

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Autobazar VYSOČINA, s.r.o.,** se sídlem Žďár nad Sázavou – Mělkovice 2374, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20502/14/5000-14303-702642, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2016, č. j. 29 Af 71/2014 - 82,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Od roku 2002 byl M. B. v obci Olešná provozován autobazar, v roce 2006 tuto podnikatelskou činnost převzal žalobce (dále jen „stěžovatel“). Stěžovatel tvrdil, že doplňkovou činností k provozu autobazaru byly od počátku také servisní práce; před prodejem je třeba ojetý automobil připravit k prodeji. Servisní práce byly prováděny v dílně nacházející se v Bystřici nad Perštejnem, kde pracovali tři zaměstnanci. V roce 2007 byl přemístěn provoz autobazaru do Žďáru nad Sázavou. Servisní práce však byly nadále provozovány v dílně v Bystřici nad Perštejnem. Stěžovatel se proto rozhodl, že do své dceřiné společnosti AUTOCENTRUM VYSOČINA, s. r. o. (dále jen „AUTOCENTRUM“), vyčlení výkon servisních činností; záměrem bylo oddělení prodeje

ojetých automobilů od servisní činnosti (výkon servisních činností byl plánován také pro další subjekty). Tvrdil, že v několika etapách vložil do společnosti AUTOCENTRUM jako vklad část svého podniku (tj. dílnu provádějící servisní činnost, která měla být samostatnou organizační jednotkou), kterou měl tvořit nemovitý majetek, drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouva se zaměstnancem M. B.. Za účelem přemístění dílny do Žďáru nad Sázavou tedy stěžovatel v roce 2009 koupil nemovitosti, jejichž součástí byla také budova, která vyžadovala rekonstrukci (dále jen „nemovitost“). Po dobu její rekonstrukce byla servisní činnost provozována pouze v omezeném rozsahu s jedním zaměstnancem; zbytek servisní činnosti byl zajišťován dodavatelsky.

[2] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2013, č. j. 1490997/13/2914-24802-700372, byla stěžovateli podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 1 023 063 Kč a současně byl vyrozuměn o povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 204 612 Kč, neboť stěžovatel neprovedl dle § 78 a § 78a zákona o dani z přidané hodnoty úpravu odpočtu majetku (nemovitosti), která byla vyřazena z jeho obchodního majetku dne 29. 2. 2012.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20502/14/5000-14303-702642, zamítl odvolání stěžovatele a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud ve shodě se správními orgány konstatoval, že dceřiná společnost stěžovatele AUTOCENTRUM vznikla jako nový podnik. Vklad majetku a jiných hodnot stěžovatelem do této společnosti však netvořil funkční samostatnou organizační složku, která by byla schopna provozovat samostatnou hospodářskou činnost. Krajský soud dovodil, že jednotlivé převáděné složky byly vytvořeny účelově a měly vytvořit obraz fungující části podniku; nemohlo tedy dojít ke vkladu části podniku podle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle názoru krajského soudu se jednalo o vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě ve hmotném majetku (nemovitosti) podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 78 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty měla být provedena úprava odpočtu daně, neboť následně došlo ke změně v účelu použití převáděného majetku.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že jím vkládaná aktiva do společnosti AUTOCENTRUM nepředstavovala část podniku tvořící samostatnou

pokračování

organizační složku podniku ve smyslu § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[8] Dle stěžovatele je nutné vykládat zákon o dani z přidané hodnoty v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice"), a příslušnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU"). Stěžovatel zdůraznil, že prodej podniku nebo jeho části představující organizační složku se dle § 13 odst. 8 písm. a) a dle § 14 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží ani za poskytnutí služby. Důvodem pro takovou úpravu, jak konstatoval generální advokát ve věci C - 497/01, *Zita Modes proti Lucemburskému velkovévodství* (rozhodnutí SDEU a stanoviska generálních advokátů jsou dostupná na www.curia.eu), a jak to vyplývá také z důvodové zprávy ke směrnici, bylo zproštění daňového břemene osob, která aktiva nakupují, neboť tato transakce je nepříznivá z hlediska finančních toků. Vymezení podniku v zákoně o dani z přidané hodnoty odkazuje na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník"; pozn. NSS - zrušen zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník); toto vymezení ovšem není totožné se směrnicí. Soudní dvůr Evropské unie vymezení podniku podle soukromoprávních předpisů odmítá a předkládá jednotnou definici pro všechny členské státy; s mírnou nadsázkou za převod souhrnu majetku může být považován také prostý prodej zásob (viz rozsudek SDEU ze dne 10. 11. 2011, ve věci C - 444/10, *Schriever proti Německu*).

[9] Stěžovatel namítl, že krajský soud vycházel z nesprávného závěru, že předmětem vkladu části podniku byla činnost autoservisu. Předmětem vkladu však byla příprava vozidel k prodeji a jejich drobné opravy (tj. pomocná servisní činnost k hlavní činnosti stěžovatele - prodeji ojetých automobilů). K dalšímu rozvoji činnosti na opravy motorových vozidel mělo dojít až v rámci nově vzniklého subjektu. Proto součástí vkladu části podniku nebyly nástroje či přístroje běžné pro činnost autoservisu.

[10] Přípravu automobilů k prodeji stěžovatel prováděl vždy na jiném místě, než byl provozován prodej ojetých automobilů; tato část podniku proto byla samostatnou organizační složkou. Materiální složka části podniku byla představována provozní budovou a pracovními nástroji, a to včetně nástrojů (např. šroubovák, klíče, kladivo atd.), které nebyly evidovány; pro svou nízkou pořizovací cenu byly účtovány přímo do spotřeby.

[11] Stěžovatel dále tvrdil, že měl již před vkladem části podniku závazek přijmout M. B. do pracovního poměru na pozici *„řidič odtahového speciálu a pracovník údržby a přípravy vozů do prodeje"*, tj. na pozici, která se vztahovala k činnosti, která byla předmětem vkladu části podniku. Tento závazek byl součástí vkladu části podniku a společnost AUTOCENTRUM měla povinnost M. B. zaměstnat.

[12] Stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud pominul jeho důkazní návrhy a nesprávně dovodil, že *„[v] době převodu předmětné nemovitosti nefungovala část podniku, kterou bylo možné převádět"*. Stěžovatel navrhoval k důkazu usnesení Policie České republiky ze dne 10. 1. 2011, č. j. KRPJ-8068-51/TČ-2010-161471, v němž je uvedeno, že

neznámý pachatel vnikl do budovy servisu (dne 13. 10. 2010, při níž v době rekonstrukce nemovitosti došlo ke krádeži automobilu). V tomto usnesení jsou též uvedeny osoby, které byly v souvislosti s přečinem vyslýchány; např. M. B., který připravoval vozy k prodeji.

[13] Jako nehmotné aktivum dílny (samostatné organizační složky) stěžovatel označil seznamy potenciálních zákazníků poptávajících služby po činnostech převedených na AUTOCENTRUM a smlouvy s dodavateli. Za největší aktivum stěžovatel označil zajištění zakázek pro mateřskou společnost a další výhody vyplývající z pracovních postupů, jakož i další skutečnosti vyplývající z toho, že byla vložena samostatně vykonávaná činnost.

[14] Stěžovatel má za to, že správní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci; v tomto směru jsou závěry krajského soudu nesprávné. Správní orgány např. nezjišťovaly, jak probíhala příprava vozidel, co všechno je potřeba k této přípravě, kde taková činnost byla prováděna či mohla být prováděna, v jaké míře pokračuje převáděná činnost atd.

[15] Stěžovatel zdůraznil, že jednou ze základních zásad systému daně z přidané hodnoty je princip neutrality. V projednávané věci byl tento princip porušen, neboť došlo k daňovému zatížení stěžovatele, ačkoli majetek, u kterého byl uplatněn odpočet daně, dále slouží ekonomické činnosti a jeho hodnota se projevuje ve zdanitelných plněních poskytovaných konečným spotřebitelům. Pokud by nebyl převod majetku posouzen jako vklad části podniku, pak měl být posouzen jako zdanitelné plnění s nárokem na odpočet pro jeho nabyvatele. Podle stěžovatele ani nemohlo dojít ke zkrácení daně z přidané hodnoty, neboť i kdyby potenciálně vznikla prodávajícímu daňová povinnost, tak by měl kupující nárok na odpočet této daně.

[16] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný odkázal na své rozhodnutí, obsah spisu a rozsudek krajského soudu. Dle žalovaného stěžovatel předložil zdánlivě logický rozbor jednotlivých převáděných složek, které měly představovat samostatnou část podniku, avšak při komplexním posouzení skutkového stavu vyšlo najevo, že jednotlivé složky podniku byly vytvořeny pouze účelově.

[18] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.); stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Spornou otázkou je, zda stěžovatel vložil do společnosti AUTOCENTRUM majetkový vklad v nepeněžité podobě ve hmotném majetku dle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, anebo zda se jednalo o vklad podniku, resp. jeho části tvořící organizační složku podniku dle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[23] Podle čl. 14 odst. 1 směrnice se „Dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[24] Podle čl. 19 směrnice je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce. Členské státy mohou přijmout opatření nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodářské soutěže v případech, kdy nabyvatel není osobou plně povinnou k dani. Mohou rovněž přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě použití tohoto článku.

[25] 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.

[26] Podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžité 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.

[27] 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.

[28] Podle § 4 odst. 3 písm. h) zákona o dani přidané hodnoty se pro účely tohoto zákona rozumí prodejem podniku 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.

[29] Zvláštním právním předpisem v § 4 odst. 3 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty je myšlen obchodní zákoník, který v § 476 a násl. upravoval smlouvu o prodeji podniku. Ustanovení § 487 obchodního zákoníku pak stanovilo, že § 477 až 486

obchodního zákoníku platí i pro smlouvy, jimiž se prodává část podniku tvořící samostatnou organizační složku.

[30] Podle § 5 odst. 1 obchodního zákoníku se podnikem pro účely tohoto zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.

[31] Vkladem společníka se podle § 59 odst. 1 obchodního zákoníku rozuměl souhrn peněžních prostředků (dále jen „peněžitý vklad“) nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (dále jen „nepeněžitý vklad“), které se určitá osoba zavázala vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti. Obchodní zákoník v § 59 odst. 5 rovněž umožňoval, aby jako vklad do základního kapitálu byl poskytnut také podnik či jeho část; použily se přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku. Přiměřené použití smlouvy o prodeji podniku (§ 476 a násl. obchodního zákoníku) ovšem vyžadovalo, aby bylo dbáno následující charakteristiky tohoto smluvního typu: z podniku (jeho části) nesměly být vyloučeny žádné jeho složky (zejména některé pohledávky nebo závazky), přechod pohledávek se podpůrně řídil tehdy platným občanským zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a vkladatel byl povinen oznámit přechod pohledávek na společnost, k přechodu závazků nebylo zapotřebí souhlasu věřitelů, ale společnost byla povinna oznámit věřitelům převzetí závazků.

[32] Nejvyšší správní soud rovněž konstatuje, že pokud se jedná o pojem *„souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti“* uvedený v čl. 19 směrnice, jde o autonomní pojem unijního práva, který musí být v rámci Unie vykládán jednotně; jeho smysl a rozsah musí být určen s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz rozsudky SDEU ze dne 27. 11. 2003, ve věci *Zita Modes*, C – 497/01, a ze dne 10. 11. 2011, ve věci *Christel Schriever*, C – 444/10; tyto rozsudky se vztahovaly k výkladu tzv. šesté směrnice, tj. směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daně z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, avšak jsou s ohledem na znění směrnice aplikovatelné rovněž při jejím výkladu). SDEU již také ve své judikatuře dovodil, že uvedená právní úprava má členským státům umožnit usnadnit převody podniků či jejich částí tím, že tyto převody zjednoduší a nezatíží pokladnu příjemce nepřiměřenou daňovou zátěží, která bude v každém případě vybrána později srážkou DPH na vstupu. V této souvislosti také SDEU rozhodl, že s ohledem na tento cíl musí být pojem *„převod souhrnu aktiv nebo jejich částí“* vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku, které zahrnují hmotné a případně nehmotné složky, jež ve svém souhrnu tvoří podnik nebo část podniku, které jsou schopny provozovat samostatnou hospodářskou činnost, ale že se nevztahuje na pouhý převod věcí, jako je prodej zásob (viz rozsudek SDEU ve věci *Zita Modes*). Z uvedeného plyne, že k tomu, aby se jednalo o převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku ve smyslu čl. 19 směrnice, musí být souhrn převedených složek dostatečný natolik, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti. Otázka, zda tento souhrn musí zejména zahrnovat movitý i nemovitý majetek, musí být posouzena s ohledem na povahu předmětné hospodářské činnosti. V případě, že hospodářská činnost nevyžaduje užívání konkrétních prostor či prostor zařízených stálým

vybavením nezbytným k provozování hospodářské činnosti, může k převodu souhrnu aktiv dojít i bez převodu vlastnických práv k nemovitému majetku. Spočívá-li však dotčená hospodářská činnost ve využívání nedělitelného souhrnu movitého a nemovitého majetku, nemůže se o takový převod ve smyslu uvedeného ustanovení jednat bez nabytí užívacích práv k obchodním prostorám. Jsou-li konkrétně obchodní prostory zařízeny stálým vybavením nezbytným k provozování hospodářské činnosti, musí být tento nemovitý majetek součástí převedených složek, aby se jednalo o převod souhrnu aktiv či jejich částí ve smyslu směrnice (viz rozsudek SDEU ve věci *Christel Schriever*).

[33] Z judikatury Nejvyššího správního soudu lze k dané problematice dále odkázat např. na rozsudek ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 – 63, publ. pod č. 632/2005 Sb. NSS, podle kterého při posuzování daňových povinností a uplatňování daňových zákonů vůbec je podstatné především posouzení faktického stavu, přičemž se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání. Jednotlivá jednání se tedy neposuzují dle jejich formálního označení, anebo zda splňují požadavky plynoucí pro jednotlivé smluvní typy ze soukromoprávní úpravy. Citované závěry byly dále podrobněji rozvedeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011 – 103, podle něhož je pro posouzení právního jednání rozhodující „[v]*ždy 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.*“ K problematice, co všechno tvoří podnik, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 6. 2007, č. j. 5 Afs 121/2006 – 82, uvedl, že „[b]*ude 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*“. Ačkoli se uvedená judikatura vztahuje k převodům podniku, lze závěry z ní plynoucí obdobně vztáhnout také na vklad podniku, resp. jeho části. Lze přitom shrnout, že pro posouzení, zda došlo k vkladu podniku dle § 13 odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, je podstatný faktický stav, resp. zda vkládaný majetek je z funkčního hlediska možno považovat za samostatně hospodařící jednotku, která je schopna bez podstatných změn samostatného podnikání v rámci společnosti, do níž byl majetek, resp. část podniku vložena. Není přitom rozhodné, zda k tomuto vkladu podniku dochází postupně či jediným právním jednáním. V tomto ohledu je potřebný komplexní pohled na celou věc, a to rovněž na možný vklad podniku (jeho části).

[34] Na základě výše uvedeného také nelze souhlasit s kasační námitkou, že vnitrostátní česká právní úprava ve vztahu k vymezení podniku (jeho) části není v souladu se směrnicí; z právě uvedeného vyplývá opak. Přiléhavá není ani argumentace stěžovatele, že za převod souhrnu majetku může být považován také prostý prodej zásob. Takový závěr je v rozporu nejen s rozsudkem SDEU ve věci *Zita Modes,* ale také s rozsudkem SDEU ve věci *Schriever*, jejichž závěry byly výše podrobně rozvedeny.

[35] V této souvislosti Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud nezohlednil judikaturu SDEU a rozhodoval pouze dle stavu formálního. Krajský soud naopak při hodnocení, zda došlo ke vkladu podniku či nikoli, zdůraznil, že je nutné odhlédnout od názvu smluv (kontraktů) a způsobu převodu jednotlivých složek podniku a vše je nutné posoudit z hlediska faktického. Takto rovněž krajský soud postupoval a neomezil se pouze na závěry ohledně formálního stavu, přičemž vycházel např. z již citovaného rozsudku SDEU ve věci *Schriever*.

[36] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani kasační námitce, že správní orgány nezjistily dostatečně skutkový stav nutný pro rozhodnutí ve věci. Krajský soud správně dovodil, že skutkový stav byl správními orgány zjištěn v dostatečném rozsahu, přičemž přiléhavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011 – 103, podle něhož je nutné si vytvořit základní představu o skutkových otázkách vztahující se k posouzení, zda došlo k převodu, resp. vkladu podniku, aniž by tyto otázky musely být předmětem podrobnějšího rozboru.

[37] K posouzení konkrétních okolností věci samé Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje, že stěžovatel v řízení před správními orgány tvrdil (viz odvolání dne 12. 12. 2013), že do společnosti AUTOCENTRUM nehodlal vkládat pouze nemovitost; vklad části svého podniku prováděl po etapách. V první etapě bylo provedeno převedení zaměstnance M. B. (resp. převedení smluvního pracovněprávního závazku) a drobného majetku s cílem zajištění provádění čištění a drobných oprav automobilů pro stěžovatele a jeho stávající zákazníky; dále byla převedena databáze dodavatelů včetně převedení smluvního vztahu s hlavním dodavatelem náhradních dílů (nehmotné aktivum). Tato etapa měla mít za cíl zajistit ve stávající míře fungování dosavadního provozu. V další etapě mělo být provedeno převedení závazků z důvodu dokončení celého podnikatelského záměru, což k datu předání (1. 8. 2011) znamenalo povinnost dokončení oplocení celého areálu, převzetí projektu na rozmístění strojů v provozovně a povinnost převzetí předjednaných smluv na dodání nového vybavení společností AUTOCENTRUM. Teprve ve třetí etapě po odstranění nedodělků a po vydání kolaudačního rozhodnutí došlo ke vkladu nemovitosti, ukončení platnosti nájemní smlouvy a převedení smluv (odběry energií), jakož i veškeré dokumentace vztahující se k vkládané nemovitosti a dokumentů dokládajících nabytí vlastnictví.

[38] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že krajský soud vycházel z nesprávného závěru, že předmětem vkladu části podniku byla činnost autoservisu, neboť stěžovatel skutečně v žalobě tvrdil, že předmětem tohoto vkladu byla příprava vozidel k prodeji, a to včetně drobných oprav. Toto dílčí pochybení krajského soudu však nemá bez dalšího za následek nezákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé. Rozhodující je závěr krajského soudu, že

pokračování

stěžovatelem tvrzená část jeho podniku, která měla být vložena do společnosti AUTOCENTRUM, nepředstavovala samostatnou organizační složku.

[39] Nejvyšší správní soud v návaznosti na uvedené dále konstatuje, že stěžovatelem tvrzená organizační složka - (dílna) dle jeho vlastních tvrzení vždy, a to až do doby tvrzeného vkladu části podniku vykonávala svou činnost výlučně pro potřebu hlavní činnosti stěžovatele – provoz autobazaru (viz např. vyjádření stěžovatele ze dne 12. 7. 2013). Z povahy věci je ostatně nepochybné, že činnost autobazaru jako prodejce a výkupce ojetých vozů zahrnuje přípravu vozidel k prodeji, tj. jejich údržbu (čištění) a drobné opravy. Tomu odpovídá také stěžovatelem uváděný drobný hmotný investiční majetek (vysavač, vysokotlaká myčka, vibrační bruska a stříkací pistole). Za tohoto stavu ovšem nelze dotčenou dílnu považovat bez dalšího za samostatně hospodařící jednotku, která by byla schopna bez podstatných změn samostatně podnikat. Tento závěr je podle názoru Nejvyššího správního soudu osvědčován také dalším tvrzením stěžovatele, že po jím tvrzeném vkladu části podniku mělo až v rámci společnosti AUTOCENTRUM dojít k dalšímu rozvoji *„vkládané činnosti – hospodářské jednotky“* na *„opravy motorových vozidel“*.

[40] Již tato tvrzení stěžovatele tedy indikují, že v době údajného *„vkladu“* provoz dílny netvořil samostatnou organizační jednotku žalobce, ale naopak cílem založení společnosti AUTOCENTRUM bylo právě osamostatnění a rozšíření činnosti provozu dílny - vytvoření samostatné organizační jednotky v rámci dceřiné společnosti žalobce AUTOCENTRUM. Nelze totiž přehlédnout, že podle rozhodnutí jediného společníka stěžovatele při výkonu působnosti valné hromady ze dne 9. 4. 2010 (dále jen „rozhodnutí společníka“), údajná nehmotná aktiva *„vkládané části podniku“* 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“*. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že *„nehmotná aktiva“* se v podstatné části vůbec nevztahovala na dosavadní činnosti dílny, ale teprve na budoucí (tedy dosud neprováděnou) činnost autoservisu po jeho vybudování. Tytéž závěry je nutné vztáhnout rovněž na stěžovatelem předložený seznam zákazníků, s nimiž měly být uzavřeny smlouvy o smlouvách budoucích *„o využívání služeb autoservisu po jeho vybudování“* a seznam zákazníků, kteří ústně specifikovali poptávku opět *„na využívání služeb autoservisu po jeho vybudování“*. Je proto nepochybné, že zásadní část těchto údajných *„nehmotných aktiv“* se činnosti dílny netýkala, ale vztahovala se až k činnosti teprve budovaného autoservisu; v tomto směru žádná činnost dílny stěžovatele na společnost AUTOCENTRUM přejít ani nemohla. Samostatnost organizační složky dílny za této situace nemohou samy o sobě bez dalšího udržet dále zmiňovaná *„připravená ujednání o dodávkách zařízení a vybavení pro čištění a opravy vozidel pro část podniku zabývající se čištěním a opravami vozidel“* (tato formulace rovněž zpochybňuje stěžovatelem tvrzenou samostatnost dílny jako jeho organizační složky, neboť z ní lze dovodit, že takováto ujednání dosud žádná nebyla) a potvrzení společnosti AUTOKELLY ze dne 12. 4. 2010 o tom, že ceny zboží, slevy a ostatní benefity, za které dosud nakupoval stěžovatel, budou touto společností garantovány také pro společnost AUTOCENTRUM; z uvedeného nijak nevyplývá samostatnost dílny

jako organizační složky podniku stěžovatele. Samostatnost organizační složky podniku stěžovatele přitom samo o sobě nemohlo založit umístění dílny na jiném místě, než byl provoz stěžovatele. Již na tomto místě je ovšem vhodné podotknout, že samo rozhodnutí společníka včetně jeho příloh bylo Nejvyšším správním soudem vyhodnoceno jako nevěrohodné, jak podrobněji rozvedeno v odstavcích [50] a [51] tohoto rozsudku.

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že důvodné pochybnosti o stěžovatelem tvrzeném vložení části podniku rovněž vzbuzuje skutečnost, že stěžovatel v žádném z jím předložených dokumentů (s výjimkou pracovní smlouvy) nezmiňuje jiné závazky (pasiva) dílny. Taková situace je ovšem značně nestandardní (běžné naopak je, že podnik, resp. jeho část tvoří soubor nejen aktiv, ale též pasiv) a naznačuje, že v případě dílny se skutečně jednalo jen o pomocnou (servisní) organizační složku, která neprovozovala samostatnou hospodářskou činnost. Tvrzení stěžovatele o vkladu dílny jako samostatně hospodařící organizační jednotky do společnosti AUTOCENTRUM jsou ostatně vyvrácena také dalšími důkazy.

[42] Z obsahu správního spisu totiž plyne, že při zahájení daňové kontroly dne 21. 5. 2013 stěžovatel předložil mj. nájemní smlouvu 1/2010, kterou jako pronajímatel uzavřel se společností AUTOCENTRUM dne 1. 5. 2010 (jejím předmětem byl nájem nemovitosti za účelem provozování autoservisu – oprav motorových vozidel), znalecký posudek o ceně nemovitosti B. S. (účelem posudku bylo „*Ocenění nepeněžitého vkladu společníka, tj. obchodní firmy Autobazar Vysočina s. r. o. […]*“), interní doklad č. 12ID010007/02 ze dne 29. 2. 2012 označený jako „*Vložení nemovitosti do základního kapitálu společnosti AUTOCENTRUM VYSOČINA s. r. o.*“ [v této listině je uvedeno, že „*dne 29. 2. 2012 je v OR zapsáno vložení nemovitosti U Malého lesa 2432/16, Žďár nad Sázavou (do té doby majetku společnosti Autobazar VYSOČINA s. r. o.) do základního kapitálu společnosti AUTOCENTRUM VYSOČINA s. r. o., IČO 29208319*“]. Dále byl stěžovatelem předložen stejnopis notářského zápisu ze dne 16. 2. 2012 sp. zn. N 41/2012, NZ 34/2012, podle něhož valná hromada společnosti AUTOCENTRUM dne 16. 2. 2012 rozhodla, že se základní kapitál společnosti zvyšuje z 200 000 Kč o částku 8 648 780 Kč, tedy na částku 8 848 780 Kč, přičemž základní kapitál měl být splacen nepeněžitým vkladem ve výši 8 648 780 Kč, který představuje právě nemovitost. Tento vklad měl být poskytnut stěžovatelem a měl být připočítán ke stěžovatelovu dosavadnímu vkladu ve výši 180 000 Kč. O věrohodnosti (pravosti a správnosti) těchto listin nemá Nejvyšší správní soud pochybnosti, neboť byly stěžovatelem předloženy ihned při zahájení daňové kontroly, jsou ve vzájemném souladu, a to včetně jejich dat jejich pořízení. V žádné z těchto listin přitom není ani náznakem zmíněno, že vklad nemovitosti do společnosti AUTOCENTRUM byl stěžovatelem učiněn v souvislosti s jím nyní tvrzeným vkladem části jeho podniku. Naopak je z nich zjevné, že předmětem vkladu stěžovatele byla pouze nemovitost.

[43] V této souvislosti nelze ani přehlédnout, že při ústním jednání konaném dne 12. 6. 2013 byl stěžovatel správcem daně upozorněn na to, že z hlediska DPH se v případě vkladu nemovitosti jedná o zdanitelné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně; stěžovatel přesto nijak nezmínil, že vklad nemovitosti byl učiněn v rámci vkladu části jeho podniku.

pokračování

[44] Poprvé stěžovatel začal hovořit o tom, že nemovitost byla součástí vkladu části jeho podniku (jeho dokončením) do společnosti AUTOCENTRUM až v přípise ze dne 24. 6. 2013, a to aniž by uvedl jakékoli podrobnosti. Teprve poté, co byl správcem daně dne 27. 6. 2013 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, rozvedl stěžovatel svá tvrzení o údajném vložení části podniku, a to v podání ze dne 12. 7. 2013. K tomuto podání připojil nájemní smlouvu 2/2006 ze dne 21. 4. 2006, kterou jako nájemce uzavřel s pronajímatelem ZDAR, a. s., jejímž předmětem byl nájem blíže specifikované garáže za účelem údržby motorových vozidel a jejich příslušenství. Dále stěžovatel předložil již výše citované rozhodnutí společníka ze dne 29. 4. 2010, které je podepsáno M. B. jako jediným společníkem stěžovatele; *jeho podpis ovšem není úředně ověřen a tato listina nemá formu notářského zápisu.*

[45] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že obchodní zákoník v § 59 odst. 5 umožňoval, aby jako vklad do základního kapitálu byl poskytnut také podnik či jeho část; použijí se přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku. Z hlediska posouzení rozhodnutí společníka jsou dále významná níže citovaná ustanovení.

[46] Podle § 125 odst. 1 písm. j) obchodního zákoníku je valná hromada nejvyšším orgánem společnosti. Do její působnosti patří schvalování smluv uvedených v § 67a obchodního zákoníku.

[47] Podle § 67a obchodního zákoníku ke smlouvě, na jejímž základě dochází k převodu podniku nebo jeho části, ke smlouvě o nájmu podniku nebo jeho části a ke smlouvě zřizující zástavní právo k podniku nebo jeho části musí být udělen souhlas společníků nebo valné hromady.

[48] Podle § 132 odst. 1 obchodního zákoníku má-li společnost jediného společníka, nekoná se valná hromada a působnost valné hromady vykonává tento společník. Rozhodnutí společníka při výkonu působnosti valné hromady musí mít písemnou formu a musí být podepsáno společníkem. *Rozhodnutí společníka musí mít formu notářského zápisu v těch případech, kdy se o rozhodnutí valné hromady pořizuje notářský zápis.* Ustanovení § 127 odst. 5 se nepoužije.

[49] Dle § 127 odst. 4 obchodního zákoníku k rozhodnutím podle § 125 odst. 1 písm. c), d), e) a j) a o zrušení společnosti s likvidací je vždy zapotřebí souhlasu alespoň dvoutřetinové většiny všech hlasů společníků, nevyžaduje-li zákon nebo společenská smlouva vyšší počet hlasů; *o těchto rozhodnutích musí být pořízen notářský zápis.*

[50] Nelze tedy než konstatovat, že rozhodnutí společníka ze dne 9. 4. 2010 o tom, že specifikovaná část podniku bude vložena do společnosti AUTOCENTRUM, přičemž nemovitý majetek bude vložen do základního kapitálu společnosti AUTOCENTRUM, nebyl v rozporu s citovanými ustanoveními obchodního zákoníku pořízen ve formě notářského zápisu. Tato skutečnost spolu s tím, že obsah rozhodnutí společníka je v rozporu s důkazy uvedenými v odst. [42] tohoto rozsudku, činí toto rozhodnutí minimálně nevěrohodným. Uvedené přirozeně zcela zpochybňuje rovněž relevantnost příloh rozhodnutí společníka (tyto nadto nebylo spolu s tímto rozhodnutím

doloženy v červenci 2013, ale byly předloženy až 4. 11. 2013, tedy až o čtyři měsíce později), a to nijak nedatovanou přílohu č. 1 (seznam nemovitého majetku), přílohu č. 2 - listinu označenou jako *„Ocenění drobného hmotného majetku nezávislým uznávaným odborníkem ve smyslu přísl. zákona“* zpracovanou Ing. P. K. a datovanou dnem 1. 4. 2010, přílohu č. 3 – *„Seznam zákazníků, se kterými byly uzavřeny smlouvy o smlouvách budoucích o využívání služeb autoservisu po jeho vybudování“*, přílohu č. 4 – *„Seznam zákazníků, kteří ústně specifikovali poptávku na využívání služeb autoservisu po jeho vybudování“*, jakož i pracovní smlouvu s M. B. datovanou dnem 18. 12. 2009, resp. rozhodnutí, že jmenovaný bude ke dni 15. 4. 2010 převeden do AUTOCENTRA. Nejvyšší správní soud podotýká, že v této souvislosti jsou zcela bez významu mzdové listy M.B. vystavené AUTOCENTREM, neboť ačkoli měla být pracovní smlouva uzavřena mezi M. B. a stěžovatelem, byl jako den nástupu do práce sjednán právě den 15. 4. 2010. M. B. tedy pro stěžovatele na základě této pracovní smlouvy práci nikdy nevykonával, rozhodnutí o jeho *„převedení“* ke společnosti AUTOCENTRUM je spolu se samotnou pracovní smlouvou (minimálně z hlediska dat jejich pořízení) nevěrohodné.

[51] Hodnověrnost označených listin navíc ještě dále zeslabuje skutečnost, že přes tvrzení stěžovatele, jak pečlivě připravoval údajný vklad části svého podniku do AUTOCENTRA a naplánoval jej na několik fází, uvedl tato tvrzení a doložil dotčené listiny správci daně přes jejich zcela zásadní význam až po více než roce po zahájení daňové kontroly. Do té doby tyto skutečnosti ani okrajově nezmínil, přestože jsou v příkrém rozporu s obsahem listin jím předložených při zahájení daňové kontroly, podle nichž došlo pouze ke vkladu nemovitosti. Takový postup stěžovatele se Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako zcela nelogický, a to i s přihlédnutím k tomu, že podle obsahu rozhodnutí společníka ze dne 29. 4. 2010 si rozdílů mezi daňovými důsledky vkladu nemovitosti a vkladu části podniku měl být stěžovatel vědom.

[52] Nejvyšší správní soud dále z hlediska hodnocení věrohodnosti tvrzení stěžovatele shodně s krajským soudem podotýká, že z předloženého účetnictví bylo při zahájení daňové kontroly na účtu 062 účtováno o hodnotě 180 000 Kč, zatímco v účetních výkazech předložených po sdělení kontrolního výsledku je na stejném účtu uvedena hodnota 180 480 Kč. Hodnota je tedy navýšena o částku oceněného drobného hmotného majetku, což svědčí o tom, že v účetnictví stěžovatele došlo v průběhu daňové kontroly k zásahu do účetnictví, aby také z hlediska dokladového byl navozen dojem, že došlo k převodu části podniku.

[53] V kontextu projednávaného případu pak již není podstatné, zda byla naplněna osobní složka podniku a na uvedených závěrech nemůže ničeho změnit ani to, že stěžovatel v rámci daňového řízení předložil své účetnictví členěné na analytické účty dle jednotlivých středisek na *„Autobazar“* a *„Dílna“*, neboť toto členění sice může být výraznou indicií o závěru o samostatné části podniku, nicméně takový závěr nelze učinit bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 14/2011 – 103).

[54] K námitce, že se krajský soud nevyjádřil k důkaznímu návrhu týkajícímu se provozování servisu v předmětné nemovitosti, tj. usnesení Policie České republiky ze dne 10. 1. 2011, č. j. KRPJ-8068 -51/TČ-2010-161471, Nejvyšší právní soud uvádí, že z kontextu

rozsudku krajského soudu vyplývá, že jeho provedení by bylo nadbytečné, neboť by nemohl ničeho změnit na závěru o účelovosti argumentace uplatňované stěžovatelem. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené souhlasí, byť bylo na místě, aby se s tímto důkazním návrhem krajský soud ve svém rozsudku výslovně vypořádal. Za situace, v níž byla stěžovatelem do společnosti AUTOCENTRUM vkládána pouze nemovitost, nebylo provedení tohoto důkazu zapotřebí, stejně jako nebylo nutné se blíže zabývat tím, k jakému účelu nemovitost před provedením vkladu sloužila. Nicméně toto pochybení krajského soudu by s ohledem na již výše uvedené nemohlo založit nezákonnost napadeného rozsudku, a proto zde není důvod ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[55] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud ve shodě se správními orgány a krajským soudem konstatuje, že prvotním záměrem stěžovatele bylo na vlastní náklady opravit předmětnou nemovitou věc a následně ji vložit do nově vzniklé společnosti AUTOCENTRUM, čemuž odpovídají i jednotlivé kroky činěné stěžovatelem, případně společností AUTOCENTRUM. Stěžovatel až po zjištění, že měl učinit v souladu s § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty úpravu odpočtu daně, začal uplatňovat tvrzení o vkladu části podniku, u něhož se úprava odpočtu daně jako u majetkového vkladu v nepeněžité podobě ve hmotném majetku nevyžaduje. K tomu stěžovatel předložil pouze zdánlivě logický rozbor jednotlivých částí podniku, a ačkoli k němu dokládal i dokumenty, s hlediska komplexního posouzení okolností posuzovaného případu nelze než dospět k závěru, že se stěžovatel pouze pokoušel vytvořit skutečnosti neodpovídající obraz fungující části podniku.

[56] K námitkám vztahujícím se k principu neutrality Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že správní orgány postupovaly dle zákona o dani z přidané hodnoty, a to zejména podle § 2 odst. 1 písm. a), § 13 odst. 4 písm. f), § 72, § 73, § 78 a § 78a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. V projednávané věci došlo k vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě v hmotném majetku (nemovitost) podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. V důsledku převedení nemovitosti došlo ke změně v účelu použití převáděného majetku a podle § 78 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty měla být provedena úprava odpočtu DPH. Za této situace nelze hovořit o porušení principu neutrality. Otázka zdanění společnosti AUTOCENTRUM nebyla předmětem nyní posuzované věci, a proto se námitkami v tomto směru vznesenými Nejvyšší správní soud nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[58] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 17. října 2018

Ondřej Mrákota
předseda senátu