



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **ObD Alfa 228 s.r.o.**, se sídlem Klíčovská 358/13, Praha 9, IČ: 05308321
zastoupeného: Mgr. Tomáš Hruška, advokát, se sídlem Štefánikova 17/27,
Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno

proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2018, č. j.: 3592/18/5300-22444-710968

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[1] Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 9 (dále též „*správce daně*“) ze dne 22. 5. 2017, čj. 4584990/17/2009-40511-109946 (dále též jen „*Prvostupňové rozhodnutí*“), kterým správce daně registroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty s tím, že se žalobce v souladu s § 6b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „*ZDPH*“) stal plátcem daně z přidané hodnoty ode dne 15. 8. 2016.

[2] Žalobce namítl, že plátcem DPH může být dle § 6b odst. 2 ZDPH jen osoba povinná k dani, přičemž osobou povinnou k dani může být jen osoba, která samostatně

uskutečňuje ekonomické činnosti, jak vyplývá z § 5 odst. 1 ZDPH. Doplnil, že ekonomickou činností se pro účely tohoto ustanovení ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se dle žalobce také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, jak plyne z § 5 odst. 2 ZDPH. Základním znakem uskutečňování ekonomických činností je tedy podle žalobce soustavnost. Žalobce namítl, že od svého vzniku pouze prodal svůj jediný majetek (jednou smlouvou) a prostředky získané prodejem použil k úhradě svých dluhů. Taková činnost podle přesvědčení žalobce evidentně nemá charakter soustavné činnosti ani soustavného využívání hmotného majetku za účelem získání příjmů. Žalobce tak nebyl osobou povinnou k dani, a proto se ani nemohl stát plátcem daně.

[3] Žalobce namítl, že znak soustavnosti ekonomické činnosti žalobce je v Napadeném rozhodnutí dovozován ze skutečnosti, že žalobce je právním nástupcem společnosti, která je plátcem DPH a která uskutečňovala soustavné ekonomické činnosti. Takový závěr je však podle žalobce v rozporu s výslovným zněním § 5 odst. 1 ZDPH. Úvaha žalovaného by mohla podle žalobce obstát pouze v případě, pokud by citované zákonné ustanovení stanovilo, že osobou povinnou k dani je i osoba, která sice samostatně neuskutečňuje ekonomickou činnost, ale je právním nástupcem osoby povinné k dani.

[4] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž ve vyjádření uváděl obdobné důvody jako v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

[5] Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh registračního řízení (str. 1 – 2 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 2 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní rámec posuzované věci (str. 2 – 3 Napadeného rozhodnutí).

[6] Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 3 – 6 Napadeného rozhodnutí) konstatoval, že registrační řízení bylo zahájeno podáním přihlášky k registraci dne 5. 1. 2017 (dále též „Přihláška k registraci“). Správce daně pak podle žalovaného v průběhu registračního řízení postupoval ve smyslu § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle kterého správce daně musí prověřit údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci. Vyzval proto žalobce k doplnění registračních údajů a doložení rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace. Žalobce pak podle žalovaného k výzvě správce daně doložil kupní smlouvu ze dne 26. 8. 2016 a vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí. Žalovaný poukázal na obsah bodu II této kupní smlouvy, korespondující dle žalovaného s údaji zveřejněnými ve výpisu z obchodního rejstříku a listinách založených v příslušné Sbírce listin. Zdůraznil, že ve Sbírce listin je umístěn Znalecký posudek č. 11 - 01/2016 ze dne 31. 12. 2015 (dále též „Znalecký posudek“) o ocenění odštěpované části jmění právnické osoby Obríství development s.r.o., sídlem Klíčovská 358/12, Prosek, 190 00 Praha 9, IČ 29024781 (dále jen „společnost Obríství“), pro

účely rozdělení odštěpením se vznikem nových obchodních společností. Poukázal na závěry uvedené na str. 18 a 19 v bodu 2.2.3. a bodu 2.3. Znaleckého posudku, popisující fáze projektu, dle nichž cílem nástupnických společností bude dokončení třetí fáze projektu, tj. prodej pozemků zájemcům, přičemž odštěpovanou část jmění pro účely rozdělení a vzniku 13 nových společností tvoří pozemky a závazky k daným pozemkům s tím, že veškeré složky odštěpované části tvoří hlavní předmět podnikání nástupnických společností.

[7] Žalovaný dále konstatoval, že žalobce vznikl jako právnická osoba zápisem do obchodního rejstříku dne 15. 8. 2016, přičemž podkladem pro zápis do obchodního rejstříku je notářský zápis ze dne 5. 8. 2016, uložený ve sbírce notářských zápisů notářky Mgr. Olgy Spoustové, notářky v Praze, pod sp. zn. N 878/2016, NZ 825/2016 o rozhodnutí valné hromady společnosti Obříství, dle kterého došlo k přeměně společnosti Obříství formou rozdělení odštěpením se vznikem třinácti nových společností, jednou, z nichž je právě žalobce. Žalovaný rovněž odkázal na to, že přílohou notářského zápisu je projekt rozdělení společnosti Obříství, který obsahuje společenské smlouvy nástupnických společností. Upozornil, že ze čl. 3 společenské smlouvy nástupnické společnosti žalobce vyplývá, že: „Předmětem podnikání a činnosti Společnosti je: a) Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona b) Pronájem nemovitostí, bytu a nebytových prostor“.

[8] Žalovaný dále konstatoval, že společnost Obříství vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 18. 10. 2010, uskutečňuje ekonomickou činnost a je plátcem DPH ode dne 1. 4. 2010. Její ekonomická činnost je podle žalovaného patrná nejen z účetních závěrek uvedených v obchodním rejstříku, ale i ze Znaleckého posudku. Žalovaný akcentoval, že ve Znaleckém posudku je mimo jiného uvedeno, že: „cílem nástupnických společností tedy bude dokončení třetí fáze projektu, tj. prodej pozemků zájemcům“. Z uvedeného tak podle žalovaného vyplývá, že v ekonomické činnosti společnosti Obříství bude pokračovat po svém zápisu do obchodního rejstříku i žalobce, jakožto jeden ze třinácti vzniklých společností, v souladu se Znaleckým posudkem. Podle žalovaného je zde tedy zřejmé pokračování ekonomické činnosti. Ze spisového materiálu podle přesvědčení žalovaného vyplývá, že žalobce v této činnosti skutečně pokračoval, neboť k prodeji jemu příslušejícího pozemku došlo a žalobce k tomuto uskutečněnému prodeji předložil kupní smlouvu. Žalobce tak podle žalovaného fakticky pokračoval v ekonomické činnosti předestřené Znaleckým posudkem. Ze spisového materiálu není podle žalovaného patrné, že by žalobce svoji činnost ukončil.

[9] Žalovaný dále poukázal na relevantní doktrinální závěry k pojmům osoba povinná k dani a ekonomická činnost. Konstatoval, že žalobce je právnickou osobou, která uskutečňuje ekonomické činnosti, je proto osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 ZDPH. Zdůraznil, že ve zde řešeném případě jde o registraci k DPH vyplývající přímo z § 6b odst. 2 ZDPH. Pokud byl žalobce dne 15. 8. 2016 zapsán do obchodního rejstříku „v souvislosti s přeměnou společnosti, a to formou rozdělení odštěpením se vznikem třinácti nových společností“, jak vyplývá z obchodního rejstříku, kdy současně na žalobce při této přeměně přešla část jmění rozdělované společnosti, stal se dle žalovaného žalobce tímto dnem rovněž plátcem DPH a měl proto povinnost podat přihlášku k registraci k DPH v souladu se ZDPH. Žalovaný v této souvislosti opět citoval relevantní doktrinální závěry.

[10] Žalovaný dále poznamenal, že již z vlastního obsahu Znaleckého posudku vyplývá (a celkové okolnosti tomu nasvědčují), že žalobce byl se Znaleckým posudkem obeznámen s dostatečným časovým předstihem, když ve společnosti Obříství jsou jednateli xxxx již ode dne 18. 1. 2010 až doposud a ode dne 15. 8. 2016 vykonávají rovněž stejnou funkci i u žalobce. Dle žalovaného je tak zcela evidentní, že žalobce si měl a mohl zjistit svoje daňové povinnosti vůči správě daní, konkrétně ve vztahu k povinnostem vztahujícím se k DPH.

[11] Žalovaný konstatoval, že žalobce ve své přihlášce k registraci uvedl jako důvod registrace překročení stanoveného obrátu dle § 6 odst. 1 ZDPH. Byl si tudíž vědom toho, že je osobou povinnou k dani. Správce daně pak podle žalovaného ve světle zjištění, že byly naplněny podmínky pro registraci dle § 6b odst. 2 ZDPH, vyzval v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu dne 16. 2. 2017 žalobce k prokázání správnosti důvodu registrace a data rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace (písemnost čj. 1218011/17/2009-40512-109946). Žalobce na výzvu reagoval dne 9. 3. 2017 podáním evidovaným pod čj. 1824987/17, v němž oznámil, že bere zpět svou přihlášku k registraci ve smyslu § 73 odst. 4 daňového řádu, neboť neprovozoval soustavnou ekonomickou činnost, uskutečnil pouze jednorázový prodej jeho jediného majetku a není tak osobou povinnou k dani.

[12] Žalovaný uzavřel, že postup správce daně ve věci registrace k datu 15. 8. 2016 byl v souladu se ZDPH a odvolací námitky označil za bezpředmětné. Žalobce byl podle žalovaného povinen v souladu s § 94 odst. 2 ZDPH podat přihlášku k registraci k DPH do 15 dnu ode dne 15. 8. 2016, kdy se stal plátcem. Správce daně jednal podle žalovaného v souladu s § 6b odst. 2 ZDPH, když Prvostupňovým rozhodnutím žalobce zaregistroval jako plátce k DPH ode dne 15. 8. 2016, tj. k datu, kdy žalobce vznikl jako nástupnická společnost rozdělované společnosti Obříství.

[13] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[14] Při hodnocení důvodnosti podané žaloby soud odkazuje plně na právní závěry ve skutkové a právně téměř naprosto téže věci vedené u zdejšího soudu mezi týmiž účastníky, kterou soud rozsudkem ze dne 4. února 2020, čj. 10 Af 10/2018-27, zamítl. Soud i v této projednávané věci s tímto hodnocením souhlasí a na něj odkazuje (pozn. – všechna soudní rozhodnutí jsou veřejně k dispozici na www.nssoud.cz).

[15] Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení otázky, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud žalobce podle § 6b odst. 2 ZDPH registrovaly jako plátce DPH s účinností od 15. 8. 2016.

[16] Mezi stranami není sporu o skutkovém stavu. Sporným není mezi nimi ani to, že v daném případě vznikl žalobce ve smyslu § 6b odst. 2 ZDPH v důsledku přeměny obchodní korporace zápisem do obchodního rejstříku, přičemž na něj při této přeměně

přešla část jmění rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. Žalobce v podané žalobě spojoval námitku nezákonnosti Napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky toliko s argumentací, dle níž přesto nebyly naplněny podmínky naposledy uvedeného ustanovení, když žalobce nelze považovat za osobu povinnou k dani, neboť samostatně neuskutečňuje ekonomické činnosti. Žalobce trval na tom, že jeho činnost – od svého vzniku pouze prodal svůj jediný majetek (jednou smlouvou) a prostředky získané prodejem použil k úhradě svých dluhů – nemá charakter soustavné činnosti ani soustavného využívání hmotného majetku za účelem získání příjmů ve smyslu § 5 ZDPH, a byl přesvědčen, že nebyl osobou povinnou k dani, a proto se ani nemohl stát plátcem daně podle § 6b odst. 2 ZDPH.

[17] Soud připomíná, že podle § 6b odst. 2 ZDPH v rozhodném znění platilo, že „osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem“.

[18] Z § 5 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění se podává, že „osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti“.

[19] Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak platilo, že „ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu“.

[20] Soud ověřil, že žalobce vznikl zápisem do obchodního rejstříku v rámci přeměny společnosti Obříství, a to formou rozdělení odštěpením se vznikem třinácti nových společností: 1. ObD Alfa 185 s.r.o., 2. ObD Alfa 186 s.r.o., 3. ObD Alfa 189 s.r.o., 4. ObD Alfa 194 s.r.o., 5. ObD Alfa 198 s.r.o., 6. ObD Alfa 205 s.r.o., 7. ObD Alfa 206 s.r.o., 8. ObD Alfa 214 s.r.o., 9. ObD Alfa 222 s.r.o., 10. ObD Alfa 226 s.r.o., 11. ObD Alfa 228 s.r.o., 12. ObD Alfa 229 s.r.o., 13. ObD Alfa 230 s.r.o., přičemž nedošlo ke zrušení ani zániku rozdělované společnosti.

[21] Jak bylo uvedeno výše, mezi stranami není sporné, že žalobce v důsledku uvedené přeměny společnosti Obříství vznikl zápisem do obchodního rejstříku, přičemž na něj při této přeměně přešlo jmění rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem DPH. Potud tedy není o naplnění předpokladů uvedených v § 6b odst. 2 ZDPH pochyb.

[22] Žalobce však staví svou procesní obranu na tom, že v jeho případě přesto nebyly naplněny podmínky hypotézy naposledy uvedeného ustanovení, neboť žalobce nebyl osobou povinnou dani, když jeho činnost nevykazovala znak soustavnosti.

[23] Soud se přitom s ohledem na dále uvedené ztotožnil se závěry, které žalovaný k obsahově obdobným odvolacím námitkám žalobce uvedl v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Soud je přesvědčen, že na daném skutkovém půdorysu žalovaný z níže vyložených důvodů správně uzavřel, že žalobce se stal podle § 6b odst. 2 ZDPH plátcem DPH ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tj. dnem 15. 8. 2016, když ve vztahu k odštěpované části jmění přímo a bezprostředně pokračoval v ekonomické činnosti rozdělované společnosti, která byla plátcem.

[24] Soud předesílá, že vymezení pojmů osoba povinná k dani či ekonomická činnost obsažené v § 5 ZDPH je transpozicí relevantní právní úpravy práva EU, konkrétně příslušných ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“).

[25] V tomto směru je třeba připomenout, že cílem směrnice 2006/112/ES je zavést společný systém daně z přidané hodnoty. Pro účely jednotného uplatňování této směrnice je nutné, aby pojmy, které definují rozsah její působnosti, jako jsou zdanitelné plnění, osoba povinná k dani nebo ekonomická činnost, byly vykládány autonomně a jednotně, a to bez ohledu na účel nebo výsledky daných plnění [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. 9. 2015 ve věci C-276/14, Gmina Wrocław, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016 - 29, publ. pod č. 3552/2017 Sb. NSS].

[26] Ze skutečnosti, že příslušná ustanovení ZDPH jsou provedením evropské směrnice, pro správní, ale i soudní orgány vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat ustanovení zákona v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice, tedy v souladu s principy tzv. nepřímého účinku směrnice. Soud v tomto směru připomíná závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, čj. 45 Af 13/2012 - 44, publ. pod č. 2750/2013 Sb. NSS, dle nichž „pouze v případě nemožnosti vyložit ustanovení zákona o DPH v souladu s právní úpravou zakotvenou ve směrnici přichází do úvahy přímá aplikace ustanovení směrnice, to však pouze k tíži státu, který nemůže těžit ze skutečnosti, že porušil svou povinnost včasné a řádné implementace směrnice. V obráceném gardu, tj. k tíži daňového subjektu (tzv. obrácený vertikální přímý účinek) nebo ve vztahu mezi subjekty odlišnými od státu (tzv. horizontální přímý účinek) však ustanovení směrnice, jimž zákon o DPH přímo odporuje, použít nelze. Nevýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora k účinkům evropského práva na právní řád členských zemí (např. rozsudky ze dne 5. 10. 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh., s. I 8835, ze dne 5. 4. 1979, Ratti, C-148/78, Recueil, s. 1629, ze dne 26. 2. 1986, Marshall, C-152/84, Recueil, s. 723, a řada dalších)“.

[27] Směrnice 2006/112/ES ve své hlavě III vymezuje osoby povinné k dani. Podle jejího čl. 9 odst. 1, „[o]sobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na

jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Podle odstavce 2 téhož ustanovení, „[e]konomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

[28] Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES vymezuje osoby povinné k dani širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v citovaném ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k dani z přidané hodnoty (např. výše zmiňovaný rozsudek SDEU ve věci Gmina Wrocław).

[29] Soud pro úplnost poznamenává, že prakticky shodná úprava jako v citovaných ustanoveních byla obsažena v čl. 4 odst. 1 a 2 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 „směrnice 77/388/EHS“), účinné do 31. 12. 2006. Čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, platné od 1. 1. 2007, tedy nepřináší věcnou změnu oproti ustanovením směrnice 77/388/EHS (viz např. bod 23. rozsudku SDEU ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-263/11, Ainārs Rēdlihs), a lze tak v tomto ohledu přiměřeně aplikovat rovněž judikatorní závěry SDEU týkající se předchozí komunitární úpravy DPH.

[30] Žalobci je nutno přisvědčit potud, že ustanovení § 5 odst. 1 ve spojení s odst. 2 téhož ustanovení ZDPH *stricto sensu* spojuje pojem osoby povinné k dani s vymezením pojmu ekonomické činnosti a zprostředkovaně tedy i s prvkem soustavnosti výkonu činností předvídaných v § 5 odst. 2 zákona.

[31] Správní soudy přitom ve své rozhodovací praxi prvek soustavnosti vycházející z naposledy uvedeného ustanovení zákona pravidelně reflektují (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, čj. 45 Af 13/2012 - 44, publ. pod č. 2750/2013 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, čj. 7 Afs 85/2010 - 226, či ze dne 14. 6. 2017, čj. 9 Afs 348/2016 - 47). Nejvyšší správní soud přitom v minulosti opakovaně potvrdil, že za situace, kdy ZDPH sám nedefinuje, jak je třeba vykládat pojem soustavně, je nutno vyjít z gramatického a logického výkladu tohoto termínu, přičemž podle jazykového významu slova „soustavně“ nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že pod „soustavnou činnost“ bude spadat především činnost dlouhodobá, trvalá či opakující se. Znak soustavnosti lze přitom podle Nejvyššího správního soudu vymezit i negativně tak, že za soustavnou činnost nebude považována především činnost nahodilá, příležitostná (srov. např. shora připomenutý rozsudek ze dne 16. 12. 2010, čj. 7 Afs 85/2010 - 226).

[32] Uvedený přístup plyne i z relevantních doktrinálních závěrů, dle nichž „ekonomickou činností není činnost vykonávaná pouze příležitostně.... Žádné bližší upřesnění ohledně počtu jednotlivých transakcí či délky období, po které má být ekonomická činnost vykonávána, však zákon ani směrnice neposkytuje“ (srov. Drábová,

Milena; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář [systém ASPI]. Wolters Kluwer . ASPI_ID_KO235_2004CZ; k § 5; dostupné v systému ASPI).

[33] Městský soud v Praze s poukazem na dříve uvedená východiska týkající se principů interpretace a aplikace práva EU včetně tzv. nepřímého účinku směrnice dále v tomto směru nepřehlédlně, že směrnice č. 2006/112/ES v čl. 9 s prvkem soustavnosti v rámci vymezení pojmů osoby povinné k dani, resp. ekonomické činnosti nepracuje. Z porovnání ustanovení čl. 9 směrnice s ustanovením § 5 ZDPH vyplývá, že český zákonodárce pojem soustavnost používá jak v první, tak i v druhé větě § 5 odst. 2, ačkoliv směrnice je přímo v textu příslušných definic neužívá. Důvody zakotvení tohoto pojmu do ZDPH nelze z historických dokumentů zjistit, neboť příslušná změna byla vnesena do návrhu zákona č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o správních poplatcích, formou komplexního pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny a k příslušné části neexistuje ani důvodová zpráva, ani o ní nebyla vedena debata v průběhu projednávání návrhu zákona. Srovnáním s čl. 12 odst. 1 směrnice 2006/112/ES však lze dovodit důvod užití tohoto termínu. Jeho smyslem je totiž vyloučit z předmětu daně plnění, která jsou příležitostná, tj. je vyjádřením skutečnosti, že český zákonodárce se rozhodl nevyužít opce, kterou mu komunitární norma poskytla. Z toho však na druhou stranu také vyplývá, že za činnost soustavnou je třeba považovat každou činnost, která není pouze činností příležitostnou ve smyslu komunitárního práva (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, čj. 45 Af 13/2012 - 44, publ. pod č. 2750/2013 Sb. NSS).

[34] Směrnice 2006/112/ES a navazující judikatura SDEU váže ekonomickou činnost především na podmínku vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem, nikoliv pravidelnou úplatu nebo dokonce zisk (srov. rozsudky ze dne 26. 9. 1996 ve věci C-230/94, Enkler, ze dne 27. 1. 2000 ve věci C-23/98, Heerma, či ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-331/14, Trgovina Prizma) a podmínka pravidelnosti, opakovatelnosti či soustavnosti dané činnosti je dovozována až následně (srov. rozsudky ze dne 13. 12. 2007 ve věci C-408/06, Götz, ze dne 26. 3. 1987 ve věci C-235/85, Komise vs. Nizozemsko, či ze dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08, Komise vs. Finsko).

[35] Soud se přitom zcela ztotožňuje se závěry vyslovenými ve shora připomínaném rozsudku Krajského soudu v Praze č. 2750/2013 Sb. NSS, dle nichž v ZDPH použitý pojem soustavnost není pojmem s ostrými hranicemi (jde o neurčitý právní pojem) a význam daný směrnicí 2006/112/ES rozvedený shora rekapitulovanou rozhodovací praxí SDEU z jeho hranic nevybočuje. Proto je třeba za soustavné plnění považovat každé plnění, jež není pouze plněním příležitostným. Právě takový výklad odpovídá dle Městského soudu v Praze pravidlům vyvěrajícím z tzv. nepřímého účinku směrnice. Platí tedy mj., že pokud je cílem činnosti získávání pravidelného příjmu, je tato činnost považována za ekonomickou, byť sama o sobě na první pohled pravidelný či soustavný charakter mít nemusí (např. shora připomínaný rozsudek SDEU ve věci Enkler).

[36] SDEU i české správní soudy v minulosti nezřídka posuzovaly otázku aplikace čl. 9 směrnice 2006/112/ES resp. § 5 ZDPH v případech příležitostných plnění (srov. např. závěry vyslovené v rozsudcích SDEU ze dne 13. 6. 2013, ve věci C-62/12,

Galin Kostov , ze dne 15. 9. 2011 ve spojených věcech C-180/10, Jarosław Słaby a C-181/10, Emilian Kuća Halina Jeziorska-Kuć, či v dalších rozhodnutích tohoto soudu zmíněných ve stanovisku generálního advokáta Melchiora Watheleta v bodech 42. až 52. jeho stanoviska ve věci Galin Kostov; rovněž srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 9 Afs 348/2016 - 47). SDEU v bodě 30. rozsudku ze dne 13. 6. 2013, ve věci C-62/12, Galin Kostov, shledal, že by nebylo souladné s cílem jednoduchého a co nejvšeobecnějšího výběru daně z přidané hodnoty vykládat pojem „ekonomická činnost“ v čl. 9 odst. 1, větě druhé, směrnice 2006/112/ES tak, že nezahrnuje činnost, která, byť je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici tohoto pojmu v čl. 9 odst. 1, větě první, této směrnice a je prováděna osobou povinnou k dani rovněž pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost. Obdobné závěry byly vysloveny i v rozhodovací praxi českých správních soudů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2011, čj. 8 Afs 41/2010 - 144, publ. pod č. 2348/2011 Sb. NSS).

[37] Soud rovněž považuje za potřebné zdůraznit, že při posuzování rozhodné právní otázky, tedy podřazení určité skutkové situace pod rozsah a obsah neurčitého právního pojmu ekonomické činnosti, je přitom podle ustálené rozhodovací praxe SDEU i správních soudů především třeba důsledně zkoumat a zohlednit konkrétní skutkové okolnosti řešeného případu (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 26. 9. 1996 ve věci C-230/94, Enkler, či ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-263/11, Ainars Redlihs, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, čj. 7 Afs 85/2010 - 226, či ze dne 14. 6. 2017, čj. 9 Afs 348/2016 - 47).

[38] Jak bylo konstatováno výše, žalobce v rámci své procesní obrany v daňovém řízení i v řízení o žalobě akcentuje skutečnost, že jeho činnost nevykazovala znak soustavnosti a není jej tedy možno považovat za osobu povinnou k dani dle § 5 ZDPH, protože se nemohl stát plátcem DPH dle § 6b odst. 2 ZDPH, a to nehledě na splnění dalších podmínek předvídaných uvedeným ustanovením.

[39] Jakkoli je žalobci třeba s odkazem na dříve uvedené přisvědčit, že realizovaný převod majetku nabytého v rámci přeměny, při níž na něj tento majetek přešel jako část jmění rozdělované společnosti Obríství, a z něj žalobci plynoucí příjem sám o sobě není způsobilý založit závěr o soustavnosti činnosti žalobce, resp. o tom, že činnost žalobce není činností toliko příležitostnou (viz shora vyložené úvahy reflektující nepřímý účinek směrnice 2006/112/ES), nepostačuje tato skutečnost sama o sobě s přihlédnutím ke všem okolnostem posuzovaného případu pro závěr, že činnost žalobce nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu směrnice 2006/112/ES a ZDPH.

[40] Žalobce se snaží přesvědčit soud o tom, že jako (v rámci přeměny rozdělení odštěpením se založením nových společností) nově vzniklá společnost učinil toliko jednorázový převod a jeho činnost proto nevykazovala znak soustavnosti. Žalobce však v tomto ohledu v rámci své procesní obrany zcela odhlíží od finančními orgány zcela správně reflektovaných okolností souvisejících s tím, že žalobce coby jeden z nově vzniklých subjektů v rámci přeměny společnosti Obríství formou rozdělení odštěpením se vznikem třinácti nových společností, nejen v souvislosti s realizovanou přeměnou nabyt část jmění rozdělované společnosti, ale především měl ve vztahu k takto nabyté odštěpované části jmění přímo a bezprostředně pokračovat v ekonomické činnosti

rozdělované společnosti (k čemuž také následně uzavřením kupní smlouvy ze dne 26. 8. 2016 skutečně došlo).

[41] Žalobce nečinil v rámci své procesní obrany spornými skutková zjištění finančních orgánů vycházející z žalobcem předložených i finančními orgány v rámci vyhledávací činnosti obstaraných důkazních prostředků specifikovaných v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, o tom, že

a. vlastnické právo k předmětu prodeje kupní smlouvou ze dne 26. 8. 2016 na žalobce přešlo při přeměně společnosti Obříství ve formě rozdělení odštěpením se vznikem 13 nových společností podle rozhodnutí valné hromady společnosti Obříství ze dne 5. 8. 2016 o schválení rozdělení podle projektu rozdělení ze dne 28. 6. 2016 s právními účinky ke dni zápisu do obchodního rejstříku, tj. ke dni 15. 8. 2016,

b. společnost Obříství uskutečňuje ekonomickou činnost a je plátcem DPH od roku 2010, přičemž její ekonomická činnost spočívá mj. v realizaci projektu týkajícího se pozemku, a

c. z obsahu Znaleckého posudku týkajícího se ocenění odštěpované části jmění společnosti Obříství pro účely rozdělení odštěpením se vznikem nových obchodních společností; konkrétně z bodů 2.2.3. a bodu 2.3. (str. 18 a 19 Znaleckého posudku) vyplývá, že cílem činnosti žalobce jako jedné z nástupnických společností bude dokončení třetí fáze projektu realizovaného společností Obříství, tj. prodej v rámci přeměny odštěpovaného pozemku zájemcům.

[42] Soud ověřil, že uvedené skutkové závěry, které žalobce nadto nijak nezpochybnil, mají oporu v žalovaným specifikovaných podkladech pro rozhodnutí, a s těmito závěry se bez výhrad ztotožňuje.

[43] Žalovanému nelze vytknout, že by právě uvedený závěr o tom, že činnost žalobce měla spočívat (a fakticky spočívala) v pokračování ekonomické činnosti rozdělované společnosti, a to v zajištění provedení poslední fáze projektu realizovaného v rámci ekonomické činnosti rozdělované společnosti, neměl oporu v podkladech pro rozhodnutí či nebyl dostatečně odůvodněn. Ani sám žalobce ostatně proti tomuto závěru žádné námitky v podané žalobě nevnesl.

[44] Žalovaný tedy podle přesvědčení soudu ve svých závěrech správně zohlednil, že činnost žalobce měla již podle podkladů týkajících se přeměny společnosti Obříství spočívat v pokračování ekonomické činnosti rozdělované společnosti, když činnost žalobce (společnost typu SPV, nově vzniklá v rámci přeměny) měla konkrétně záležet v následném zcizení odštěpované části jmění (pozemku). Neopomněl přitom v této souvislosti upozornit mj. i na shodu v personálním obsazení rozdělované i nové společnosti a z toho plynoucí kontinuitu svědčící pro závěr o vědomosti žalobce o rozhodných skutkových okolnostech.

[45] Vycházejí ze shora popsaného judikaturního rámce akcentujícího potřebu důsledného zkoumání a zohlednění konkrétních skutkových okolností řešeného případu, dospěl soud k závěru, že právě uvedená okolnost záležející ve zcela zjevném a žalobcem nezpochybněném pokračování v ekonomické činnosti předchůdce týkající se odštěpované části majetku je onou klíčovou skutkovou okolností, jež musí být v rámci úvahy o aplikaci

čl. 9 směrnice 2006/112/ES, resp. § 5 ZDPH zohledněna. Tato okolnost pak dle přesvědčení soudu musí nutně vést k závěru o tom, že činnost žalobce nelze ztotožnit s toliko příležitostnou činností či jednorázovým obchodem, které by v souladu s dříve uvedeným naplnění znaků ekonomické činnosti vylučovaly. Žalobce tedy bylo nutno považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu právě uvedených ustanovení.

[46] Soud nepochyboval o tom, že činnost, jež měl žalobce podle žalovaným identifikovaných podkladů realizovat (a kterou i posléze krátce po svém vzniku realizoval), nelze v žádném případě považovat za pouhý „výkon vlastnického práva“ ve smyslu judikatury SDEU (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 20. 6. 1999 ve věci C-155/94, Wellcome Trust a navazující judikatura). Izolované posouzení aktivit žalobce bez zohlednění předchozí ekonomické činnosti rozdělované společností, v jejíž činnosti, dokonce přímo v realizaci jí započatého projektu týkajícího se odštěpované části jmění, žalobce po svém vzniku pokračoval, by dle přesvědčení soudu odporovalo smyslu a účelu norem upravujících instituty osoby povinné k dani, resp. ekonomické činnosti, a mohlo by zprostředkovaně vyústit v obcházení pravidel vyplývajících ze systému DPH. Takový závěr by pak dle soudu mohl vést k nepřiměřeným důsledkům a mohl by mj. zprostředkovaně umožnit případné úmyslné nastavení projektu přeměn obchodních korporací s cílem vyhnout se daňovým povinnostem v oblasti DPH.

[47] Soud v tomto směru rovněž reflektoval, že zákonodárce v souladu s dříve uvedeným stanovením pravidel v § 6b odst. 2 ZDPH zjevně považoval za potřebné s ohledem na principy ovládající systém DPH (především systém neutrality DPH) zajistit, aby se osoba vzniknuvší zápisem přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku za předpokladu, že na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem, stala ke dni svého vzniku rovněž plátcem DPH (obdobné pravidlo pro případ nabytí majetku v rámci převodu závodu je obsaženo v odst. 1 uvedeného ustanovení). Uvedené stanovisko potvrzují rovněž relevantní doktrinální závěry, dle nichž „právní nástupci obchodní korporace, která zanikla nebo byla v rámci přeměny rozdělena a která byla před přeměnou plátcem daně, se stávají ze zákona plátcí, a to dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Přihlášku k registraci jsou tyto osoby na základě § 94 odst. 2 povinny podat do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku“, resp. dle nichž „v případě odštěpení se založením nové společnosti se tato nová společnost stává ze zákona plátcem ke dni zápisu odštěpení do obchodního rejstříku za podmínky, že je plátcem i společnost, z níž se tato nová společnost odštěpila“ (viz Drábová, Milena; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář [systém ASPI]. Wolters Kluwer . ASPI_ID_KO235_2004CZ; k § 6b odst. 2; dostupné v systému ASPI). Ke shodným závěrům přitom dospěl rovněž Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců pod č. 167/25.01.07 - DPH dopady u rozdělení odštěpením (zpracovatelé Ing. Marie Konečná CSc. a Ing. Petr Potomský).

[48] Soud v žádném případě nepochybnuje, že jednorázový prodej vlastního nemovitého majetku obvykle bez dalšího nenaplnuje znaky ekonomické činnosti ve smyslu shora podrobně popsáního právního a judikturního rámce (k tomu srov. mj. i shora připomenutý rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2011 ve spojených věcech C-180/10, Jarosław Ślaby a C-181/10, Emilian Kuća Halina Jeziorska-Kuć). V posuzovaném případě je

však situace zjevně odlišná, když žalobci je třeba dle přesvědčení soudu v rámci úvahy o aplikovatelnosti čl. 9 směrnice 2006/112/ES přičítat v odpovídajícím rozsahu týkajícím se odštěpovaného jmění (žalobcem nabytému a následně zcizenému pozemku) rovněž činnost jeho právního předchůdce, tj. rozdělované společnosti.

[49] Vylučoval-li tedy žalobce v rámci své procesní obrany s poukazem na nedostatek naplnění podmínky „osoby povinné k dani“ aplikovatelnost pravidla obsaženého v § 6b odst. 2 ZDPH, přičemž svou argumentaci fakticky omezoval na to, že od svého vzniku pouze prodal jedinou smlouvou svůj jediný majetek a prostředky získané prodejem použil k úhradě svých dluhů, a jeho činnost tak nemá charakter soustavné činnosti, nepřipustně ignoroval skutečnost, že tato jím zmiňovaná činnost byla fakticky i právně bezprostředním pokračováním v původní ekonomické činnosti rozdělované společnosti („třetí fázi projektu“ – viz výše), kterou soud v rámci úvahy o aplikaci čl. 9 Směrnice 2006/112/ES a § 5 ZDPH nemohl ponechat bez povšimnutí.

[50] Vycházejí ze shora rekapitulovaného právního a judikatorního rámce a výše vyložených úvah, nezbylo soudu než přisvědčit žalovanému, že jedinečné skutkové okolnosti posuzované věci odůvodňují závěr, že žalobce se stal podle § 6b odst. 2 ZDPH plátcem DPH ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tj. dnem 15. 8. 2016, když ve vztahu k odštěpované části jmění přímo a bezprostředně pokračoval v ekonomické činnosti rozdělované společnosti, která byla plátcem.

[51] Namítal-li žalobce v podané žalobě, že dovozování znaku soustavnosti ekonomické činnosti žalobce z právního nástupnictví společnosti, která je plátcem DPH a která uskutečňovala soustavné ekonomické činnosti, je v rozporu s výslovným zněním § 5 odst. 1 ZDPH, je třeba odkázat na shora uvedené závěry týkající se nepřímého účinku čl. 9 směrnice ZDPH a související závěry vyplývající z označené judikatorní praxe SDEU a správních soudů akcentující potřebu důsledného zkoumání a zohlednění konkrétních skutkových okolností řešeného případu. Soud je přitom z výše podrobně popsanych důvodů přesvědčen o tom, že skutkové okolnosti posuzované věci plně odůvodňují žalovaným vyslovené závěry. Opačný závěr by zcela zjevně odhlížel od ekonomické podstaty aktivit žalobce a jeho právního předchůdce, byl by v rozporu s principy ovládajícími systém DPH a rovněž by odporoval požadavku rozumného uspořádání společenských vztahů.

[52] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[53] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[54] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Praha dne 28. ledna 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu