



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **DMS company s.r.o.**, DIČ CZ28848705
sídlem Arnošta z Pardubic 676, 530 02 Pardubice
zastoupeného daňovým poradcem BDO Tax s.r.o., IČ 26420473
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2018, č. j. 23452/18/5100-31461-709097,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, č. j. 1661237/17/2809-00460-605320, ze dne 30. 10. 2017, kterým byla žalobci doměřena daň z převodu nemovitostí (dále také jako „DPN“) ve výši 1 935 920 Kč, na základě nedodržení podmínek pro osvobození od DPN dle § 20 odst. 6

písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zrušeno ke dni 1. 1. 2014 (dále také jen jako „ZDPN“).

2. V dané věci rozhodoval krajský soud již jednou, a to rozsudkem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 52 Af 31/2018-39 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), přičemž tímto předchozím rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ten podal kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 12. 2018, č. j. 4 Afs 314/2018-33, jímž tento předchozí rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.
3. Žalobce svou žalobní argumentaci rozdělil do dvou okruhů. V rámci prvního argumentačního okruhu žalobce shledává žalované rozhodnutí nezákonným a nepřezkoumatelným, jelikož žalovaný nesprávně posoudil otázku přechodu daňové povinnosti, své úvahy o přechodu daňové povinnosti neopřel o zákonná ustanovení, neodkázal na jedinou právní úpravu, která by tento přechod zakládala. Takové jednání je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, dle které lze ukládat poplatky a daně jen na základě zákona, nikoliv na základě libovůle daňových orgánů.
4. Druhý argumentační okruh vytýká žalovanému a před ním správci daně, že své úvahy o přechodu daňové povinnosti na žalobce ani o žádnou právní úpravu opřít nemohou, jelikož taková právní úprava ani neexistuje. Žalobce namítá s odkazem na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20, že přechod daňové povinnosti nelze dovozovat ze soukromoprávní úpravy, ale pouze z úpravy veřejnoprávní. Žalobce proto odkazuje na veřejnoprávní úpravu § 240 odst. 2 daňového řádu, účinného do 31. 12. 2013, jehož úprava přešla do ust. § 240b daňového řádu, účinném od 1. 1. 2014. Podle žalobce pak *„nelze seznat, zda v dané věci má žalovaný § 240b daňového řádu za relevantní, či zda má za to, že podmínky pro jeho aplikaci nejsou naplněny. Podle názoru žalobce ust. § 240b daňového řádu není použitelné na jakékoli přeměny rozdělením, jak se domnívá žalovaný, ale pouze na ty, při nichž dochází k zániku rozdělované společnosti.“* Dle žalobce tudíž není potřeba právní úpravy pro přechod daňové povinnosti za situace, kdy společnost při přeměně nezaniká, neboť daňový subjekt bude v takovém případě vždy zřejmý.
5. Na základě výše uvedených žalobních bodů žalobce navrhl, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení.
6. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na svých názorech v něm obsažených setrval a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
7. Ze správního spisu jsou zřejmé a mezi účastníky ani nejsou sporné následující skutečnosti.
8. Dne 3. 12. 2013 bylo dle notářského zápisu vloženo na základě Prohlášení o vkladu dle § 60 odst. 1 a 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, od společnosti EVČ s.r.o. (dále jen jako „EVČ“) specifikované nemovitosti v k. ú. Choceň, jako nepeněžitý vklad do společnosti ČKD CHLAZENÍ, s.r.o. (dále jen jako „ČKD CHLAZENÍ“) později s názvem ENERGO CHOCEŇ, s.r.o. (dále jen jako „ENERGO CHOCEŇ“). Tímto bylo na společnost ENERGO CHOCEŇ převedeno vlastnické právo k dotčeným nemovitostem v oceněné ceně 48 398 000,- Kč a to s právními účinky vkladu ke dni 13. 12. 2013. Tento vklad byl dle ust. § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., zákona o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí, zrušeno ke dni 1. 1. 2014, osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Dle tohoto ustanovení jsou vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva osvobozeny od DPN, přičemž osvobození se neuplatní v případě zániku účasti společníka v obchodní společnosti do 5 let od jeho vložení. Tento vklad společnosti EVČ tak byl od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 ZDPN osvobozen.

9. Dne 1. 11. 2014 došlo k odstěpení části majetku EVČ v rámci její přeměny, přičemž v odstěpené části majetku byl dle projektu přeměny i podíl ve společnosti ENERGO CHOCEŇ. Takto odstěpená část společnosti EVČ se sloučila s žalobcem, čímž se žalobce stal majitelem podílu ve společnosti ENERGO CHOCEŇ vzniklým na základě vkladu výše uvedeného nemovitého majetku. Následně uzavřel žalobce dne 20. 1. 2017 smlouvu o převodu podílu mezi žalobcem a společností RSN, s.r.o. (dále jen jako „RSN“), jejíž účinností zanikla účast žalobce ve společnosti ENERGO CHOCEŇ.
10. Na základě zániku účasti žalobce ve společnosti ENERGO CHOCEŇ vyměřil správce daně dne 9. 6. 2017 žalobci daň z převodu nemovitostí, která se rovnala dle § 10 odst. 1 písm. h) hodnotě 4% z hodnoty vkládaných nemovitostí z oceněné ceny, tedy ve výši 1 935 920 Kč. Tento platební výměr byl žalovaným dne 7. 8. 2017 prohlášen nicotným, na základě čehož musel správce daně vydat dne 9. 6. 2017 nový platební příkaz ve stejné výši. Proti tomuto platebnímu příkazu podal žalobce opět odvolání, přičemž toto odvolání bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto žalovaným rozhodnutím ze dne 21. 5. 2018 a rozhodnutí správce daně potvrzeno.
11. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
12. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz

atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok, neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.“

13. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je

pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

14. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
15. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
16. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.) a dospěl následujícím právním a skutkovým závěrům.
17. Mezi účastníky ve zde projednávané věci nejsou sporné toliko otázky skutkové, nýbrž otázky právní. Žalobce v první řadě napadá žalované rozhodnutí z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, jelikož podle jeho názoru daňové orgány svá tvrzení o přechodu daňové povinnosti neopřely o žádná zákonná ustanovení, jedná se tak údajně o libovůli daňových orgánů, což je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Tato námitka není důvodná.
18. Již z obsahu žalovaného rozhodnutí je zřejmé, že námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů nemůže být úspěšná. Obecně lze ve vztahu k přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, vztáhnout i premisi a závěry upravující přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů v souladu s judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97). Obdobně platí v případě judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutím správních soudů. Proto i pro rozhodnutí správních orgánů platí závěr: „Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích v odůvodnění

soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 133/2004). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost znamená, že rozhodnutí postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 47/2003-130, uveřejněný pod číslem 244/2004 Sbírky rozhodnutí NSS).“ V rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2004, č.j. 4 As 5/2003-52, vyplývá, že pokud „Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“ Má-li být proto správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností a uvedené pak musí nalézt svůj odraz z odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Z odůvodnění rozhodnutí „musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Žalované rozhodnutí nepřezkoumatelné není, ostatně kdyby tomu tak nebylo, nemohla by žaloba obsahovat rozsáhlou argumentaci napadající věcně závěry žalovaného. Podle konstantní soudní judikatury Nejvyššího správního soudu lze považovat rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v případě, že se jedná o vadu řízení, kdy z žalovaného rozhodnutí nelze zjistit či dovodit, jakým způsobem správní orgán dospěl k výroku rozhodnutí, jakými úvahami se řídil, o jaká skutková zjištění a právní předpisy svůj závěr opřel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č.j. 9Afs 11/2007-59). O tuto vadu se může jednat i v případě, kdy žalovaný opře o jiný než v zákoně uvedený důvod své rozhodnutí, čili jedná se v takovém případě o vadu podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, č. j. 5A 42/2002-43). O takovou vadu se v případě žalovaného rozhodnutí nejednalo.

19. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně -

vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

20. Žalobce namítá, že daňové orgány neopřely jimi tvrzený přechod daňové povinnosti na žalobce o žádný zákonný důvod, což zdejší soud nepovažuje za pravdivé, když právě právní úpravou přechodu daňové povinnosti na žalobce se žalovaný zabývá mimo jiné v bodech [16] až [27], následně při hodnocení věci, konkrétně pak bodě [37], přidává argumentaci k odvolacímu důvodu (totožný s žalobní námitkou): *„Dle daňového rádu účinného do 31. 12. 2014 (v době vzniku daňové povinnosti) byla zde řešená problematika upravena v § 240b, kde bylo uvedeno: Dojde-li k přeměně právnické osoby rozděleními Z jazykového výkladu daňového rádu je dle odvolacího orgánu zřejmé, že se § 240b nevztahuje pouze na případy přeměny právnické osoby rozdělením – rozštěpením, ale i odstěpením, neboť hypotéza normy je zde naplněna. Nástupnická společnost na základě těchto skutečností získává postavení daňového subjektu, dochází tedy k rozšíření okruhu daňových subjektu vymezených v § 20 daňového rádu. Pokud by se § 240b daňového rádu vztahoval pouze na přechod daňové povinnosti formou přeměny rozdělením – rozštěpením, při kterém dojde k zániku právnické osoby, lze předpokládat, že by tak zákonodárce učinil přímo v textu zákona a nespolehl by na výkladovou praxi. Dle názoru odvolacího orgánu je tímto naplněn požadavek Nejvyššího správního soudu na to, jak má být úmysl zákonodárce v zákoně vyjádřen z rozsudku c. j. 4 AfS 88/2017-39 ze dne 28. 6. 2017, dle kterého Pokud skutečně Senát zamýšlel na rozdíl od předchozí úpravy do základu daně z nabytí nemovitých věcí dan z přidané hodnoty zahrnout, opomněl tak učinit dostatečně jasným a nepochybným způsobem. K tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, c. j. 10 AfS 178/2015-39, ve kterém zdejší soud uvedl, že „považuje za samozřejmé, že správci daní a především žalovaný musí ve své aplikační praxi jednotlivé daňové právní předpisy interpretovat a tím i zabezpečovat, aby byly daně a poplatky ukládány a vybírány jednotným a pro daňové subjekty předvídatelným způsobem a v předvídatelné výši. Taková interpretace je ovšem oprávněná jen potud, pokud jí jsou daňové povinnosti zákonem stanovené vysvětlovány, upřesňovány či individualizovány, nikoliv však již v případě, že by daňová povinnost v zákoně výslovně neuvedená byla výkladem nově (nad zákonnou úpravu) vytvářena.“ Žalované rozhodnutí proto zmíněnou namítanou vadou rozhodně netrpí.*
21. Soud se dále nebude zabývat vznikem daňové povinnosti z převodu nemovitosti u společnosti EVČ ani osvobozením společnosti tuto daň zaplatit dle § 20 odst. 6 písm. d) ZDPN, jelikož tyto skutečnosti nejsou mezi stranami sporné a daňové orgány se touto záležitostí dostatečně vypořádaly. Spornou je pouze otázka přechodu daňových práv a povinností spojených s osvobozením od daně z převodu nemovitostí mezi společnostmi EVČ a žalobcem.
22. V předchozím rozsudku, který byl zrušen již výše zmíněným rozsudkem NSS, k tomu krajský soud uvedl následující závěry:

„Daňové orgány vycházely při svém rozhodování z aplikace ust. § 240b daňového řádu v návaznosti na ustanovení § 243 odst. 1 písm. b) zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále jen jako „zákon o přeměnách“). Daňové orgány s odkazem na tato ustanovení uzavřely, že hypotéza ustanovení § 240b daňového řádu, tedy že „Dojde-li k zániku právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek. Každý právní nástupce ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti se zánikem právnické osoby rozdělením“ je naplněna, jelikož právě ustanovení § 243 odst. 1 písm. b) zákona o přeměnách definuje rozdělení obchodní společnosti též jako tzv. odštěpení sloučením. Takovýto právní závěr daňových orgánů však není správný, jelikož žalovaný a před ním správce daně zapomněli posoudit daná ustanovení i v závislosti na podmínce zániku rozdělované společnosti. Hypotéza ust. § 240b daňového řádu bude naplněna za situace, kdy „Dojde-li k zániku právnické osoby rozdělením...“ V zákoně o přeměnách najdeme ve zmíněném ust. § 243 odst. 1 písm. b) tu skutečnost, že rozdělení může mít formu „odštěpení, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází...“. Z dikce zákona o přeměnách je tak patrné, že na rozdíl od rozdělení rozštěpením, kdy rozdělující se společnost zaniká [§ 243 odst. 1 písm. a)], při rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost nezaniká. Pracuje-li tak daňový řád s pojmem, který sám pro daňové účely neupravuje, je třeba definovat takový pojem za pomoci jiných právních předpisů či zdrojů, které takový pojem hlouběji upravují. V této konkrétní věci je pak zcela na místě vycházet s definice pojmu rozdělení odštěpením ze zákona o přeměnách, jelikož tento zákon již dlouhou dobu určuje v právním prostředí obchodních společností základní principy při přeměnách obchodních společností a s tím spojené důsledky. Za situace, kdy existuje právní úprava konkrétního pojmu, kterou se oblast obchodních společností již dlouhou dobu řídí, a daňový řád speciálně tento pojem pro daňové účely neupravuje, byly by úvahy o jiném definování tohoto pojmu pro daňové účely ze stran daňových orgánů a soudu zcela chybné, jelikož by mohlo dojít k překročení pravomoci správních orgánů a vydání překvapivého rozhodnutí pro daňové subjekty. Krajský soud tedy posoudil právní úpravu, ze které vycházely daňové orgány při vyměření daně z převodu nemovitosti žalobci a musí konstatovat, že tato právní úprava na zde projednávanou věc nemůže dopadat.

K tomuto závěru též dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 AfS 168/2017 - 20, na který odkazuje též žalobce v žalobě. Z tohoto rozsudku vznikla závazná právní věta, tedy: „Došlo-li k rozdělení společnosti odštěpením sloučením [§ 243 písm. d) bod 2. a § 244 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění účinném do 19. 7. 2009], rozdělovaná společnost nezanikla. V takovém případě nelze aplikovat § 240 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2013), neboť není naplněna jeho hypotéza. Daňová povinnost nadále stíhá rozdělovaný daňový subjekt a otázku právního nástupnictví (z hlediska daňového) není třeba řešit.“ Na projednávanou situaci nebude mít ani vliv, že daňové orgány postupovaly podle ust. § 240b, tudíž podle později platného daňového řádu než NSS ve zmíněném rozhodnutí, a to z důvodu že „[n]ový § 240b přebírá téměř beze změny stávající úpravu odstavce 2 a 7 § 240, která je poplatná pouze pro případy rušení právnické osoby bez likvidace, a to přeměnou rozdělením, jak vyplývá i z nadpisu tohoto ustanovení. Změna spočívá pouze v terminologickém ujednacení s novým občanským zákoníkem.“ (Důvodová zpráva k § 240b daňového řádu, dostupné na < mfcz.cz >)

V tomto bodě žaloby tak musí dát krajský soud za pravdu argumentaci žalobce, žalovaný a před ním správce daně aplikovaly na projednávaný případ právní úpravu na věc neaplikovatelnou, vyměřili tak žalovanému DPN neoprávněně, což potvrdil ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud. Ve zde projednávaném případě tak nepřešla daňová povinnost ze společnosti EVČ na žalobce, a správce daně se tak měl zabývat daňovou povinností rozdělované společnosti, jelikož ta je svou daňovou povinností stále zatížena.

Lze tak na tomto místě uzavřít, že daňové orgány vycházely z právní úpravy dopadající na situace, kdy rozdělovaná společnost zanikne, nicméně důvod pro aplikaci této právní úpravy (zánik rozdělované společnosti) ve zde projednávané věci nenastal. Daňové orgány tak opřely svá rozhodnutí o jiný než v zákoně uvedený důvod, čili jedná se v takovém případě o vadu podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, č. j. 5A 42/2002-43).“

S uvedenými závěry se NSS ve zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2018, č. j. 4 Afs 314/2018-33, neztotožnil a uvedl k tomu následující závěry:

„Na základě zániku účasti žalobkyně ve společnosti ENERGO CHOCEŇ vyměřil správce daně dne 30. 10. 2017, č. j. 1661237/17/2809-00460-605320, daň z převodu nemovitosti ve výši 1.935.920 Kč.

Nejvyšší správní soud se v dané souvislosti zabýval otázkou, zda došlo k přechodu daňové povinnosti ze společnosti EVČ s. r. o. na žalobkyni.

Ze spisu správce daně vyplývá, že společnost EVČ se s účinností ke dni 1. 11. 2014 sloučila s žalobkyní, resp. do žalobkyně byl vložen podíl společnosti EVČ v ENERGO CHOCEŇ, čímž se žalobkyně stala majitelkou podílu (společníkem) ve společnosti ENERGO CHOCEŇ.

Podle Nejvyššího správního soudu je proto nezbytné posoudit, zda došlo k přechodu daňové povinnosti ze společnosti EVČ na žalobkyni podle právních předpisů účinných ke dni účinnosti sloučení společnosti EVČ se žalobkyní, tj. k 1. 11. 2014.

Podle § 240b odst. 1 daňového řádu ve znění účinném k 1. 11. 2014 „dojde-li k přeměně právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.“

Podle § 243 odst. 1 zákona o přeměnách „rozdělení může mít formu a) rozštěpení, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází 1. na více nově vznikajících společností nebo družstev (dále jen „rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev“), 2. na více již existujících společností nebo družstev (dále jen „rozštěpení sloučením“), nebo 3. kombinací forem uvedených v bodech 1 a 2, nebo b) odštěpení, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází 1. na jednu nebo více nově vznikajících společností nebo družstev (dále jen „odštěpení se vznikem nové nebo nových společností nebo družstev“), 2. na jednu nebo více již existujících společností nebo družstev (dále jen „odštěpení sloučením“), nebo 3. kombinací forem uvedených v bodech 1 a 2.

Podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani „od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu (dále jen „vklad“), má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského

statu. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává rovněž zachováno, zanikne-li účast společníka za trvání konkursu, podle soudem schváleného reorganizačního plánu nebo podle soudem schváleného oddlužení. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.“

Nejvyšší správní soud uvádí, že v prvotním postavení poplatníka daně z převodu nemovitostí byla podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani společnost EVČ s.r.o., která s účinky ke dni 13. 12. 2013 vložila nemovité věci specifikované v Notářském zápisu NZ 289/2013 a N 357/2013, jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ. Společnost EVČ s. r. o. však k úhradě daně z převodu nemovitostí nebyla povinna, neboť při vkladu nemovitostí do společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ, splnila podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani. Následně došlo k 1. 11. 2014 na základě přeměny k odštěpení části jmění obchodní společnosti EVČ s.r.o. zahrnující obchodní podíl v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ a sloučení takto odštěpené části s žalobkyní. Žalobkyně se stala ve vztahu k předmětnému podílu právní nástupkyní společnosti EVČ. I v návaznosti na tento přechod však zůstaly naplněny podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shodě se stěžovatelem doplňuje, že právě v důsledku naposledy uvedené přeměny došlo podle § 240b daňového řádu ve znění účinném k 1. 11. 2014 k přechodu daňové povinnosti (byť ke dni právních účinků přeměny podmíněně osvobozené) na žalobkyni, neboť zmíněná daňová povinnost byla primárně vázána právě na vklad podílu do společnosti ENERGO CHOCEŇ.

K porušení podmínek pro osvobození smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani došlo až v okamžiku zániku účasti žalobkyně jakožto společníka v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ, tedy okamžikem účinnosti smlouvy, na základě které došlo k převodu podílu v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ na společnost RSN, s.r.o. Pro zachování osvobození ve smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani totiž nebyl naplněn časový test v délce 5 let od prvního vložení vkladu (v nyní projednávaném případě vklad ze strany společnosti EVČ s.r.o., do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ), kdy nesmí dojít k zániku účasti společníka v obchodní společnosti.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že v nyní projednávané věci nelze bez dalšího aplikovat závěry plynoucí z rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20. V daném případě se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2013, a nikoliv výkladem 240b odst. 1 daňového řádu. Je potřebné upozornit, že v mezidobě došlo k významné novelizaci příslušných ustanovení daňového řádu, a proto nejsou uvedené závěry z uvedeného rozsudku v nyní projednávané věci použitelné.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v projednávané věci nebylo namístě aplikovat § 240 daňového řádu ve znění účinném k 1. 11. 2014, jak namítala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti. Úprava obsažená v § 240b daňového řádu se vztahuje právě na otázky přeměny obchodních společností, kdy původní společnost nezaniká, naproti tomu § 240

daňového řádu se vztahuje na situace zániku původní obchodní společnosti, ke které však v projednávané věci nedošlo.“

23. Na tento zrušující rozsudek NSS reagoval žalobce doplněním žaloby ze dne 21. 1. 2019, ve kterém uvedl polemiku s právním názorem NSS a vyslovil s ním nesouhlas.
24. Podle ust. § 110 odst. 4 zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
25. Krajskému soudu tak nepřísluší, aby přehodnocoval závěry Nejvyššího správního soudu, uvedené v jeho zmíněném zrušujícím rozsudku. Navíc v dané věci již není dán prostor pro doplňování žaloby, neboť toto soudní řízení je vázáno zásadou koncentrační a dispoziční, přičemž podle ust. § 71 odst. 2 s.ř.s. žalobce může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě po podání žaloby, tato lhůta již uplynula a žalobce již nemůže rozšiřovat žalobu o další žalobní body. Zároveň takové doplnění žaloby nemůže zásadně do věci přinášet nic nového ve smyslu dalších důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí, protože v opačném případě by byl naopak na místě závěr, že se jedná o rozšíření o další žalobní bod (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, č. j. 7 As 10/2013-30). Na místě je i aplikace názoru uvedeného v rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, bod 1, podle něhož *„uplatnění obecné žalobní námitky není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správních orgánů, ze kterých žalobce libovolně vytahovat další a další konkrétní námitky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce musí uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby*“.
26. Krajský soud tak nemohl zohlednit výše uvedené doplnění žaloby, když ve smyslu již výše zmíněného názoru nemůže do věci přinášet nic nového a jedná se jen o polemiku se závazným právním názorem NSS, kterým je však zdejší krajský soud vázán a není oprávněn se od něho odchýlit (§ 110 odst. 4 s.ř.s.).
27. S právním názorem, tak jak jej prezentovaly daňové orgány ve svých rozhodnutích, krajský soud v plném souhlasí a pro úplnost přidává vlastní právní hodnocení projednávaného případu.
28. Daňový řád, ve znění platném v době přeměny obchodní společnosti, ve svém ustanovení § 240b odst. 1 stanovuje: *„Dojde-li k přeměně právnícké osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.*“ Pro upřesnění pojmu „přeměna právnícké osoby rozdělením“ je třeba sáhnout do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále jen jako „zákon o přeměnách“), přesněji do jeho ustanovení § 243 odst. 1 písm. b), ve kterém je jasně stanoveno, že rozdělení může mít též formu odštěpení, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází (i) na jednu nebo více nově vznikajících společností nebo družstev (dále jen „odštěpení se vznikem nové nebo nových společností nebo družstev“), (ii) na jednu nebo více již existujících společností nebo družstev (dále jen „odštěpení sloučením“), nebo (iii) kombinací forem uvedených v bodech 1 a 2 (shodně uvádí též žalovaný v bodě 26 žalovaného rozhodnutí). Pracuje-li daňový řád s pojmem, který sám neupravuje, je třeba definovat takový pojem za pomoci jiných právních předpisů či zdrojů, které takový pojem hlouběji upravují. V této konkrétní věci je pak zcela na místě vycházet

z definice pojmu rozdělení ze zákona o přeměnách, jelikož tento zákon již dlouhou dobu určuje v právním prostředí obchodních společností základní principy při přeměnách obchodních společností a s tím spojené důsledky. Za situace, kdy existuje právní úprava konkrétního pojmu, kterou se obchodní společnosti již dlouhou dobu řídí, a daňový řád speciálně tento pojem neupravuje, byly by úvahy o jiném definování tohoto pojmu ze stran daňových orgánů a soudu zcela nemístné, jelikož by mohlo dojít k překročení pravomoci správních orgánů a vydání překvapivého rozhodnutí v očích obchodních společností.

29. Vzhledem k výše uvedenému tak krajský soud uvádí, že § 240b daňového řádu se vztahuje též na situace, kdy dojde k tzv. odštěpení sloučením, jak tomu bylo dle Projektu přeměny v případě žalobce a společnosti EVČ.
30. Dále je potřeba uvést, že je pravdou, že § 240b daňového řádu výslovně nezakládá přechod daňových práv a povinností při přeměně společnosti, nicméně žalovaný k tomuto vztahu odkázal v bodě [37] žalovaného rozhodnutí na jazykový výklad tohoto ustanovení (viz výše), ze kterého žalovaný odvodil přechod daňových práv a povinností ze společnosti EVČ právě na žalobce. S tímto výkladem se krajský soud plně ztotožňuje a přidává, že se jeví čistě nelogické, aby zákonodárce dával správci daně pravomoc upravit daňové nástupnictví v situaci, kdy není dostatečně zřejmý rozsah přecházejících povinností, když by dle zákona k daňovému nástupnictví ani dojít nemělo. Navíc nelze opomenout, že samo daňové nástupnictví zakládá při přeměně společnosti rozdělením ust. § 240 daňového řádu, kde se stanoví, že *„Zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí.“* V případě rozdělení společnosti jde o zánik části společnosti s právním nástupcem, a v takovém případě tak přechází daňové povinnosti na jejího nástupce. Tuto právní argumentaci lze podpořit též odborným názorem uvedeným v komentáři k § 240 daňového řádu, který směřuje k přechodu práv a povinností při zániku právnické osoby bez likvidace, mezi které patří právě i rozdělení společnosti: *„Důsledky zániku právnické osoby se pro oblast správy daní liší podle formy jejího zániku. Při zániku právnické osoby bez likvidace dochází k přechodu práv a povinností zanikající právnické osoby na novou právnickou osobu - jejího nástupce; tyto důsledky má fúze či rozdělení obchodních společností a družstev, nebo např. převod jmění obchodní společnosti na společníka. Důsledky zániku právnické osoby jsou obdobné důsledkům zániku (smrti) fyzické osoby a daňový řád proto pro tyto případy stanoví právní nástupnictví též ve vztahu k daňové povinnosti zanikající právnické osoby. Pro přehlednost byla původní úprava komplexně obsažená v daňovém řádu v § 240 rozdělena dle jednotlivých forem zániku do nových § 240a až § 240d.“* (komentář k § 240 daňového řádu, nakladatelství Leges, dostupné v aplikaci aspi.cz). Obdobně k nástupnictví též komentář k § 240b: *„Právní úprava přeměny právnické osoby je vybudována na: a) principu univerzální sukcese nástupnické právnické osoby do všech práv a povinností všech zanikajících právnických osob při fúzi nebo rozdělení, nebo principu plné kontinuity právní osobnosti transformující se právnické osoby při změně právní formy...“* Daňový řád tak zakládá přechod daňových povinností na právního nástupce při rozdělení společnosti (§ 240b v návaznosti na §240 daňového řádu), kterým je v případě tzv. odštěpení sloučením právě ta existující společnost, na kterou přešla část jmění rozdělované společnosti.

31. Argumentaci žalobce k aplikovatelnosti § 240b daňového řádu, sice že toto ustanovení dopadá pouze na situace, kdy společnost v přeměně zaniká a nedopadá tak na situace tzv. odstěpení sloučením, shledává zdejší soud za nepřiléhavou.
32. Daňový řád v ust. § 240b výslovně stanoví, že není-li dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přešly daňové povinnosti na nástupnickou společnost, určí takové nástupnictví správce daně. Ve zde projednávané věci je nicméně patrné ze schváleného projektu přeměny, v jakém rozsahu přešly práva a povinnosti na nástupnickou společnost, když je v projektu přeměny jasně uvedeno: „*V souladu s tímto Projektem přecházejí na Nástupnickou společnost majetkové účasti specifikované níže: podíl ve společnosti ENERGO CHOCEŇ, s.r.o., se sídlem Choceň, Nádražní 631, PSC 565 01, zapsané v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Hradci Králové, oddíl C, vložka 15611, identifikační číslo 25932420, a to obchodní podíl o velikosti 70 % (sedmdesát procent), odpovídající vkladu do základního kapitálu ve výši 52.318.000,- Kč (padesát dva milionu tři sta osmnáct tisíc korun českých), který byl v plném rozsahu splacen.*“ Námitka žalobce uplatněná v žalobě, že § 240b daňového řádu není na danou věc aplikovatelný, jelikož ten dopadá pouze na situace, kdy právní nástupnictví ohledně daňových povinností určí správce daně a vydá o tom své rozhodnutí je lichá. Zákon stanoví povinnost určit právní nástupnictví pouze „...*aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce.*“ Jak již bylo zmíněno, rozsah přecházejících práv a povinností je patrný z Projektu přeměny a správce daně tak nemusel rozsah těchto povinností určovat a nástupnictví do daňových povinností tak vzniklo čistě de lege, daňové orgány tak nebyly povinny se aplikovatelností práva určit rozsah přecházejících povinností dle § 240b zabývat.
33. Tímto se soud vypořádal i s dalším žalobním okruhem žalobce, tedy že daňové orgány své závěry ani nemohly opřít o žádnou právní úpravu, jelikož ta neexistuje, přechod daňové povinnosti totiž nelze dovozovat ze soukromoprávní úpravy, ale pouze z úpravy veřejnoprávní, což potvrdil i rozsudek NSS č. j. 1 Afs 168/2017-20 ze dne 24. 8. 2017. Krajský soud souhlasí s argumentací žalobce i s názorem NSS obsaženým ve zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, tedy že nelze dovozovat přechod daňové povinnosti pouze na základě soukromoprávní úpravy, nicméně jak je již rozvedeno výše, veřejnoprávní úprava přechodu daňových práv při rozdělení společnosti odstěpením existuje, je upravena v daňových zákonech, a tudíž jakákoli polemika o nemožnosti aplikovat soukromoprávní úpravu není na místě.
34. V souladu s již výše uvedeným závazným právním názorem NSS, obsaženém v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2018, č. j. 4 Afs 314/2018-33, je třeba ještě k tomu uvést následující závěry:
35. Je nepochybné, že v prvotním postavení poplatníka daně z převodu nemovitostí byla podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. společnost EVČ s. r. o., která vložila nemovité věci jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ. Společnost EVČ s.r.o. však k úhradě daně z převodu nemovitostí nebyla povinna, neboť při vkladu nemovitostí do společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ, splnila podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) citovaného zákona. Poté došlo k 1. 11. 2014 na základě přeměny k odstěpení části jmění obchodní společnosti EVČ s.r.o. zahrnující obchodní podíl v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ a sloučení takto odstěpené části s žalobkyní.

Žalobkyně se stala ve vztahu k předmětnému podílu právní nástupkyní společnosti EVČ. I v návaznosti na tento přechod zůstaly naplněny podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 zákona č. 357/1992 Sb., a pak v důsledku naposledy uvedené přeměny došlo podle § 240b daňového řádu ve znění účinném od 1. 11. 2014 k přechodu daňové povinnosti na žalobkyni, neboť zmíněná daňová povinnost byla primárně vázána právě na vklad podílu do společnosti ENERGO CHOCEŇ. K porušení podmínek pro osvobození podle citovaného § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. došlo v okamžiku zániku účasti žalobkyně jakožto společníka v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ, tedy okamžikem účinnosti smlouvy, na základě které došlo k převodu podílu v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ na společnost RSN s.r.o., jakož pro zachování osvobození ve smyslu citovaného § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. nebyl naplněn „časový test“ v délce 5 let od prvního vložení vkladu, tj. v daném případě vklad ze strany společnosti EVČ s.r.o. do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ, kdy nesmí dojít k zániku účasti společníka v obchodní společnosti. Aplikace závěrů, uvedených v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, 1 Afs 168/2017-20 není na místě, jelikož v tomto rozsudku se NSS nezabýval výkladem § 240b odst. 1 daňového řádu, ale výkladem § 240 odst. 2 daňového řádu, přičemž v dané věci nemohlo být ustanovení § 240 daňového řádu aplikováno, neboť to se vztahuje pouze na situace zániku původní obchodní společnosti, ke které však v projednávané věci nedošlo, tedy naopak v dané věci bylo správně aplikováno ust. § 240b daňového řádu, které se vztahuje na otázky přeměny obchodních společností, což byl i daný případ.

36. Lze tedy uzavřít, že právní závěry daňových orgánů o přechodu práv a povinností dle daňového řádu byly správné, byly opřené jak o platnou právní úpravu tak i o logické a správné právní úvahy. Námitka žalobce, ve které označil rozhodnutí nezákonným a nepřezkoumatelným, jelikož žalovaný nesprávně posoudil otázku přechodu daňové povinnosti, a že své úvahy o přechodu daňové povinnosti neopřel o zákonná ustanovení, neodkázal na jedinou právní úpravu, která by tento přechod zakládala, je tak bezdůvodná.
37. Krajský soud považuje závěrem nutné konstatovat, byť žalobce v tomto směru nevznesl žalobní námitku, že liché by byly i úvahy o možném přechodu daňových práv a povinností spojené s převodem dotčených nemovitostí na společnost RSN, na kterou žalobce podíl ve společnosti ENERGO CHOCEŇ převedl. Daňový řád ani ZDPN totiž nezakládá přechod daňových práv a povinností spojených s osvobozením od daně z převodu nemovitosti dle § 20 odst. 6 písm. d) při standardním převodu (prodeji) části jmění společnosti na jinou společnost, jelikož takový převod nemá žádný vliv na samotné postavení společnosti jako právnické osoby. K možné argumentaci žalobce, že povinnost uhradit daň žalobci nevznikla, jelikož nedošlo k zániku účasti žalobce jako společníka, jelikož daňová povinnost přešla převodem podílu na společnost RSN s.r.o., soud uvádí, že i tato argumentace by byla lichá. Obchodní zákoník [a také ust. 202 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích, v platném znění (dále jen „ZOK“)] sice definuje zánik účasti společníka pouze jako vystoupení společníka, dohodu o vystoupení, vyloučení společníka, zrušení účasti soudem či zánik spojený s insolvenčním a exekučním řízením společníka, krajský soud však uvádí, že nelze, jak zmiňuje i sám žalobce v žalobě, spojovat přechod daňové povinnosti na základě soukromoprávní úpravy, když pro daňové potřeby *„[z]ánikem přitom není třeba rozumět jen naplnění podmínek zániku účasti ve smyslu § 148 a násl. obchodního zákoníku, ve znění platném a účinném v r. 1999 (tj. zrušení účasti*

společníka soudem, vyloučení společníka, dohoda o ukončení), ale faktický stav, že společník již není účasten ve společnosti. To je zřejmé jednak z textu zákona č. 357/1992 Sb., jednak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na trvající účast ve společnosti“ (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2003, čj. 2 Afs 6/2003-53). Ze správního spisu a mezi účastníky ani není sporným, že ke dni nabytí účinnosti smlouvy ze dne 20. 1. 2017 zanikla účast žalobce ve společnosti ENERGO CHOCEŇ, když sám žalobce správci daně zaslal oznámení o zániku této vlastní účasti ve společnosti. Na žalobce tak jasně přešly daňové povinnosti spojené s podílem na společnosti ENERGO CHOCEŇ, která v rámci prodeje podílu na společnosti již dál nepřešla na společnost RSN. Uhradit daň z převodu nemovitosti tak nemusel žalobce uhradit dnem právního nástupnictví, jelikož součástí přechodu daňových práv a povinností bylo též osvobození od daně z převodu nemovitostí, které vznikly právnímu předchůdci. Povinnosti uhradit daň z převodu nemovitosti žalobci vznikla, jak správně uvádí žalovaný, dnem, kdy byla ukončena účast žalobce jako společníka ve společnosti ENERGO CHOCEŇ v rámci převodu podílu na společnost RSN.

38. Soud tak přezkoumal napadená rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů, se základními žalobními body se vypořádal a na základě všeho výše uvedeného konstatuje, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 21. února 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu