



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Autobazar Vysočina s.r.o.** se sídlem Žďár nad Sázavou – Mělkovice 2374, zastoupené společností Censitio s.r.o. se sídlem Praha 4, Ratajova 1113/8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20502/14/5000-14303-702642,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební výměr - Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 15. 11. 2013, č. j. 1490997/13/2914-24802-700372. Tímto platebním výměrem správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

prosinec 2012 ve výši 1 023 063 Kč a současně ji vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), ve výši 204 612 Kč.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně měla provést podle § 78 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), úpravu odpočtu daně u technického zhodnocení nemovitosti vložené do základního kapitálu společnosti AUTOCENTRUM VYSOČINA s.r.o. (dále též „AUTOCENTRUM“) ve výši 6 394 148,20 Kč.

[3] K námitkám žalobkyně správce daně uvedl, že se v daném případě nejednalo o vklad části podniku podle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, který by se nepovažoval za dodání zboží nebo převod nemovitosti ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Společnost AUTOCENTRUM byla založena pouze peněžitými vklady dvou společníků, žádný nepeněžitý vklad nebyl při založení do společnosti vložen. Vkladem nemovitosti v roce 2012 se charakter společnosti (oprávněnost motorových vozidel) nezměnil. Znalecký posudek se týkal pouze ocenění nemovitosti, nikoli podniku. Drobný majetek v hodnotě 480 Kč byl v roce 2010 účtován na straně MD účtu 062, vklad neprošel přes obchodní rejstřík. Nehmotný majetek (seznamy zákazníků) nebyl oceněn nezávislým odborníkem a žádným způsobem nezvýšil hodnotu vkládané části podniku. Ani skutečnost, že společnost AUTOCENTRUM začala v dubnu 2010 zaměstnávat M. B., nezvýšila cenu části podniku.

[4] V dané věci se tedy jednalo o vklad nemovitostí včetně technicky zhodnocené budovy, u kterého si žalobkyně při jeho pořízení nárokovala odpočty daně z přidané hodnoty na vstupu podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. Z důvodu, že došlo ke změně účelu použití tohoto technického zhodnocení (pro plnění od daně z přidané hodnoty osvobozená bez nároku na odpočet DPH), byla žalobkyně povinna v daňovém přiznání provést úpravu odpočtu DPH podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 11. 11. 2013, č. j. 1135893/13/2914-05402-703653).

[5] Žalovaný na základě odvolání žalobkyně znovu zhodnotil jednotlivé složky předmětného převodu - nemovitý majetek, drobný hmotný majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouvu a ztotožnil se se závěry správce daně, že nejsou schopny obstát jako část podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně rozdělila žalobu do následujících okruhů námitek:

II. a) nesprávné posouzení právní otázky

[7] Žalobkyně namítala, že pojem „vklad podniku nebo jeho části“ je nutno vykládat ve smyslu směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice č. 2006/112“). Prodej podniku nebo jeho části byl vyňat z předmětu daně, aby bylo z kupujících sejmuto daňové břemeno, jelikož takováto transakce je nepříznivá

z hlediska peněžních toků, i když je daňově neutrální [viz stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ve věci C-497/01 *Zita Modes*].

[8] Prodej podniku nebo jeho části je v zákoně o dani z přidané hodnoty definován za pomoci odkazu pod čarou na § 476 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obchodní zákoník“). Vzhledem k vývoji judikatury SDEU je ale zřejmé, že prodej podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku není totožný s prodejem podniku podle komunitárního práva. Soudní dvůr Evropské unie jakékoli vymezení podle lokálních soukromoprávních předpisů odmítá a předkládá definici jednotnou pro všechny členské státy. SDEU rovněž připouští, že v závislosti na povaze obchodu a dalších souvisejících okolnostech může být za převod souhrnu majetku považován i převod zásob a zařízení prodejny (případ C-444/10 *Christel Schriever*), což však již nenaplnuje požadavky § 476 obchodního zákoníku.

[9] Žalobkyně postupně vložila do dceřiné společnosti AUTOCENTRUM technické vybavení (nástroje a přístroje), nemovitost, převedla zaměstnance a smlouvy s obchodními partnery. Jednalo se o samostatnou organizační jednotku, což dokládá i oddělené účetnictví střediska „Dílna“. Vklad části svého podniku v případě žalobkyně splňuje kritéria stanovená SDEU pro to, aby byla tato transakce považována za vklad části podniku, neboť se jednalo o vklad části podniku, schopné nezávislé ekonomické činnosti a nabyvatel pokračuje ve výkonu činnosti vložené části podniku.

[10] Závěrům SDEU odpovídají i závěry Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011-103). Pro daňové účely je transakci třeba posuzovat z funkčního hlediska tzn., zda byl převeden soubor věcí, práv a jiných hodnot, který je alespoň v podstatných parametrech způsobilý k dalšímu podnikání v režii nového vlastníka.

[11] V oblasti DPH nelze spoléhat pouze na právní klasifikaci smlouvy. Platné znění zákona o dani z přidané hodnoty sice výslovně přiznává specifický režim DPH pouze prodeji resp. vkladu podniku nebo jeho části podle obchodního zákoníku, výklad uvedených zákonných ustanovení v souladu s právem Evropské unie však rozšiřuje tento režim na určité okruhy případů, kdy převáděná aktiva formálně znaky podniku nebo jeho části nesplňují (zpravidla proto, že nedochází k přechodu všech majetkových složek patřících k podniku v obchodněprávním smyslu).

[12] Aby byl celkově převod označen za vklad části podniku, nebrání ani jeho postupné vkládání do dceřiné společnosti.

II. b) porušení zásady neutrality

[13] Napadeným rozhodnutím byl porušen princip neutrality, neboť došlo k daňovému zatížení žalobkyně, přestože majetek, u kterého byl uplatněn odpočet daně, nadále slouží k ekonomické činnosti.

[14] Pokud by nebyl převod majetku posouzen jako vklad části podniku, pak měl být posouzen jako zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně pro jeho nabyvatele. Jen tak by došlo k zachování principu neutrality.

[15] Nemohlo dojít ke zkrácení daně, protože i kdyby potencionálně vznikla prodávajícímu daňová povinnost, tak by měl kupující nárok na odpočet této daně.

II. c) napadené rozhodnutí nemá oporu ve spisu

[16] Není pravdou tvrzení správních orgánů, že jedinou ekonomickou činností, ke které převáděná nemovitost sloužila, byl její pronájem společnosti AUTOCENTRUM. Budova byla od začátku využívána žalobkyní pro zabezpečení přípravy vozidel k prodeji včetně jejich drobných oprav (s prolukou od ledna do července 2011 z důvodu provádění stavebních prací). Záměrem žalobkyně bylo vydělit z podnikatelské činnosti přípravu vozidel a jejich drobné opravy pro prodej a dále tyto činnosti rozvinout a nabídnout i externím zákazníkům.

[17] Žalovaný své odůvodnění, že budova nemohla být výše uvedeným způsobem využívána, opírá o úvodní vyjádření znalce ve znaleckém ocenění nepeněžitěho vkladu, které má pouze obecný, informativní charakter a není součástí vlastního znaleckého posouzení. Vyjádření znalce ke stavu před oceněním nemovitosti není zcela přesné a není také žádným důkazem.

[18] Nemovitost nebyla v žádném případě demolována. Stavebním povolením byla povolena přístavba a nástavba stávajícího objektu. Souhrnná technická zpráva k projektové dokumentaci i následný kolaudační souhlas jednoznačně dokumentují, že bylo provedeno technické zhodnocení budovy (přístavba a nástavba), nikoliv její demolice a stavba nové budovy. Důkazem toho, že i v průběhu rekonstrukce byla v objektu provozována servisní činnost je krádež automobilu ze dne 13. 10. 2010 (viz protokol Policie ČR ze dne 10. 1. 2011, č. j. KRPJ-8068-54/TČ-2010-161471)

[19] Převáděná činnost spočívala v přípravě vozidel na prodej (čištění, mytí, drobné opravy včetně oprav laku apod.). Vkládaný drobný majetek plně postačoval pro čištění a mytí vozidel. Ostatní nářadí jako např. klíče, šroubováky, kleště apod. nebylo nezávislým odborníkem oceňováno vzhledem k jeho stáří, nízké pořizovací ceně a opotřebením. Tento drobný majetek nebyl samostatně evidován v účetnictví, protože jeho pořizovací cena nedosahovala stanovené hranice pro povinnou evidenci. Vzhledem k doložené historii podnikání a historii vlastní vkládané činnosti, nemůže být pochyb o tom, že přiřazení majetku jako složky části podniku nebylo samoúčelné.

[20] Jako nehmotné aktivum byly označeny seznamy potencionálních zákazníků, kteří poptávali služby po činnostech, které byly převedeny na společnost AUTOCENTRUM včetně případných větších oprav a dále smlouvy s dodavateli, se kterými vzhledem k délce obchodního vztahu přecházely výhodné cenové i obchodní podmínky. Největším aktivem bylo a je trvalé zajištění zakázek pro mateřskou společnost a další výhody vyplývající z převzatých pracovních postupů a jiných obtížně popsatelných efektů plynoucích z toho, že byla vložena samostatně fungující podnikatelská činnost.

[21] Nehmotná aktiva nebyla účelově vytvořena a mají nemalý, měřitelný přínos pro dceřinou společnost. Nehmotný majetek ve smyslu převáděných výhod nemůže být součástí rozvahy společnosti, tedy jejich aktiv, pokud je vytvořen vlastní činností. Nesplňuje v tomto případě kritérium identifikovatelnosti, tj. není možné jej samostatně prodat nebo licencovat, a z toho důvodu žalobkyně nemohla a nesměla o vlastních nehmotných aktivech účtovat.

Mohla je pouze ocenit pro účel vkladu podniku nebo části podniku. Možnost ocenit nehmotný majetek žalobkyně nevyužila.

[22] Žalobkyně měla závazek přijmout do pracovního poměru M. B. na činnost „řidič odtahového speciálu a pracovník údržby a přípravy vozů do prodeje“, která byla jako součást vkladu podniku převedena do společnosti AUTOCENTRUM. Také tento závazek byl tedy jednou ze složek vkladu části podniku.

[23] Při posuzování toho, zda v rámci daného podnikání existuje samostatná část podniku či ne, je nutné přihlídnout kromě jiného také k rozsahu daného podnikání. Provoz „Dílna“ hned zpočátku fungoval jako samostatná část podniku, vždy geograficky oddělená (původně v Bystřici nad Pernštejnem a poté U Malého lesa ve Žďáru nad Sázavou). Vložena byla podnikatelská činnost - příprava vozidel k prodeji a jejich drobné opravy, podnikatelským záměrem bylo rozšíření této činnosti o externí opravy motorových vozidel. Analytické členění účetnictví není dokladem o vydělení předmětu činnosti z mateřské společnosti, ale je dokladem o jeho samostatné existenci. Způsobilst dalšího podnikání v režii nového vlastníka byla prokázána fungováním společnosti AUTOCENTRUM od počátku své existence až do současné doby.

[24] Správní orgány tedy nesprávně vyhodnotily otázku části podniku a jeho vkladu. Argumenty, které předkládala žalobkyně, v podstatě zavrhlly, aniž by v tomto směru kladly další otázky, případně požadovaly předložit jiné důkazy, které by mohly potvrdit nebo vyvrátit názor žalobkyně.

II. d) rozhodné skutečnosti nebyly zjištěny co nejúplněji

[25] Správce daně nezkoumal, jak fungovala a jak pokračuje činnost žalobkyně, zda fungují převáděné obchodní kontakty, zda převáděný majetek mohl postačovat pro přípravu vozidel k prodeji, v jakém rozsahu slouží převáděná stavba pro vloženou činnost atd.

[26] Správní orgány nepostupovaly v souladu s § 92 daňového řádu, jelikož objektivně nezjistily skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[27] Žalobkyně závěrem shrnula, že vložila do dceřiné společnosti část svého podniku, která vykazovala funkční samostatnost, a tedy se jednalo o vklad části podniku, na který je možné aplikovat § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[28] Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že zákon o dani z přidané hodnoty je v souladu se směrnicí č. 2006/112, neboť tato je do něj implementována. Předmětem nepeněžitěho vkladu může být pouze taková část podniku, která je ucelenou, organizačně a samostatně hospodařící jednotkou podniku. Žalovaný zohlednil i judikaturu SDEU, která jeho závěry potvrzuje.

[29] V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval všemi čtyřmi součástmi, které byly převáděny do majetku společnosti AUTOCENTRUM, na základě rozhodnutí společníka ze

dne 9. 4. 2010. Nemovitý majetek byl dle znaleckého posudku postupně demolován a v roce 2010 byl celý objekt vybudován nový, čemuž odpovídá i vyjádření žalobkyně, že objekt prošel rozsáhlou rekonstrukcí. Místním šetřením dva roky po kolaudaci nebylo možné ověřit, co zbylo z původního objektu a co bylo nově dostavěno. Protokol Policie ČR může být důkazem o krádeži vozidla, nikoli o tom, jaká činnost v objektu probíhala a kdo ji prováděl. Rovněž v kolaudačním souhlase je uvedeno, že došlo ke změně užívání ze skladovací a výrobní haly na autoopravnu. Nemohlo tedy dojít k převodu části podniku jako organizační složky, ale pouze k převodu nemovitosti.

[30] Převod drobného hmotného majetku se jeví jako samoučelný, jelikož s takto omezeným množstvím pracovních prostředků nebylo možné provozovat jakoukoli činnost týkající se opravy a prodeje automobilů.

[31] O nehmotných aktivech měla žalobkyně účtovat podle § 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně nedoložila měřitelný přínos seznamů potencionálních zákazníků a smluv s dodavateli.

[32] Personální složka převáděného podniku zůstala nenaplněna, jelikož M. B. nebyl až do 15. 4. 2010 zaměstnancem žalobkyně, tudíž nemohl být jeho pracovní poměr převeden na společnost AUTOCENTRUM.

[33] Majetek převedený do společnosti AUTOCENTRUM není schopen sám o sobě ani dohromady obstát jako organizační složka podniku, a nemohlo tedy dojít k převodu části podniku podle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[34] Co se týče principu neutrality, není možné, aby byl správce daně nečinný v případech nesprávného zjištění a stanovení daně. K opravě by mělo dojít u obou stran transakce. V případě, že by byl předmětný vklad posouzen jako vklad části podniku, byl by žalobkyni nárok na odpočet daně zachován a úpravu odpočtu by řešila společnost AUTOCENTRUM jako nabyvatel.

[35] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně navrhl, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

[36] V replice ze dne 23. 12. 2014 žalobkyně uvedla, že objektivními důkazy prokázala, že rekonstrukce objektu spočívala v přístavbě a nástavbě, nikoli v jeho demolici a postavení nového objektu.

[37] V usnesení policejního orgánu je uvedeno, že neznámý pachatel po vytlačení uzamčených plechových vrat a poškození jejich zámku vnikl do budovy servisu. Zároveň jsou v usnesení jmenovány osoby, které byly v souvislosti s tímto přečinem vyslýchány, mj. M. B., který v tu dobu vykonával činnost pracovníka údržby a přípravy vozů do prodeje.

[38] Pokud by měl správce daně zájem zjišťovat, co zbylo z původního objektu a co bylo nově dostavěno, mohl si vyžádat projektovou dokumentaci včetně technické zprávy. Jednoduchým výpočtem by se dalo i zjistit, že vyfakturovaný objem zdiva nedosahuje objemu

zdiva předmětné stavby. Správce daně vycházel pouze z vyjádření soudního znalce, které v posuzovaných skutečnostech nebylo relevantní a jako jediné z důkazních prostředků uvádělo zmínku o demolici.

[39] Žalobkyně prováděla drobné servisní práce, neboť přijímala vozy k prodeji vesměs v pojízdném stavu. Práce na vozidle za účelem přípravy jeho prodeje spočívaly především v úklidu a mytí vozidla. K tomu není třeba žádné rozsáhlé přístrojové vybavení. Běžné nástroje, jako např. šroubovák, klíče, kladivo apod. jsou při svém pořízení vzhledem k nízké ceně určeny do okamžité spotřeby (zaúčtovány do nákladů) a nejsou v účetnictví na majetkových účtech v rozvaze nijak evidovány.

[40] Data o výnosech z vložených obchodních kontaktů jsou ověřitelná v účetnictví, doložená účetními doklady a z uváděných výnosů je odvedena daň z přidané hodnoty a potažmo i daň z příjmů. V žádném případě se tedy nemůže jednat o fiktivní položku, která by byla účelově vytvořena.

[41] Pracovní smlouva byla podepsána mezi žalobkyní a M. B. před tím, než došlo ke vkladu části podniku. Z podepsané smlouvy vznikl žalobkyni závazek přijmout M. B. do pracovního poměru. Vkladem části podniku zaniklo pracovní místo M. B. u žalobkyně a předmětná pracovní smlouva založila pracovní poměr dnem jeho nástupu do zaměstnání, ale již ve společnosti AUTOCENTRUM.

[42] Náklady řízení nelze žalovanému pro případ jeho úspěchu ve věci přiznat s ohledem na princip přednosti občana před státem.

V. Posouzení věci soudem

[43] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[44] Jádrem sporu bylo posouzení, zda v dané věci došlo ze strany žalobkyně k vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, nebo zda se jednalo o vklad části podniku tvořící organizační složku podniku podle § 13 odst. 8 písm. a) citovaného zákona. Tedy zda se předmětný převod považuje za dodání zboží, příp. převod nemovitosti, za úplatu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

[45] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 13 odst. 4 písm. f) citovaného zákona se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící

organizační složku podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně.

[46] Podle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží nebo převod nemovitosti nepovažuje prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, pokud se jedná o hmotný majetek.

[47] Podle § 4 odst. 3 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty se prodejem podniku rozumí prodej podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku, podle zvláštního právního předpisu; za prodej podniku se považuje rovněž vydražení podniku nebo jeho organizační složky ve veřejné dražbě. Toto ustanovení v poznámce pod čarou odkazuje na zvláštní právní předpis, a sice na § 476 obchodního zákoníku, který společně s následujícími ustanoveními upravuje smlouvu o prodeji podniku. Dle § 487 obchodního zákoníku ustanovení § 477 až § 486 platí i pro smlouvy, jimiž se prodává část podniku tvořící samostatnou organizační složku.

[48] Podle § 7 odst. 1 obchodního zákoníku je odštěpný závod organizační složka podniku, která je jako odštěpný závod zapsána v obchodním rejstříku. Při provozování odštěpného závodu se užívá obchodní firmy (§ 8) podnikatele s dodatkem, že jde o odštěpný závod. Podle odstavce druhého má obdobné postavení jako odštěpný závod i jiná organizační složka podniku, jestliže zákon stanoví, že se zapisuje do obchodního rejstříku. Podle odstavce třetího se provozovnou rozumí prostor, v němž je uskutečňována určitá podnikatelská činnost. Provozovna musí být označena obchodní firmou nebo jménem a příjmením anebo názvem podnikatele, k níž může být připojen název provozovny nebo jiné rozlišující označení.

[49] K posouzení, zda byl v daném případě skutečně převáděn podnik, resp. jeho část, je nejprve třeba uvést, 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 (eventuálně i uzavíranými postupně). Rozhodující je vždy hledisko funkční (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004-63, publikovaný pod č. 632/2005 Sb. NSS; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

[50] Pro účely daňového práva tedy není úprava v obchodním zákoníku vyčerpávající, avšak může sloužit jako určité vodítko pro definici podniku a jeho části. Podle prof. Marka organizační složkou podniku nemusí být vždy složka zapsaná do obchodního rejstříku, k jejímu určení mohou napomoci např. vnitřní předpisy. Při prodeji části podniku by však takovou organizační složku nemělo tvořit např. účelově různorodé seskupení nesouvisejících jednotlivostí, vytvořené před uzavřením smlouvy (viz *Marek, K.*: Smlouva o prodeji a nájmu podniku s dopady do praxe soudního exekutora. *Komorní listy*. 2013/1, str. 16-34). Podmínka faktické samostatnosti je obecně splněna tam, kde je daný provoz fyzicky oddělený, identifikovatelný a jednoznačně vymežitelný co do svých součástí. Co se týče účetnictví, postačí rozdělení syntetických účtů na analytické účty odpovídající jednotlivým jednotkám (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011-103).

[51] Podnik je 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. Například pokud by 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 (viz rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 14/2011-103).

[52] I podle judikatury SDEU platí, že aby byl převod majetku považován za osvobozený od daně z přidané hodnoty, musí převedená aktiva postačovat k tomu, aby nabyvatel mohl setrvale provozovat samostatnou hospodářskou činnost (viz rozsudek SDEU ze dne 10. 11. 2011, ve věci C-444/10 *Christel Schriever*).

[53] V nyní projednávané věci byly podstatné následující skutečnosti. Žalobkyně vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 3. 2. 2006, jediným jednatelem a společníkem byl a dosud je pan M. B. Společnost zahájila svoji činnost (prodej ojetých automobilů) v obci Olešná. V roce 2007 přesunula autobazar do Žďáru nad Sázavou. Servisní práce potřebné pro provoz autobazaru byly prováděny v Bystřici nad Pernštejnem. Kvůli vzdálenosti a zvýšeným nákladům žalobkyně chtěla přemístit servisní dílnu rovněž do Žďáru nad Sázavou. V červenci roku 2009 proto koupila objekt na adrese U Malého lesa 2432. Jednalo se o nemovitost vyžadující rozsáhlou rekonstrukci. Kolaudační souhlas s užíváním stavby „*Přístavba a nástavba objektu na pozemcích parc. č. 7355 a 7356 v kat. území Město Žďár, U Malého lesa – Žďár nad Sázavou*“ byl udělen dne 29. 7. 2011. Stavba dle tohoto souhlasu obsahuje přístavbu a nástavbu stávající skladovací a výrobní haly se změnou užívání na autoopravnu včetně sociálního zázemí. Podle interního dokladu žalobkyně ze dne 31. 12. 2011, č. 11ID010004/12, bylo do užívání zařazeno technické zhodnocení nemovitosti v celkové hodnotě 6 394 148,20 Kč.

[54] Dne 2. 4. 2010 vznikla dceřiná společnost žalobkyně AUTOCENTRUM VYSOČINA s.r.o. Základní kapitál byl vytvořen peněžitými vklady společníků M. B. (20 000 Kč) a žalobkyně (180 000 Kč).

[55] Rozhodnutím jediného společníka žalobkyně ze dne 9. 4. 2010 bylo přijato rozhodnutí, že specifikovaná část podniku bude vložena do společnosti AUTOCENTRUM a nemovitý majetek bude vložen do základního kapitálu společnosti. Dle rozhodnutí se jednalo o část podniku, která je odlišena v analytické účetní evidenci a která zajišťuje čištění a drobné opravy vozidel. Část podniku měla zahrnovat nemovitý majetek, drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouvu se zaměstnancem M. B.

[56] Nemovitý majetek tvořila stavba vzniklá z přístavby a nástavby stávající skladovací a výrobní haly se změnou užívání na autoopravnu včetně sociálního zázemí a příslušející pozemky.

[57] Drobný hmotný majetek tvořily konkrétně čtyři pracovní nástroje (vysavač, vysokotlaká myčka, vibrační bruska a stříkací pistole) v celkové hodnotě 480 Kč, jejichž cena byla

stanovena s přihlédnutím ke stáří a značnému stupni opotřebení (viz ocenění drobného hmotného majetku nezávislým uznávaným odborníkem ze dne 1. 4. 2010).

[58] Nehmotná aktiva měly tvořit smlouvy o smlouvách budoucích o využívání služeb autoservisu po jeho vybudování, ústně specifikované poptávky na využívání služeb autoservisu po jeho vybudování, smlouva se společností dodávající autokosmetiku a společnostmi dodávajícími náhradní díly a připravená ujednání o dodávkách zařízení a vybavení pro čištění a opravy vozidel pro část podniku zabývající se čištěním a opravami vozidel, vzniklá na základě úsilí žalobkyně při dosavadních výběrových řízeních.

[59] V průběhu řízení byl předložen seznam zákazníků, se kterými byly uzavřeny smlouvy o smlouvách budoucích (pět společností), seznam zákazníků, kteří ústně specifikovali poptávku na využívání služeb autoservisu („*zákazníci autobazaru při koupi vozu, téměř vždy pokud se jedná o místní*“ + pět dalších zákazníků) a potvrzení společnosti AUTO KELLY ze dne 12. 4. 2010, že ceny zboží, slevy a ostatní benefity poskytované žalobkyni budou garantovány i pro společnost AUTOCENTRUM.

[60] Předložená pracovní smlouva mezi žalobkyní a zaměstnancem M. B. byla uzavřena dne 18. 12. 2009 s domluveným nástupem do práce dne 15. 4. 2010. Sjedený druh práce byl „řidič odtahového speciálu a pracovník údržby a přípravy vozů do prodeje“. Místem výkonu práce byla provozovna U Malého lesa, 591 01 Žďár nad Sázavou. Zaměstnanec k žalobkyni nikdy nenastoupil, začal pracovat sjednaného dne až u společnosti AUTOCENTRUM na základě rozhodnutí jediného společníka žalobkyně ze dne 9. 4. 2010.

[61] Drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a zaměstnanec M. B. byli převedeni na společnost AUTOCENTRUM dne 15. 4. 2010. Zrekonstruovaný objekt dílny byl do základního kapitálu dceřiné společnosti AUTOCENTRUM vložen dne 29. 2. 2012, přičemž celková hodnota oceňované nemovitosti byla znaleckým posudkem ze dne 8. 12. 2011, č. 2766-46-2011, stanovena ve výši 8 648 780 Kč.

[62] Po posouzení konkrétních okolností nyní projednávané věci i s přihlédnutím k relevantní judikatuře se zdejší soud ztotožnil se závěry správních orgánů, že aktiva převáděná žalobkyní na společnost AUTOCENTRUM nepředstavovala část podniku tvořící organizační složku podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[63] Podstatné v dané věci bylo, zda převáděná aktiva představují funkční celek, který by umožňoval setrvale provozovat samostatnou hospodářskou činnost. Odhlédnuto od názvu prováděných kontraktů a způsobu převodu jednotlivých složek, bylo třeba vyhodnotit, zda jednotlivé složky - nemovitý majetek, drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouva s jedním zaměstnancem, tvoří ve svém souhrnu část podniku žalobkyně.

[64] Předně je třeba konstatovat, že skutkové okolnosti ohledně předmětného převodu byly zjištěny dostatečně, měly oporu ve spise a správní orgány měly dostatek poznatků, aby mohly učinit své právní závěry. Nebylo sporu o tom, co přesně žalobkyně převáděla na dceřinou společnost AUTOCENTRUM, sporným byl pouze právní výklad předmětného převodu. I okolnosti fungování činnosti autoservisu před a po převodu byly v základních rysech zjištěny, což je pro zhodnocení věci dostačující (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 14/2011-103). Žalobkyně namítala, že správce daně nezjišťoval, jak od roku 2006 fungovala příprava

vozidel k prodeji, zda mohl převáděný majetek postačovat pro přípravu vozidel či zda převedené obchodní kontrakty nadále fungují atd. Zdejší soud má však za to, že správní orgány mohly jednotlivé převáděné složky posoudit na základě zjištěných skutečností a i jejich samotné podstaty, což také učinily a což bylo pro danou věc postačující.

[65] Zdejší soud má ve shodě se správními orgány za to, že převod výše vymezených věcí, práv a jiných hodnot žalobkyně netvořil funkční samostatnou organizační složku umožňující nabyvateli provozovat samostatnou hospodářskou činnost.

[66] Žalobkyně předložila zdánlivě logický rozbor jednotlivých převáděných složek, s tím, že tvoří samostatnou část podniku, nicméně při komplexním posouzení celé skutkové situace lze dát za pravdu žalovanému, že jednotlivé složky jsou účelové a mají vytvořit obraz fungující části podniku, který je však pouze zdánlivý.

[67] K jednotlivým převáděným složkám soud uvádí následující. Žalovaný netvrdil, že by byla předmětná stavba zcela zdemolována (což opravdu nebylo možné tvrdit na základě úvodní části znaleckého posudku, ve které znalec vycházel ze sdělení majitele). Vycházel však z toho, že stávající stavba byla ve špatném stavu, činnost žalobkyně zde probíhala jen v omezeném režimu (během rekonstrukce vůbec) a tudíž se nedalo mluvit o samostatné ekonomické činnosti, kterou by bylo možno převádět. Žalobkyně v předmětné nemovitosti sama autoservis neprovozovala, budovu již před rekonstrukcí pronajala společnosti AUTOCENTRUM (viz nájemní smlouva 1/2010 ze dne 1. 5. 2010). Lze souhlasit se závěrem žalovaného, že záměrem žalobkyně bylo vybudovat provozní prostory pro potřeby dceřiné společnosti, nikoli pro vlastní potřebu. V době převodu v předmětné nemovitosti nefungovala část podniku, kterou by bylo možné převádět.

[68] Drobný hmotný majetek je opravdu spíše symbolický a provoz funkčního autoservisu si lze s jeho pomocí představit jen stěží, a to i když přihlídneme k námitce žalobkyně, že další nářadí nebylo oceňováno vzhledem k jeho stáří, opotřebení a nízké pořizovací ceně (klíče, šroubováky, kleště atd.). Součástí převodu nebyly nástroje či přístroje běžné pro činnost autoservisu např. pro diagnostiku, servis klimatizací, pneuservis, zvedání vozidel, kompresi vzduchu, sváření, opravu karosérií a autoskel atd., ale ani věci potřebné pro administrativní činnost nezbytně spojenou s provozem autoservisu. Indicií pro existenci samostatné části podniku by byl například převod kompletního zařízení dílny, strojů, materiálu, rozpracovaných zakázek, zboží na skladě atd. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že vložený drobný majetek plně postačoval pro čištění a mytí vozidel a tedy pro činnost samostatné části podniku.

[69] Ani tzv. nehmotná aktiva nelze považovat za plnohodnotný prvek podniku. Žalobkyně v řízení předložila pouze seznamy osob, se kterými byly uzavřeny smlouvy o smlouvách budoucích, příp. které ústně poptávaly využití služeb autoservisu po jeho vybudování (*sic*). Nebylo doloženo, že by mezi žalobkyní a společností AUTOCENTRUM došlo k převodu většího komplexu smluv, s tím, že by společnost AUTOCENTRUM nastoupila na pozici žalobkyně. O převodu samostatné organizační jednotky by například mohlo svědčit, kdyby byly uzavřeny smlouvy o postoupení pohledávek, které měla žalobkyně za svými dlužníky a převzetí dluhů vůči jejím věřitelům. Co se týče dodavatelů, bylo předloženo pouze potvrzení společnosti AUTO KELLY, že ceny zboží, slevy a ostatní benefity poskytované žalobkyni budou garantovány i pro společnost AUTOCENTRUM. Ani v tomto případě se nejednalo

o smluvní nástupnictví, ale pouze o určité potvrzení o ceně, které však má minimální hodnotu pro posouzení převodu části podniku. Společnost AUTOCENTRUM v dané věci tedy nepřevzala komplexní soubor smluv s dodavateli a zákazníky žalobkyně, který by byl opět podstatnou indicií dokládající převod podniku.

[70] Co se týče pracovní smlouvy se zaměstnancem M. B., nepovažuje soud za natolik podstatné, zda žalobkyně mohla či nemohla převádět pracovní poměr či pracovněprávní vztah. Podstatné bylo to, že dotčený zaměstnanec nikdy nebyl zaměstnancem žalobkyně a před jeho „převodem“ nebo „vkladem“ do společnosti AUTOCENTRUM nevykonával činnost pracovníka autoservisu. Jak správně uzavřel žalovaný, nemohl tak tento zaměstnanec ani být převeden do dceřiné společnosti jako tzv. personální složka podniku. Z hlediska pracovního práva přešel závazek žalobkyně přijmout tohoto zaměstnance na společnost AUTOCENTRUM, nicméně pro dané daňové řízení byl tento právní vztah irelevantní, jelikož zaměstnanec před převodem fakticky nevykonával činnost, která měla být převáděna.

[71] Žalobkyně předložila účetnictví členěné na analytické účty dle jednotlivých středisek „Autobazar“ a „Dílna“. K odvolání také přiložila vnitřní předpis ze dne 1. 11. 2006 - *Zásady bezpečného chování zaměstnance na pracovišti firmy*, ve kterém byli rovněž vymezena střediska „Autobazar“ a „Dílna“. Tyto důkazy svědčí o určitém dělení pracovišť ze strany žalobkyně, nicméně nepostačují pro konstatování existence samostatné části podniku, která byla převáděna. Vnitřní předpis pochází z roku, ve kterém vznikla žalobkyně a kdy provozovala činnost autobazaru v obci Olešná a servis zajišťovala v dílně v Bystřici nad Pernštejnem, a nemá tedy dostatečnou vypovídací hodnotu o situaci v roce 2010, resp. 2012, kdy byl uskutečňován předmětný vklad. Jak uvedl žalovaný, analytické členění účetnictví nemůže být dokladem o vydělení předmětu činnosti z mateřské společnosti, nicméně by mohlo svědčit o samostatné části podniku (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 14/2011-103). Samo o sobě však zcela jistě nemůže prokázat existenci samostatné části podniku, a vzhledem k tomu, že další podmínky naplněny nebyly (jak bylo rozebráno výše), nebylo možné dospět k závěru, že byla do dceřiné společnosti vložena část podniku tvořící samostatnou jednotku.

[72] Žalobkyně se snažila rozebíráním detailů jednotlivých převáděných složek zpochybnit závěry správních orgánů, které však i přes určité formulační nedostatky či nepřesnosti jsou ve svém celku přesvědčivě odůvodněné a správné. Z provedeného dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že žalobkyně, tedy *de facto* pan M. B., si založila dceřinou společnost AUTOCENTRUM, která se zabývá převážně opravami silničních vozidel. Podnik vznikl vybudováním na novém místě, opravou stávajícího objektu, nákupem vybavení, přijetím zaměstnanců atd. následně, tedy nikoli tím, že by byl na dceřinou společnost převeden existující fungující podnik, který by nabyvatel mohl bez dalšího v podstatných parametrech dále provozovat.

[73] Soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že jednotlivé složky převáděné žalobkyní ani samostatně ani ve vzájemném spojení nemohly být částí podniku a nemohlo tak dojít k převodu části podniku podle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. V daném případě se jednalo o vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, došlo ke změně v účelu použití převáděného majetku a podle § 78 a násl. citovaného zákona měla být provedena úprava odpočtu daně.

[74] Princip neutrality v dané věci porušen nebyl, správní orgány postupovaly podle zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně hlavně podle § 2 odst. 1 písm. a), § 13 odst. 4 písm. f), § 72, § 73, § 78 a § 78a a násl. Otázka zdanění nabyvatele převáděné zhodnocené nemovitosti společnosti AUTOCENTRUM nebyla předmětem daňového řízení, které je nyní přezkoumáváno, a proto se námitkami žalobkyně k této problematice směřujícími, soud nezabýval.

VI. Závěr a náklady řízení

[75] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[76] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[77] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření k žalobě podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014.

[78] K návrhu žalovaného soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20).

[79] Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se

v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96-23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014-31).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 22. listopadu 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu