle něhož převod nájmu současně s právem užívat jeho technické zhodnocení, představuje poskytnutí samostatné služby, která dani podléhá. Převod nájmu v dané věci byl jen jedním z kroků při prodeji podniku.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodoval bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem soudu výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). V důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se v průběhu řízení žalovaným stalo Odvolací finanční ředitelství, na něž přešla působnost zrušeného Finančního ředitelství v Praze (srov. § 69 s. ř. s.).

Ze správního spisu v dané věci zjistil soud pro projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:

Žalobkyně dne 12. 2. 2008 uzavřela jako strana prodávající s K. P. jako kupující smlouvu označenou jako „Smlouva o prodeji části podniku“, jejímž předmětem je prodej „část podniku, tedy práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu nebytových prostor ... a dále movité věci ... za dohodnutou kupní cenu ve výši 2.300.000 Kč“. Kupní cena sestávala z ceny za převod užívacích práv k nemovitosti ve výši 2.000.000 Kč a z kupní ceny za movité věci ve výši 300.000 Kč vč. DPH (bod IV.). Jak dále z dané smlouvy plyne, v souvislosti s převáděnou částí podniku se nepřevádí žádní zaměstnanci (bod III.). Předmětem smlouvy nejsou zásoby, které se ke dni podpisu smlouvy v převáděné provozovně nacházely, tyto zásoby podle dané smlouvy budou předmětem samostatného smluvního ujednání mezi účastníky (bod VIII.), přičemž smlouva nabývá účinnosti dne 1. 3. 2008 (bod XI.).

Na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně jí Finanční úřad v Příbrami dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 5. 2011, čj. 94429/11/063911203497, doměřil DPH za zdaňovací období únor 2008 v celkové výši 569.455 Kč. Podle zprávy o daňové kontrole (ze dne 27. 5. 2011, čj. 31964/11/063931203195) žalobkyně mimo jiné poskytla K. P. právo užívat nebytové prostory a uskutečňovat tam ekonomickou činnost (provoz kavárny), umožnila K. P. uzavřít novou nájemní smlouvu s městem Příbram, a tím jí poskytla službu podle § 14 zákona o DPH. Při prodeji části podniku žalobkyně nedodržela náležitosti dané příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku, jde tedy o formálně zastřený právní úkon. K tomuto závěru správce daně dospěl podle zprávy o daňové kontrole též s přihlédnutím k tomu, že movité věci v hodnotě 300.000 Kč byly prodány samostatně a DPH z nich byla odvedena. Zaměstnanci v souvislosti s převáděnou částí podniku nebyli převedeni, ačkoliv obchodní zákoník tuto podmínku nařizuje. Správce daně se domníval, že v případě kavárny s denním provozem by se mělo jednat minimálně o dvě směny zaměstnanců. K výzvě správce daně předložila žalobkyně pracovní smlouvy s A. H. a S. H. a dohody o skončení jejich pracovního poměru ke dni 29. 2. 2008 uzavřené téhož dne. Výše uvedené je podle citované zprávy v rozporu s tvrzeními žalobkyně, podle nichž byla smlouva uzavřena v době, kdy již v prodávané části podniku nebyli žádní zaměstnanci. Smlouva o prodeji části podniku totiž byla uzavřena dne 12. 2. 2008 s účinností od 1. 3. 2008. Podle správce daně je navíc nepravděpodobné, aby zavedený a fungující podnik v určitém okamžiku své existence neevidoval žádné pohledávky ani závazky, což však nelze ověřit, neboť žalobkyně nevedla účetnictví kavárny odděleně od zbývajících částí podniku, což je však nezbytné pro část

podniku, který tvoří samostatnou organizační složku. Dále správce daně upozornil na to, že zásoby byly vyfakturovány dodatečně až po uskutečněním „prodeji podniku“ a současně na to, že v obchodním rejstříku prodej části podniku nebyl zapsán (což označila žalobkyně za pouhé nedoplnění, které již bylo napraveno). Podle správce daně se tedy jednalo o poskytnutí služby K. P. a žalobkyně jako plátce je proto povinna podle výše označené zprávy o daňové kontrole na výstupu přiznat za toto zdanitelné plnění daň ve výši 319.327,70 Kč.

Proti shora uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně dne 23. 6. 2011 odvolání, na základě něhož Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 2. 3. 2012, čj. 6575/11-1300-203605 (napadeným projednávanou žalobou) tento platební výměr změnilo.

První žalobní námitka vznesená žalobkyní směřuje k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí; žalobkyně v této souvislosti upozorňuje na to, že na některé její odvolací námitky reagoval žalovaný pouze v rámci „Sdělení ve věci odvolacího řízení“ ze dne 19. 10. 2011, čj. 4690/11-1300-203605, a v „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a s právním názorem odvolacího orgánu“ ze dne 27. 1. 2012, 409/12-1200-203168, a nikoliv v napadeném rozhodnutí, a postupoval tak v rozporu s ustanovením § 116 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí“. Obecné požadavky na odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení plynou vedle citovaného ustanovení též z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, podle něhož „rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“. Jinak řečeno, důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu z důvodu nepřezkoumatelnosti nastávají tehdy, brání-li nedostatek důvodů rozhodnutí správního orgánu fakticky soudu takové rozhodnutí přezkoumat, resp. není zjevné, jakými úvahami byl správní orgán při rozhodování veden, jak hodnotil jednotlivé důkazy, jak reagoval na jednotlivé odvolací námitky apod. To však podle názoru zdejšího soudu není případ projednávané věci. Je nutno připustit, že některé odvolací námitky vznesené žalobkyní jsou detailně vypořádány toliko ve shora označených podáních žalovaného a nikoliv v samotném odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jak nicméně plyne z tohoto odůvodnění, žalovaný zde mimo jiné uvádí, že „Odvolací orgán ... přezkoumal Vaše odvolání a stanovisko k Vašemu odvolání vyjádřil ve Sdělení ve věci odvolacího řízení č.j. 4690/11-1300-203605 ... Byly zde shrnuty důvody, na základě kterých odvolací orgán konstatuje, že smlouvou o prodeji části podniku, nebyla dodržena ustanovení § 476 až 488 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ... a nejednalo se tudíž o prodej podniku“, současně dále konstatuje, že „s výsledky šetření, včetně hodnocení důkazních prostředků, jste byli vyrozuměni v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy č.j. 409/12-1200-203168.... Byli jste seznámeni s tím, že odvolací orgán shledal, že ukončením nájemní smlouvy k pronajatým prostorám s Městem Příbram Vám vznikla povinnost dle § 21 „ZDPH“ přiznat daň z přidané hodnoty.“ Z výše citovaného odůvodnění je tedy zjevné, že žalovaný na svá shora označená podání nejen odkázal, ale současně shrnul podstatné závěry z nich plynoucí. Nelze samozřejmě přehlédnout, že se ze strany žalovaného jedná o shrnutí velmi strohé, přičemž požadavkům citovaného ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu i judikatury

Nejvyššího správního soudu by nepochybně odpovídalo podrobnější vypořádání všech námitek přímo v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dospět ovšem s ohledem na výše uvedenou podobu odůvodnění napadeného rozhodnutí bez dalšího k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí by zdejší soud v projednávané věci považoval za nemístný formalismus. V této souvislosti lze připomenout, že mechanické kopírování často rozsáhlých textů z podkladů obsažených v správních spisech obvykle sice vede k naplnění požadavku „přezkoumatelnosti“, fakticky ale naopak způsobuje nežádoucí nadbytečný rozsah a znepřehlednění odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Ostatně ze samotného textu žaloby a jejího odůvodnění je zjevné, že žalobkyně byla s veškerou argumentací žalovaného dostatečně podrobně seznámena a odkaz učiněný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na vypořádání jejích námitek v rámci jiných podání žalovaného ji na možnosti soudní ochrany nikterak neubral. Také soudu v takové situaci nebrání, aby projednal podanou žalobu s plnou znalostí argumentace, o níž žalovaný napadené rozhodnutí opřel.

Pokud jde o druhou žalobní námitku (související soubor námitek), zde je třeba předeslat, že podle ustanovení § 13 odst. 10 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném pro sporné zdaňovací období, tedy ve znění zákona č. 545/2005 Sb., a podle § 14 odst. 5 písm. a) téhož zákona, ve znění zákona č. 377/2005 Sb., se nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, pokud se jedná o hmotný majetek, za dodání zboží nebo převod nemovitosti ani za poskytnutí služby. Vzhledem k tomu, že v dané věci je jádrem sporu posouzení, zda byl smlouvou ze dne 12. 2. 2008 skutečně převeden podnik (jeho část), považuje zdejší soud za vhodné nejprve poznamenat, že konstantní judikatura správních soudů, které se ostatně účastníci dovolávají (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, čj. 1 Afs 3/2004-63, č. 632/2005 Sb. NSS), vychází z názoru, že není podstatné, jak byl posuzovaný právní úkon (smlouva) nazván, zda splňuje požadavky plynoucí pro jednotlivé smluvní typy ze soukromoprávní úpravy (občanský, respektive obchodní zákoník), či zda převod proběhl jednou smlouvou, či více smlouvami (i postupně uzavíranými). Rozhodující je vždy hledisko funkční. Jinak řečeno, podnik, resp. jeho část, je chápán jako věc hromadná a jeho charakteristickým znakem je způsobilost sloužit (jako relativně samostatná entita) podnikatelské činnosti jeho vlastníka. Daňové posouzení tohoto typu převodu se tak musí soustředit na to, zda byl převeden soubor věcí, práv a jiných hodnot, který je v této podobě, alespoň v podstatných parametrech, způsobilý dalšího podnikání v režii nového vlastníka. I v případě, pokud by bylo uzavřeno postupně několik smluv (byť neozačených jako smlouva o prodeji podniku), může na ně být pro potřeby daňové nahlíženo jako na smlouvu o prodeji podniku, a to v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož „*správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*“ (srov. též ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.). Výše uvedené samozřejmě platí i naopak, tedy ne každá „smlouva o prodeji (části) podniku“ bude pro účely daňové představovat faktický převod podniku. V tomto ohledu lze dodat, že skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti prokazuje správce daně, chce-li vyvrátit daňové tvrzení daňového subjektu [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Jde o skutkové zjištění, k němuž je nutno dospět zpravidla dokazováním. Provedené důkazy je nutno zhodnotit, vyvodit z nich skutková zjištění a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč není možno úkon posuzovat v souladu s tvrzením daňového subjektu a jaké skutkové okolnosti nasvědčují závěru jinému o skutečném obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.

Výše uvedené závěry jsou též v souladu s úpravou šesté směrnice, na niž žalobkyně upozorňuje; podle čl. 5 odst. 8 této směrnice totiž „*je-li převáděn souhrn aktiv nebo jejich*

části za protiplnění nebo bez něj jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, v takovém případě se příjemce považuje za právního nástupce převodce“, přičemž citovaný článek se stejným způsobem vztahuje i na poskytování služeb (viz čl. 6 odst. 5 této směrnice). Pro posouzení, zda (ne)došlo k prodeji podniku z hlediska daňového, je tedy s ohledem na výše uvedené určující zhodnocení toho, zda byl předmětnou smlouvou (resp. navazujícími smlouvami) dosažen z hlediska daňového shodný stav, jako v případě, kdy by byla uzavřena formálně řádně smlouva o prodeji podniku a tato byla i fakticky realizována. Jak v tomto ohledu dále výslovně dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, „*tento stav přitom musí být kryt shodnou vůlí účastníků takových transakcí a nesmí být jen výsledkem náhodné shody okolností*“ (rozsudek ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 Afs 14/2011-103). Samotný závěr o tom, co všechno tvoří podnik, pak bude vždy záviset na jeho konkrétní podobě a může být případ od případu hodnoceno rozdílně. Nelze koncipovat předmět dispozice jako zcela nezávislý na tom, co majitel sám za součást podniku považuje. Jestliže má být předmětem prodeje podnik, znamená to, že je převáděn funkční celek, jenž má být schopen fungování pod vedením kupujícího. Pokud určitý předmět nebo právo má být z prodeje vyloučen, nesmí tím být dotčena funkce podniku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2007, čj. 5 Afs 121/2006-82).

V projednávané věci dospěl správce daně (resp. finanční ředitelství v žalobou napadeném rozhodnutí) především k závěru, podle něhož pro daňové účely výše označená smlouva ze dne 12. 2. 2008 nepředstavovala smlouvu o prodeji podniku, ale fakticky se jednalo o prodej movitého majetku a převod práv a povinností k pronajatým prostorám a know-how, a proto žalobkyni vznikla povinnost uplatnit daň z takto uskutečněného zdanitelného plnění. V návaznosti na výše uvedené obecné úvahy je třeba předeslat, že soud především nemohl akceptovat závěry žalovaného v tom smyslu, že je pro danou věc „směrodatný“ soulad obsahu posuzované smlouvy s § 476 a násl. obchodního zákoníku, resp. nenaplnění některých formálních úkonů ze strany účastníků smlouvy, které v souvislosti s uzavřením smlouvy o prodeji podniku souvisí. Jak již bylo výše uvedeno, pro účely daňové není podstatné, zda posuzovaný úkon splňuje požadavky plynoucí pro jednotlivé smluvní typy ze soukromoprávní úpravy, a to jak z hlediska formálního, tak i z hlediska obsahového. Na druhou stranu pak nemůže být určující ani to, jak byl posuzovaný právní úkon (smlouva) nazván (v projednávané věci je předmětná smlouva označena jako „Smlouva o prodeji části podniku“). Shora reprodukované závěry žalovaného týkající se formálního a obsahového nesouladu posuzovaného úkonu (smlouvy) se soukromoprávními předpisy by tedy samy o sobě nepochybně nemohly obstát a v žádném případě by nemohly dostatečným způsobem odůvodnit aplikaci výše citovaného ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, na základě něhož žalovaný dospěl k závěru, se v případě dané smlouvy fakticky jednalo o prodej movitého majetku a převod práv a povinností k pronajatým prostorám a know-how. Stejně tak nelze dospět k závěru, že převod zásob na základě samostatného smluvního ujednání vylučuje nahlížet následně na několik na sebe navazujících smluvních úkonů jako na faktický převod podniku. Jak již bylo výše uvedeno, k němu totiž může dojít též za užití více souvisejících (na sebe navazujících) smluv. Obstát pak podle názoru zdejšího soudu bez dalšího nemůže ani argumentace žalovaného, podle něhož by vyčleněná část podniku měla vést samostatné vnitropodnikové účetnictví. Jak v tomto ohledu dovodil Nejvyšší správní soud ve shora již citovaném rozsudku ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 Afs 14/2011-103, jakkoli civilní judikatura vyslovuje názor, že u samostatné organizační jednotky je třeba vést samostatné účetnictví, nelze tomuto názoru přisvědčit (postačí např. rozdělení syntetických účtů na analytické účty odpovídající jednotlivým jednotkám).

Pro posouzení projednávané věci (a důvodnost podané žaloby) jsou tedy podstatné závěry žalovaného (ta část argumentace napadeného rozhodnutí) spočívající v tom, že posuzovaný úkon (smlouva o prodeji části podniku) nezahrnoval převod veškerých aktiv nezbytných v pokračování podnikání. Žalovaný v tomto ohledu upozorňuje na to, že součástí posuzované smlouvy nebylo ujednání o prodeji zásob a současně, že v rámci smlouvy nebyly zahrnuty žádné závazky, a to ani závazky pracovně-právní či obchodně-právní.

Pokud jde o absenci smluvního ujednání o převodu zásob, zde soud odkazuje na výše již učiněné závěry a dodává, že posouzení určité transakce jako převodu podniku nemůže bránit ta skutečnost, že se daný převod uskutečnil na základě vícero na sebe navazujících smluvních ujednání, jako se tomu stalo v dané věci. V této souvislosti soud sice nemohl přehlédnout, že v projednávané věci v případě převodu zásob i vybavení kavárny (movitých věcí) dohodnutá cena DPH obsahovala, to však pro posouzení převodu podniku pro daňové účely není určující. Podstatné naopak je posouzení argumentace žalovaného spočívající v absenci převodu obchodně-právních a pracovně-právních závazků. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že pro vyslovení závěru o faktickém převodu podniku musí být stěžejní posouzení, zda byl v projednávané věci na základě posuzované smlouvy nastolen stav, kdy bude (alespoň v podstatných parametrech) ve stejné provozovně, se stejnými osobami, provozována (za použití stávajících prostředků) stejná činnost, jako v době před uzavřením smlouvy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 Afs 14/2011-103). Pokud by tomu tak bylo a byla by naplněna nastíněná definice, pak je zjevné, že byl realizován převod podniku.

Žalobkyně v průběhu daňového řízení v projednávané věci výslovně uvedla (viz její stanovisko ze dne 12. 4. 2011 ke kontrolnímu zjištění čj. 31940/11/063931203195), „že s převáděnou částí podniku nebyly spojeny žádné pohledávky ani závazky a z toho důvodu k přechodu žádných závazků na stranu kupující nedošlo ani nemohlo dojít“ a dále že „v této části podniku prodávající ke dni uzavření smlouvy o prodeji části podniku žádné zaměstnance nezaměstnával a z toho důvodu nemohli být převedeni.“ K výzvě správce daně, aby sdělila „kteří zaměstnanci zabezpečovali provoz kavárny před podpisem uvedené smlouvy“ (výzva čj. 78014/11/063932203879) pak žalobkyně předložila dohodu o skončení pracovního poměru s A. H. ze dne 29. 2. 2008, přičemž pracovní smlouva jmenované byla ze dne 1. 5. 2007 a jako druh práce zde bylo uvedeno „servírka v kavárně“, a současně dohodu o skončení pracovního poměru se S. H. ze dne 29. 2. 2008, s tím, že pracovní smlouva jmenované se žalobkyní ze dne 1. 2. 2007 obsahuje náplň práce „kuchařka v kavárně“. V průběhu odvolacího řízení pak žalobkyně v návaznosti na výše uvedené poukázala na „nesmyslnost smluvního přechodu závazku k zaměstnancům, kteří ukončili pracovní poměr před účinností prodeje podniku“ (doplnění odvolání ze dne 23. 11. 2011). Krajský soud v Praze má v souvislosti s výše uvedeným za podstatné, že mezi účastníky zde není spor v tom smyslu, že ke dni podpisu posuzované smlouvy o prodeji části podniku (12. 2. 2008) zaměstnávala žalobkyně za účelem provozu v dané kavárně 2 osoby (servírku a kuchařku), s nimiž ukončila pracovní poměr před nabytím účinnosti smlouvy o prodeji části podniku (dne 29. 2. 2012). V tomto ohledu krajský soud předesílá, že pod převodem pracovně-právních závazků nechápe toliko převod závazků prodávajícího ve vztahu k bývalým zaměstnancům (např. odstupné), ale obecně převod „personálního substrátu“ převáděného podniku, tedy zaměstnanců, resp. osob podílejících se na provozu daného podniku. Jak již bylo výše uvedeno, převod podniku nastává fakticky tehdy, je-li nastolen stav, kdy bude (alespoň v podstatných parametrech) ve stejné provozovně se stejnými osobami provozována za použití stávajících prostředků stejná činnost, jako v době před uzavřením smlouvy. Jak plyne z tohoto vymezení, personální

obsazení převáděného podniku nepochybně hraje při převodu podniku významnou úlohu. Jistě není nutno trvat na tom, aby při převodu podniku došlo k převodu všech zaměstnanců prodávajícího na kupujícího, pokud ovšem převáděný podnik nemá zaměstnance žádné, podstatně to narušuje konstrukci převodu podniku jakožto „souboru věcí, práv a jiných hodnot“ kontinuálně způsobilého dalšího podnikání, stejně tak jako funkčnost podniku.

Pokud v projednávané věci žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 11. 2011 ve věci C-444/10 (*Finanzamt Lüdenscheid v. Christel Schiever*), zde je třeba předeslat, že toto rozhodnutí výslovně nedopadá na otázku převodu zaměstnanců, a týká se předběžné otázky spočívající ve výkladu výše citovaného čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, a to konkrétně „převodu souhrnu aktiv“ v návaznosti na vlastnictví obchodních prostor, kde je podnik provozován. Dále je třeba zdůraznit, že pro závěry o nezbytnosti převodu alespoň části zaměstnanců v rámci převodu podniku bude vždy nezbytné individuálně hodnotit náplň činnosti a zaměření převáděného podniku. Zcela nepochybně bude mít odlišný význam a přínos pro podnik (včetně možnosti jeho dalšího kontinuálního provozu) zaměstnanec na straně jedné v případě malé prodejny (jako tomu bylo ve výše citované věci projednávané Soudním dvorem) a na straně druhé v případě vysoce technicky a odborně náročné výrobní činnosti. V projednávané věci byla předmětem převodu kavárna. Podle názoru zdejšího soudu je přitom provoz kavárny a její funkčnost mnohem více svázána s konkrétním personálním obsazením určitými zaměstnanci, než je tomu například v případě obchodu, kde jsou pouze nabízeny k prodeji výrobky od určitého dodavatele bez „přidané hodnoty“ (pomineme-li související servis a kvalitu obsluhy), případně výrobní činnosti zabezpečované v převážné míře stroji a technickými prostředky. Jak je ostatně v projednávané věci zřejmé, v předmětné kavárně byla v době před převodem podniku zaměstnána minimálně jedna osoba s náplní práce „kuchař“, nejednalo se tedy o provozovnu, která by se pouze zabývala „přeprodáváním“ a servírováním výrobků jiných dodavatelů. Podle názoru Krajského soudu v Praze je tedy zjevné, že v projednávané věci zcela absentuje jedna ze základních součástí podniku, tedy alespoň omezený okruh zaměstnanců, který by kontinuálně mohl v provozované činnosti pokračovat, aniž by byla narušena funkce podniku (provozovny kavárny). Soubor převáděných majetkových i nemajetkových hodnot, včetně personálního substrátu, může být (dle konkrétních okolností věci) sice považován za podnik i za situace, kdy některá součást, nutná pro jeho řádné fungování, plně neodpovídá těmto potřebám (stejně tak, pokud jeho potřeby přesahuje), nesmí ovšem absentovat zcela. Je tedy sice pravdou, jak tvrdí žalobkyně, že byl převeden hmotný majetek – zařízení kavárny, užívací právo k pronajatým prostorám, právo užívání technického zhodnocení i zásoby, nelze však již souhlasit se žalobkyní v tom smyslu, že tím je vyčerpán souhrn aktiv nezbytný k okamžitému pokračování kupujícího v téže činnosti. S ohledem na výše uvedené se proto soud ztotožnil se závěry správce daně a finančního ředitelství (byť v některých ohledech nepovažuje jimi použitou argumentaci za správnou) a má za to, že předmětem posuzované smlouvy ze dne 12. 2. 2008 nebyl převod podniku, ale převod užívacích práv k nemovitosti a ve smlouvě označených movitých věcí a nebyl zde tedy důvod aplikovat § 13 odst. 10 písm. a), resp. § 14 odst. 5 písm. a) zákona o DPH.

Nad rámec výše uvedeného lze pak dodat, že závěru, podle něhož v daném případě nešlo o faktický převod podniku, který by po svém převodu mohl kontinuálně pokračovat v provozu, svědčí i vyjádření žalobkyně v průběhu daňového řízení, podle něhož s prodávanou částí podniku nebyly spojeny žádné pohledávky ani závazky (vyjma smluv za dodávky energií a vody). Podle názoru zdejšího soudu by bylo s podivem, s ohledem ekonomickou povahu provozu kavárny a běžnou obchodní praxi, pokud by fungující

provozovna v určitém čase neměla závazky event. pohledávky (např. transakce na základě dlouhodobějších smluv s dodavateli apod.).

Krajský soud v Praze tak neshledal důvodnou žádnou ze žalobkyní vznesených žalobních námitek, a proto v návaznosti na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. S ohledem na to ji proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalované žádné náklady nad rámec její úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 24. září 2014

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová