

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Gestra CZ s. r. o.,** se sídlem Janov, Tis 16, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Poláčkem, advokátem v Pardubicích, náměstí Republiky 53, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 12. 2010, č. j. 31 Af 52/2010 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 2880 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupce JUDr. Jaroslava Poláčka.

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2010, čj. 852/10-1300-607589. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 5. 1. 2009, č. j. 21/09/254970606361 a čj. 22/09/254970606361, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období 3. a 4. čtvrtletí roku 2007, ve výši 109 053 Kč, respektive 2 583 073 Kč. Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z rozhodnutí žalovaného se podává, že důvodem prvního doměření daně (3. čtvrtletí roku 2007) bylo neuznání nároku žalobce na odpočet DPH za přeúčtovanou hrubou mzdu (včetně sociálního a zdravotního pojištění) u 21 zaměstnanců za měsíc červenec roku 2007, s tím, že toto plnění není předmětem daně. Důvodem pro dodatečné doměření daně za 4. čtvrtletí roku 2007 bylo zjištění, že daňovými doklady deklarovaná zdanitelná plnění ke dni 31. 12. 2007, v návaznosti na kupní smlouvu, dle které žalobce koupil od společnosti GESTRA, s. r. o., výrobu v obci Tis, taktéž nejsou předmětem daně, neboť fakticky se jedná o prodeji části podniku. Daňové orgány přitom vycházely z obsahu smlouvy ze dne 27. 12. 2007, dle které žalobce odkoupil od společnosti GESTRA, s. r. o., výrobní areál v obci Tis; tato smlouva nebyla vyhodnocena jako smlouva kupní, ale jako smlouva o prodeji části podniku. Tento postup žalovaný odůvodnil tím, že obě smluvní strany jsou kapitálové propojenými společnostmi, které měly zájem nadále podnikat ve stejném oboru. Ve smlouvě se sice tvrdí, že nedochází k převodu obchodní firmy, nýbrž že nový subjekt bude (v převzaté výrobě) podnikat pod obchodní firmou GESTRA CZ s. r. o., žalovaný však konstatoval, že i když v obou obchodních firmách existuje drobná odlišnost, zákazníci je patrně budou vnímat jako stejnou značku. Předmět prodeje přitom není definován jako soubor konkrétních majetkových hodnot, nýbrž je vymezen účelovým určením; to odpovídá definici části podniku, a to i v souladu se blíže citovanou judikaturou Nejvyššího soudu. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že smlouva předpokládá i převod případných výslovně neuvedených majetkových hodnot, jsou-li určeny k provozování tohoto typu výrobní činnosti. Je patrné, že předmětem převodu byl hmotný a nehmotný investiční majetek ve stavu k 30. 6. 2007, zásoby materiálu, výrobků, zboží a nedokončená výroba ve stavu ke stejnému dni, dále práva z nájemní smlouvy, práva z průmyslového a duševního vlastnictví, technické zhodnocení nemovitosti ve vlastnictví kupujícího a veškerá ostatní aktiva vykazující majetkovou hodnotou a sloužící alespoň potenciálně provozování *výroby Tis* (zejména síť odběratelů a *know-how*). Ve smlouvě je zmíněn též záměr dalšího pokračování *výroby Tis* a další spolupráce obou společností. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že jakkoliv zmiňovaná smlouva neřeší přechod zaměstnanců náležejících do provozu Tis, ti k žalobci přešli ke dni 1. 8. 2007 s tím, že za předcházející měsíc byly jejich mzdy přefakturovány. To neuznal jako poskytnutí služeb a zdůraznil, že zaměstnanci přešli k žalobci prakticky ve stejné době, jako veškerý majetek náležející ke zmiňované výrobě. Žalovaný dále poukázal na to, že kupní cena byla stanovena posudkem dr. Hrnčíře ze dne 21. 12. 2007, přičemž tento posudek byl zpracován pro účely stanovení hodnoty majetkového souboru (hmotného a nehmotného investičního majetku, zásob apod.), nacházejícího se na provozovně v obci Tis, za účelem převodu tohoto majetku. Součástí ocenění byla i práva a povinnosti vyplývající z pracovněprávních vztahů k zaměstnancům pracujících v této provozovně. Úprava pracovněprávních vztahů je zakotvena i v zápisech z valných hromad.

Na základě všech těchto zjištění žalovaný konstatoval, že jakkoliv je smlouva ze dne 27. 12. 2007 označena jako smlouva kupní, fakticky jde o smlouvu, kterou byla prodána část podniku a deklarovaný charakter smlouvy tak měl pouze zastřít faktický obsah tohoto právního úkonu, jak to předpokládá ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na tomto závěru přitom nemůže nic změnit ani tvrzení žalobce, že v provozovně Tis muselo být následně vytvořeno nové organizační schéma (do té doby zde nic takového nebylo) a že musely být nově vybudovány i kanceláře a sociální zařízení. K tomu žalovaný uvedl, že

tyto skutečnosti ještě nedokládají, že *výroba Tis* nebyla do té doby samostatnou organizační jednotkou; popsaná opatření jsou jen logickým důsledkem změny majitele, které vyhovují jeho potřebám a záměrům; představují též přirozenou modernizaci. V případě smlouvy ze dne 27. 12. 2007 tak žalovaný uzavřel, že na jejím základě nedošlo k dodání zboží ani převodu nemovitostí, ve smyslu ustanovení § 13 odst. 10 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“); nešlo ani o poskytnutí služeb, ve smyslu ustanovení § 14 odst. 5 písm. a) citovaného zákona. Nejednalo se tedy o předmět plnění podléhající dani z přidané hodnoty (§ 2 zákona o DPH) a nemohlo proto jít ani o zdanitelné plnění; není proto splněna základní podmínka pro odpočet daně, ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Obdobným způsobem pak žalovaný uvážil též o přefakturovaných mzdách za červenec roku 2007.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především podrobně konstatoval průběh předcházejícího daňového řízení a stanoviska žalobce i žalovaného. Uvedl, že podstatou sporu je, zda smlouva ze dne 27. 12. 2007, uzavřená mezi žalobcem, jako kupujícím, a společností GESTRA, s. r. o., jako prodávajícím, je skutečně smlouvu o prodeji části podniku (jak tvrdí daňové orgány), nebo o smlouvu kupní (jak tvrdí žalobce). Vycházel přitom z obsahu zmiňované smlouvy, dle které v obci Tis byla provozována výroba strojů a přístrojů a byl zde rovněž umístěn sklad. Dále bylo ve smlouvě konstatováno, že prodávající nevede ohledně tamní výroby samostatné vnitropodnikové účetnictví a v rámci svého podnikání ji neodděluje od své činnosti, takže zmiňovaná výroba netvoří samostatnou organizační jednotku. Smluvně bylo dále ujednáno, že prodávající zamýšlí touto smlouvou odevzdat *výrobu Tis* za úhradu kupujícímu, přičemž předmět smlouvy byl vymezen jako věci movité, práva a ostatní majetkové hodnoty a s nimi spjatá práva a závazky. Prodávající přitom prohlásil, že stav převáděné výroby byl zaznamenán ve výroční zprávě prodávajícího, jeho účetní závěrce, mimořádné účetní závěrce a v seznamu inventáře. Ze smlouvy dále vyplynulo, že kupní cena byla stanovena na základě znaleckého posudku JUDr. Hrnčíře.

Vycházeje z takto postaveného skutkového stavu věci krajský soud konstatoval, že závěr žalovaného, dle kterého má být na předmětnou smlouvu, v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu, nahlíženo jako na smlouvu o prodeji části podniku, není dostatečně skutkově podložen. Konkrétně daňovým orgánům vytkl, že nebylo dostatečně zjištěno, co bylo předmětem výroby společnosti GESTRA, s. r. o., a konkrétně provozovny Tis, v době před uzavřením smlouvy. Dále se žalovaný měl, dle jeho názoru, zabývat tím, zda provozovna Tis, ve vztahu k druhé provozovně společnosti GESTRA, s. r. o., umístěné v Sedloňově, provozovala činnost samostatnou, kooperativní, či doplňkovou, a zda sklad zřízený v této provozovně sloužil pouze pro její potřeby, či i pro potřeby provozovny druhé. Dle názoru krajského soudu bylo nutno též provést (i za pomoci účetnictví) podrobný rozbor činnosti prodávající společnosti, včetně jejích organizačních součástí, a to se zaměřením na vzájemné vazby mezi jednotlivými provozovnami, včetně popisu jejích konkrétní činnosti. Bez tohoto posouzení nelze dojít k závěru předestřenému žalovaným; zde krajský soud poznamenal, že na základě dosavadních zjištění lze spíše usuzovat, že se o prodej části podniku nejednalo. Žalovaný se konečně, dle názoru krajského soudu, též nevypořádal s odvolací námitkou, poukazující na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 870/2055, dotýkajícího se řešené problematiky; v tomto směru je tedy jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností opírající se o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především podrobně zopakoval důvody, které ho vedly k závěru o faktické povaze smlouvy ze dne 27. 12. 2007. Uvedl dále, že prodávající sám, o své vůli, zatížil uskutečněné plnění daní z přidané hodnoty; tuto daň potom neuhradil a opakovaně žádal o odložení zaplacení daně. Kupující a prodávající jsou přitom vzájemně propojenými společnostmi; daň na výstupu nebyla odvedena, zatímco na vstupu byla nárokována. To svědčí o tom, že celý obchodní případ byl uzavřen za účelem čerpání odpočtu daně ze státního rozpočtu, neboť ten, kdo odpočet nárokoval, věděl, že daň na výstupu odvedena není a ani odvedena nebude. V rámci nařízeného přezkumu byla u prodávajícího snížena daňová povinnost (v rozsahu odpovídajícím převodu podniku), nejde tedy o zdanění prodávajícího i kupujícího, jak tvrdí žalobce. Pokud jde o přefakturování mezd, zde již přezkum nebyl, pro uplynutí zákonných lhůt, možný; plátce však má možnost provést opravu daňové povinnosti postupem vyplývajícím z ustanovení § 49 a § 50 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 9. 2009. Všechny skutečnosti, které byly při rozhodování vzaty v potaz, byly zjištěny až v rámci daňové kontroly, nikoliv již při (řádném) vyměřování daně.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že je v dané věci třeba doplnit skutková zjištění podrobným rozborem výroby společnosti GESTRA, s. r. o. Dle jeho názoru lze jen těžko provádět podrobné právní rozbory minulého stavu; ten by bylo možné zjistit pouze v reálném čase, což však nebylo reálné, neboť správce daně ani stěžovatel nemohli tušit, že dojde k prodeji výroby Tis. V celém daňovém spise je nicméně dostatek důkazních prostředků svědčících pro závěr, že se v dané věci jednalo o prodej části podniku. Požadavky krajského soudu nemají oporu ani v žádném ustanovení obchodního zákoníku, v části týkající se prodeje podniku. Oporu v zákoně nemá taktéž požadavek na zjištění způsobu fungování skladu v převáděné provozovně. Není podstatné, jak sklad fungoval; dostatečně bylo prokázáno, že nejde o malý sklad. Totéž platí i pro názor krajského soudu, že se daňové orgány měly zabývat též tím, zda společnost GESTRA, s. r. o., vedla samostatné a oddělené účetnictví pro jednotlivé provozovny. Účetnictví bylo analyticky odděleno, což zcela postačuje. Vedení účetnictví a skladů přitom nebylo nikým rozporováno.

Pokud jde o tvrzení krajského soudu, že se stěžovatel nevypořádal s argumentací žalobce upínající se k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 870/2005, pak toto tvrzení je v rozporu s realitou, neboť stěžovatel na něj svůj názor vyjádřil na straně 6 odůvodnění svého rozhodnutí. Uvedl přitom i řadu dalších rozhodnutí správních soudů, které vzal v potaz; o tom se však krajský soud již vůbec nezmiňuje.

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, přitom svůj vlastní názor na věc vůbec nevyslovil a omezil se jen na ničím nezdůvodněnou domněnku, že se v posuzovaném případě zřejmě o prodej podniku nejednalo.

Stěžovatel konečně též namítl rozpor mezi částkou nákladů řízení uvedenou ve výroku rozsudku a jeho odůvodněním. Ve výroku jsou náklady řízení vyčísleny částkou 7760 Kč, matematickým propočtem úkonů konstatovaných v odůvodnění lze však dospět k částce 9600 Kč.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v zásadě pouze opakuje svou argumentaci uplatněnou již v řízení před krajským soudem; ta byla napadeným rozsudkem vyvrácena. Zopakoval dále důvody a okolnosti uzavírání posuzované smlouvy, přičemž zdůraznil, že úmyslem smluvních stran nebylo převádět podnik, respektive jeho část. Předmětem kupní smlouvy bylo pouze: 1) vypořádání technického zhodnocení pronajatých budov, 2) soubor movitých věcí, uvedených v příloze č. 3 smlouvy (šlo o věci nesourodé struktury) a nehmotný majetek (představovaný kreslícím programem), které nemohly sloužit k zajišťování žádné výroby, 3) materiál a zboží na skladě (ten nebyl pro kupujícího k potřebě a byl převážně následně prodán). Kupní smlouva sice nedopatřením hovoří též o převodu *nedokončené výroby, práv z nájemní smlouvy, práv z průmyslového a duševního vlastnictví, nevypořádaných nároků na plnění od dodavatelů, ostatních aktiv v kupní smlouvě neuvedených (zejména sítě odběratelů, know-how prodávajícího, rozpracované výroby, nesplacených závazků ze smluv uzavřených s dodavateli prodávajícího a ochranných známkách)*, fakticky však nic takového předmětem převodů nebylo, což jasně dokládají přílohy k této smlouvě. Obdobně znalecký posudek, na který se odvolávají daňové orgány, opět fakticky ocenil jen to, co bylo skutečně převáděno; vše ostatní, o čem posudek pojednává, předmětem převodu nebylo a vyčíslená hodnota proto odpovídala nule. Tuto skutečnost ostatně znalec potvrdil a byl připraven tak učinit i před daňovými orgány, neboť žalobce se domáhal provedení jeho výslechu. Žalobce dále uvedl, že předmětem smlouvy nemohl být areál *výroba Tis*, neboť budova, kde se provozovna nachází, nebyla ve vlastnictví prodávajícího (GESTRA, s. r. o.); ta jej měla pronajatý právě od žalobce (před změnou obchodní firmy Sepasil spol s. r. o.). Nikdy zde neprobíhala žádná ucelená výroba; byla zde pouze zřízena expedice, sklad, případně zde byly též prováděny úpravy vyrobených strojů. V areálu Tis neexistovala žádná samostatná organizační struktura, nebylo vedeno oddělené střediskové účetnictví, nebyly samostatně vedeny pohledávky, závazky, zaměstnanci, peněžní prostředky, ani žádné jiné složky aktiv a pasiv. Pojem *„výroba Tis“* byl použit až ze strany advokátní kanceláře, která celou transakci připravovala, a to nejspíše pro zjednodušení popisu předmětu kupní smlouvy. Žalobce zdůraznil, že od počátku měl v úmyslu DPH prodávajícímu uhradit, což se i stalo. Poukazuje na čl. 8 kupní smlouvy, kde je DPH vypočtena a konstatován závazek uhradit ji prodávajícímu. Samotnou úhradu pak potvrzuje bankovní výpis. Společnost GESTRA, s. r. o., nepopřela, že kupní cenu, včetně DPH, obdržela a uznává svůj závazek daň odvést. Neměla proto důvod žádat o nařízení přezkumného řízení. Daň má být vymáhána po této společnosti a nikoliv po žalobci. Ze všech uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Vzhledem k tomu, že v dané věci je jádrem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem posouzení, zda byl smlouvou ze dne 27. 12. 2007 skutečně převáděn podnik (jeho část), považuje Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve poznamenat, že konstantní judikatura

správních soudů (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 3/2004, publikovaný pod č. 632/2005 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) stojí na názoru, že není podstatné, jak byl takový právní úkon 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 (třebas i uzavíranými postupně). Rozhodující je vždy hledisko funkční. Podnik je totiž chápán jako věc hromadná a jeho charakteristickým znakem je způsobilost sloužit (jako relativně samostatná entita) podnikatelské činnosti jeho vlastníka. Fiskální posouzení tohoto typu převodů 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 za situace, kdy bylo uzavřeno postupně několik kupních či jiných (obvykle nepojmenovaných) smluv, může na ně být pro potřeby daňové nahlíženo jako na smlouvu o prodeji podniku, neboť ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu takový postup nepochybně umožňuje. Podstatné je v takových případech posoudit, zda by tímto způsobem byl dosažen shodný stav, jako v případě, kdy by byla uzavřena smlouva o prodeji podniku. Tento stav přitom musí být kryt shodnou vůlí účastníků takových transakcí a nesmí být jen výsledkem náhodné shody okolností. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 21. 6. 2007, č. j. 5 Afs 121/2006 - 82 uvedl, že *„[z]ávěr o tom, co všechno tvoří podnik, bude vždy záviset na jeho konkrétní podobě a může to být případ od případu velmi rozdílné. Nelze koncipovat předmět disposice 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“*.

Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že daňové orgány shora popsaná východiska reflektovaly a zaměřily se na zjištění, zda předmět převodu umožňoval novému nabyvateli pokračovat ve stávající výrobě. Stěžovatel (mimo jiné) konstatoval, že kromě převzetí strojního vybavení, zásob materiálu a výrobků, smlouva převáděla i nedokončenou výrobu a práva z průmyslového a duševního vlastnictví, předpokládala převzetí sítě stávajících odběratelů, apod., přičemž výslovně předpokládala, že kupující (žalobce) bude za použití předmětu převodu dále podnikat, a to ve stejném oboru. Tato zjištění pak byla zasazena do kontextu zjištění týkajících se zaměstnanců, kteří ke dni uzavření smlouvy v provozovně Tis pracovali, a až na výjimky se později stali zaměstnanci žalobce; fakt, že původní pracovně právní vztahy byly nejprve ukončeny a následně obnoveny s novým subjektem (žalobcem) dle jeho názoru na podstatě věci neměnil ničeho. Za situace, kdy smlouva (představovaná jako smlouva kupní) definuje předmět převodu z pohledu jeho účelového využití (pro další provozování podnikatelské činnosti), čemuž odpovídá i způsob jeho provedeného ohodnocení, je závěr o skutečné povaze provedených transakcí, coby smluvního převodu podniku, zcela logickým vyústěním. Jinými slovy řečeno, pokud byl smluvně nastolen stav, kdy bude (alespoň v podstatných parametrech) ve stejné provozovně, se stejnými osobami, provozována (za použití stávajících technických prostředků) stejná výrobní činnost, jako v době před uzavřením smlouvy, jde o jasné indicie, dokládající realizovaný převod podniku (srov. obdobně například rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec, ze dne 27. 2. 2009, č. j. 59 Ca 125/2008 - 31, publikovaný pod č. 1893/2009 Sb. NSS).

Krajský soud ovšem stěžovateli tento přístup nevytýká; poukazuje však na deficity ve skutkových zjištěních a *implicite* označuje závěry stěžovatele za předčasné. Tento názor Nejvyšší správní soud v principu sdílí, byť částečně z jiných důvodů.

Požadavek krajského soudu na bližší objasnění faktu, jaká výroba (činnost) byla v provozu Tis provozována před a po uzavření smlouvy ze dne 27. 12. 2007, je ve světle shora uvedených východisek zcela oprávněný, neboť případné zjištění, že výroba po převzetí předmětu smlouvy novým vlastníkem probíhala v podstatných parametrech shodně jako v době před uzavřením smlouvy, je jistě relevantním indikátorem o skutečné povaze převodu. To platí i pro požadavek na bližší zjištění vzájemných vazeb mezi jednotlivými organizačními součástmi, respektive provozy prodávajícího subjektu, neboť míra samostatnosti převáděného provozu (byť nikoli nutně vyjadřovaná navenek) umožňuje blíže posoudit, do jaké míry se jednalo o oddělitelnou (a tedy více samostatnou) součást. Na rozdíl od krajského soudu se však Nejvyšší správní soud nedomnívá, že by tyto otázky měly být předmětem podrobného rozboru; základní představa o těchto skutkových otázkách by měla být pro zhodnocení věci dostačující.

Pokud krajský soud dále požaduje, aby se stěžovatel zabýval, v kontextu zbývající části podniku společnosti GESTRA, s. r. o., charakterem skladu v provozu Tis (jehož existence v době převodu není sporná), Nejvyšší správní soud považuje takový postup za nadbytečný. Jak již bylo výše naznačeno, soubor převáděných majetkových i nemajetkových hodnot, včetně personálního substrátu, může být (dle konkrétních okolností věci) považován za podnik i za situace, kdy některá součást, nutná pro jeho řádné fungování, plně neodpovídá těmto potřebám (stejně tak, pokud jeho potřeby přesahuje). Další požadavek krajského soudu na prověření, jakým způsobem bylo vedeno účetnictví společnosti GESTRA, s. r. o., ve vztahu k provozu Tis, považuje Nejvyšší správní soud za oprávněný pouze podmíněně. Jakkoli civilní judikatura (viz dále) vyslovuje názor, že u samostatné organizační jednotky (zde podniku) je třeba vést samostatné účetnictví, nelze tomuto názoru přisvědčit. Lze naopak souhlasit se stěžovatelem, že v těchto případech postačí rozdělení syntetických účtů na analytické účty odpovídající jednotlivým jednotkám. Bude-li tato skutečnost prokázána, lze podmínku odděleného účtování považovat za splněnou.

Nejvyšší správní soud tak do značné míry sdílí názor krajského soudu, že pro jednoznačný závěr, že předmětem smlouvy ze dne 27. 12. 2007 byl převod podniku, neshromáždil stěžovatel dostatečné důkazy. Nelze totiž přehlédnout, že obecně správná východiska (kritéria), z nichž stěžovatel vycházel, jsou v dané věci zpochybňována z pohledu jejich reálného naplnění. Je třeba připomenout, že žalobce již v žalobě namítal, že smlouva i znalecký posudek obsahují údaje o převodu nehmotných práv, pohledávek, apod., přičemž však tyto majetkové i nemajetkové hodnoty předmětem převodu vůbec nebyly. Tomu skutečně nasvědčuje jak kopie příloh ke smlouvě (konkretizující některé převáděné položky), tak i obsah samotného znaleckého posudku, kde jsou tyto položky oceněny nulovou hodnotou (neboť nebyly předmětem převodu). Důvody, kterými žalobce tento nesoulad vysvětluje (včetně důvodu, proč byly ve smlouvě použity formulace jednoznačně indikující převod podniku), nepovažuje zdejší soud za *prima vista* účelové; podstatné je, že existuje-li možnost rozporu mezi stavem právně deklarovaným a faktickým, měly by daňové orgány tuto otázku prošetřit a vycházet pak případně ze stavu

faktického. Tím se však, soudě alespoň dle odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, v tomto rozsahu nezabývaly.

Druhým důvodem, který krajský soud vedl ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, bylo opomenutí vypořádání jednoho z odvolacích bodů, konkrétně argumentace žalobce odvolávající se na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 870/2005. I zde lze krajskému soudu v jeho závěrech přisvědčit. Je sice pravdou, že stěžovatel odkaz žalobce na shora uvedený rozsudek zcela nepominul, nevypořádal se však s podstatou jeho argumentace. Ten totiž na str. 8 odvolání ze zmiňovaného rozsudku citoval dvě pasáže, přičemž pasáž *I.* se výslovně vztahovala k vedení samostatného účetnictví, coby znaku samostatné organizační jednotky (podniku); na str. 5 odvolání přitom bylo výslovně namítáno, že pro středisko Tis samostatné účetnictví vedeno nebylo. Stěžovatel se tedy nevypořádal s jednou dílčí odvolací námitkou, která však byla pro posouzení podstaty věci relevantní. Jeho argumentace, uplatněná až v kasační stížnosti, tuto vadu rozhodnutí nemůže zpětně zhojit (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009 - 46), a to i přesto, že zdejší soud stěžovatelův pohled na otázku účtování u jednotlivých organizačních jednotek sdílí. Podstatné ovšem je, že tento právní názor stěžovatele musí být konfrontován se skutkovými zjištěními a následně vyhodnocen, což se (soudě dle odůvodnění odvolacího rozhodnutí) nestalo. I z tohoto důvodu proto krajským soudem vyslovený důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele obstojí.

Stěžovatel v kasační stížnosti konečně poukazoval na údajnou zmatečnost výroku, kterým byl krajským soudem zavázán k úhradě nákladů řízení žalobci. Ani v tomto bodě není kasační stížnost důvodná. Výše nákladů řízení, k jejíž úhradě byl stěžovatel zavázán, je představována jednak odměnou za dva úkony právní služby daňové poradkyně Mgr. Ing. Dagmar Christophové, která převzala zastupování žalobce v řízení před krajským soudem a podala jeho jménem žalobu, jednak odměnou advokáta JUDr. Jaroslava Poláčka, který později převzal toto zastoupení a provedl taktéž dva úkony právní služby (replika k vyjádření stěžovatele, účast u nařízeného jednání); k tomu pak byla přičtena částka 2 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Zcela správně proto byly náklady soudního řízení stanoveny jako odměna za čtyři úkony právní služby (včetně odpovídajících režijních paušálů), částka zaplaceného soudního poplatku a částka odpovídající DPH, kterou druhý zástupce žalobce odvede (coby plátce této daně) státu. Rozdělení těchto nákladů mezi dvě platební místa je pak dáno tím, že první zástupkyní žalobce nebyl advokát ale daňová poradkyně; nelze proto přiznat náklady celého řízení *en block* poslednímu ze zástupců – advokátovi s tím, že rozvržení soudem určené částky je již věcí jejich soukromoprávní disposice. Výše určených nákladů řízení proto byla stanovena správně a jejich rozdělení na platby mezi dva různé adresáty bylo zcela racionální a v souladu se zákonem.

Pokud jde o další aspekty věci, těmi se Nejvyšší správní soud, vázán dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), nezabýval. Předmětem posouzení věci kasačním soudem bylo pouze zhodnocení důvodů, které krajský soud vedly ke zrušení napadeného správního rozhodnutí. Ty, jak je patrné z výše uvedeného, v podstatné části obstojí. I případná důvodnost některých argumentů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti by tak na závěru o vadách jeho rozhodnutí, vylučujících jeho soulad se zákonem, nemohly změnit ničeho.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, zavázal ho Nejvyšší správní soud k náhradě nákladů řízení procesně úspěšnému účastníkovi – žalobci. Výše přiznaných nákladů spočívá v odměně za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v částce 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 2400 Kč. Vzhledem k tomu, že advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 citovaného zákona, činí 480 Kč. Ustanovenému advokátu se tedy přiznává odměna v celkové výši 2880 Kč.

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

V Brně dne 18. září 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu