



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Ing. R. G.**
bytem X
zastoupen Mgr. Ladislavem Robotkou, advokátem
sídlem Hlinky 155/86, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2019, č.j. 45479/19/5200-10423-709175,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2019, č.j. 45479/19/5200-10423-709175, kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) – platebnímu výměru ze dne 19.10.2018, č.j. 1634310/18/2914-50524-711902, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o 76 500 Kč, než žalobce deklaroval v řádném daňovém přiznání.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné a nepřezkoumatelné, žalovaný se dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami, neprovedl některé důkazní návrhy a k některým důkazům nepřihlédl.
3. Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného, pokud jde o stanovení základu daně z příjmů v souvislosti s ukončením žalobcovy podnikatelské činnosti prodejem obchodního závodu. Podle žalobce je-li postupováno podle § 23 odst. 8 bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) (*zde má žalobce na mysli zřejmě § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP, pozn. soudu*), a je-li „dodaňována“ pohledávka, která by byla při úhradě zdanitelným příjmem, pak není důvodu nezohlednit takový závazek formou uznatelného výdaje; podpůrně žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.20047, č.j. 2 Afs 4/2004-45. Žalobce uvádí, že nelze tuto situaci bezdůvodně odlišovat od jiným situací; žalobce v této souvislosti poukazuje na „ponechání podniku v majetku“, dědictví a jeho zdanění, nabytí hodnot podniku či podniku po likvidaci. Z hlediska aplikace § 23 odst. 8 ZDP nečiní zákonodárce mezi jednotlivými situacemi rozdílu. Úvaha správce daně a žalovaného nadto podle žalobce není podložena žádnou rozhodovací praxí. Výše daňově uznatelných závazků žalobce ke dni ukončení činnosti přesahovala 510 000 Kč a nebyl dán důvod pro postup správce daně, který tuto částku zdanil na straně pohledávek. Rozhodnutí obou stupňů tak jsou po právní i skutkové stránce nesprávná.
4. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí prvostupňové zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

5. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
6. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

8. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
9. Mezi účastníky řízení je sporu o otázku právní, zda správce daně postupoval správně, pokud do základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 u žalobce zahrnul kupní cenu obchodního závodu; správce daně o tuto cenu rozdíl mezi příjmy a výdaji navýšil (str. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole ze dne 17.10.2018, č.j. 1612532/18/2914-60561-08054).
10. Skutkově předně není sporu o tom, že žalobce v roce 2014 ukončil svoji podnikatelskou činnost (výstavba inženýrských sítí), že ke dni 30.4.2014 zanikla jeho živnostenská oprávnění a že ke dni 11.7.2014 byla zrušena jeho registrace k dani z příjmů fyzických osob. Žalobce vedl daňovou evidenci, tudíž základ daně z příjmů za předmětné zdaňovací období tvořil rozdíl mezi příjmy a výdaji uvedeného zdaňovacího období. K výzvě správce daně žalobce doložil dodatečné daňové přiznání a Smlouvu o koupi závodu ze dne 15.2.2014 za kupní cenu 510 000 Kč uzavřenou s obchodní společností GREGOR CZ, s.r.o. (jejímž byl žalobce jediným společníkem a jednatelem). Ze smlouvy vyplývá, že koupí závodu se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží. K tomu žalobce vysvětlil, že kupní cenu ve výši 510 000 Kč stanovil tak, že hodnota obchodního závodu ke dni prodeje činila 1 198 853, 58 Kč, přičemž kalkuloval s 10% ziskem ze smluvených zakázek a s tím, že se všechny pohledávky podaří vymoci. Vlastnické právo k převáděnému obchodnímu závodu přešlo na kupujícího ke dni 24.3.2014. Dne 22.9.2014 žalobce uzavřel dodatek č. 1 ke Smlouvě o koupi závodu, v němž byly vymezeny další závazky, které kupující převzal v souvislosti s prodejem závodu (závazky žalobce vůči věřitelům v celkové výši přes 600 000 Kč, které byly rovněž uvedeny v knize závazků žalobce za období od 1.1.2014 do 30.6.2014). Žalobce v dodatečném daňovém přiznání opravil počet měsíců výkonu činnosti na dobu 4 kalendářních měsíců, vyčíslil pohledávky (včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček) na začátku zdaňovacího období ve výši 1 317 687 Kč a na jeho konci ve výši 510 000 Kč. Dluhy (včetně přijatých úvěrů a zápůjček) vyčíslil na začátku zdaňovacího období ve výši 2 457 486 Kč a na konci ve výši 0 Kč. Správce daně následně zvýšil základ daně o částku 510 000 Kč.
11. Podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2 ZDP se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom úplata z finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo do ukončení nájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z nájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši.

12. Podle § 23 odst. 16 ZDP vstupuje při prodeji obchodního závodu poplatníkem, který nevede účetnictví, do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných dluhů. Jsou-li součástí prodeje obchodního závodu i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji. Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto ustanovení hodnotou dluhů, jedná-li se o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty se sníženou nebo základní sazbou, hodnota včetně daně z přidané hodnoty. Pro účely tohoto ustanovení se nepoužije ustanovení odstavce 13.
13. Podle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o.z.“), je obchodní závod (dále jen „závod“) organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.
14. Podle § 2175 odst. 1 o.z. nabývá koupí závodu kupující vše, co k závodu jako celku náleží. O koupí závodu se jedná i v případě, že strany z koupě jednotlivou položku vyloučí, aniž tím celek ztratí vlastnost závodu.
15. Podle § 2176 o.z. se má za to, že je kupní cena ujednána na základě údajů o převáděném jmění v účetních záznamech o prodávaném závodu a ve smlouvě ke dni jejího uzavření; má-li smlouva nabýt účinnosti později, mění se kupní cena v závislosti na zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí.
16. Podle § 2177 odst. 1 o.z. se koupí závodu kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží; z dluhů však kupující přejímá jen ty, o jejichž existenci věděl nebo ji alespoň musel rozumně předpokládat. Neudělal-li věřitel souhlas k převzetí dluhu kupujícím, ručí prodávající za splnění dluhu. Nabytí pohledávek kupujícím se jinak řídí ustanoveními o postoupení pohledávek.
17. Ze žalobní argumentace plyne, že žalobce zpochybňuje názor správních orgánů, podle něhož převedl-li veškeré své obchodní pohledávky a obchodní závazky (dluhy) v souvislosti s prodejem obchodního závodu na společnost GREGOR CZ, s.r.o., tak nelze zohlednit závazky, které tvořily součást kupní ceny obchodního závodu; podle žalobce se naopak jednalo o uznatelné závazky přesahující částku 510 000 Kč.
18. Zdejší soud se žalobcem nesouhlasí. Z citovaných ustanovení o.z. plyne, že obchodní závod představuje hromadnou věc a je převáděn na kupujícího včetně pohledávek a závazků. Při prodeji obchodního závodu dochází k úplatnému převzetí dluhů kupujícím, za které prodávající fakticky platí tím, že se o tyto závazky sníží kupní cena; stejně tak dojde k zohlednění hodnoty pohledávek prodávajícího v kupní ceně obchodního závodu. Hodnota pohledávek, na které se žalobce též odvolává, zvýšila daňový základ již tím, že zvýšila kupní cenu obchodního závodu; tu je pak nutno do základu daně zahrnout. Závazky (a pohledávky) tedy přešly na nabyvatele obchodního závodu, nejednalo se již tedy o závazky žalobce, a o žádných jiných konkrétních závazcích žalobce ani nehovoří.
19. Pokud žalobce převedl své jmění včetně dluhů a pohledávek na kupujícího, ze žádného ustanovení ZDP nelze dovodit titul pro to, aby byly pohledávky, které žalobci v rámci jeho podnikatelské činnosti vznikly, znovu zohledněny v základu daně; byly totiž zohledněny v kupní ceně, která byla smluvními stranami s ohledem na hodnotu obchodního závodu (jmění včetně dluhů a pohledávek) stanovena ve výši 510 000 Kč (jak sám žalobce v průběhu daňového řízení k výzvě správce daně vysvětlil). Tato cena se tak

stala příjmem žalobce vstupujícím do základu daně z příjmů. Žalobcova konstrukce je v přímém rozporu s pravidly úpravy základu daně z příjmů v případě ukončení ekonomické činnosti prodejem obchodního závodu. Odkaz žalobce na projednávání dědictví a (již zrušené) zdanění výtěžku dědictví či ponechání podniku v majetku daňového subjektu, či „nabytí podniku po likvidaci“ je zcela nepřijatelný, jde o jiné situace, než jaká je předmětem nyní posuzované věci. Námitka diskriminačního zacházení a porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, tak není důvodná.

20. Odvolává-li se žalobce na pravidla plynoucí z § 23 odst. 8 bodu 2 ZDP, tak ta se posuzované věci netýkají. Byť správce daně na str. 13 zprávy o daňové kontrole chybně odkazoval na citované ustanovení ZDP (ovšem se stejnými důsledky), žalovaný správně vysvětlil, že k ukončení ekonomické činnosti žalobce došlo v souvislosti s prodejem obchodního závodu. Žalobce převedl (za kupní cenu 510 000 Kč) svůj obchodní závod jako celek na nabyvatele, tedy včetně pohledávek a dluhů se závodem spojených; na takovou situaci tudíž v souladu s pravidlem *lex specialis derogat legi generali* dopadá § 23 odst. 16 ZDP a o kupní cenu obchodního závodu je nutné základ daně z příjmů zvýšit. Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč na případ žalobce dopadá právě § 23 odst. 16 ZDP.
21. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2004, č.j. 2 Afs 4/2004-45, tak z něj plyne, že podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází při zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení nebo přerušování podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, upraví u poplatníků uvedených v § 2 citovaného zákona, pokud účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, mj. o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4] a závazků. Tímto způsobem lze však zohlednit pouze pohledávky a závazky existující k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období a ve výši existující k tomuto dni. Následná dohoda o změně výše pohledávek či závazků je z hlediska aplikace § 23 odst. 8 písm. b) ZDP nerozhodná, neboť nemůže ovlivnit výši původních závazků či pohledávek daňového subjektu evidovaných k poslednímu dni zdaňovacího období. Problematika posuzovaná Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku se tedy netýká situace, kdy jsou dluhy a pohledávky daňového subjektu prodejem obchodního závodu převedeny na nabyvatele. Na nyní posuzovanou věc se žalobcem zmiňovaný rozsudek nevztahuje.
22. Pokud žalobce v obecné rovině namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jeho odvolacími námitkami, nereagoval na důkazní návrhy a nezohlednil důkazy provedené, tak se stejnou mírou obecnosti zdejší soud uvádí, že žádnou takovou vadu v postupu správních orgánů neshledal. Stejně tak není důvodná námitka, že se závěry správních orgánů opírají o nedostatečně zjištěný skutkový stav; podle zdejšího soudu napadené rozhodnutí obsahuje skutkovou argumentaci i hodnotící úvahy, na základě kterých žalovaný rozhodoval; z napadeného rozhodnutí plyne, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné okolnosti, které tvrdil a dokládal sám žalobce, a jak je následně právně posoudil.
23. Uvádí-li žalobce v žalobě, že trvá na předestřených odvolacích důvodech, tak účastník řízení ve správním soudnictví nemůže jen obecně odkazovat na předchozí podání.

Obecnými odkazy na předchozí podání žalobce nutí soud, aby vykročil ze své role „nezávislého třetího“ a namísto žalobce v jeho dřívějších podáních aktivně hledal argumenty v jeho prospěch (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Obecný odkaz na odvolací námítky tudíž nepředstavuje řádně uplatněný žalobní bod.

24. Tím jsou žalobní námítky vyčerpány. S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že správce daně a žalovaný nepochybili, pokud v souladu § 23 odst. 16 ZDP provedli úpravu základu daně s ohledem na prodej obchodního závodu žalobcem.
25. Zdejší soud proto neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

26. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Žalovaný náhradu žádných nákladů nepožadoval, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou 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). Případně-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.

Brno 31. března 2022

David Raus v.r.
předseda senátu

