



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
zastoupený BDO Tax s.r.o., IČ 26420473
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6

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

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

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 23452/18/5100-31461-709097 ze dne 21. 5. 2018 **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení k rukám zástupce žalobce, společnosti BDO Tax s.r.o., IČ 26420473, ve výši **11 228 Kč**, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, 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“).

Žalobní body:

2. 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.
3. Druhý argumentační okruh vytyká 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 č. j. 1 Afs 168/2017-20 ze dne 24. 8. 2017, 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.
4. 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.

Vyjádření žalovaného:

5. 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.

Okolnosti rozhodné ve věci:

6. Ze správního spisu jsou zřejmé a mezi účastníky ani nejsou sporné následující skutečnosti.

7. 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 nemovitosti. 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 nemovitosti dle § 20 odst. 6 ZDPN osvobozen.
8. 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.
9. Na základě zániku účasti žalobce ve společnosti ENERGO CHOCEŇ vyměřil správce daně dne 9. 6. 2017 žalobci daň z převodu nemovitosti, 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.

Posouzení věci krajským soudem:

10. 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. 9 Afs 70/2008 – 13).

11. 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).
12. 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.
13. Mezi účastníky ve zde projednávané věci nejsou sporné toliko otázky skutkové, nýbrž otázky právní. Žalobce v první řadě napadá žalované rozhodnutí co do přezkoumatelnosti, jelikož daňové orgány svá tvrzení o přechodu daňové povinnosti neopřely o žádná zákonná ustanovení, jedná se tak o libovůli daňových orgánů, což je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Soud tak přezkoumal žalované rozhodnutí co do přezkoumatelnosti a konstatuje, že námitka žalobce není důvodná.
14. Soud se na tomto místě nebude zabývat vznikem daňové povinnosti z převodu nemovitosti u společnosti EVČ ani osvobozením této 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 nemovitosti mezi společnostmi EVČ a žalobcem.
15. Žalobce namítá, že daňové orgány neopřely jimi tvrzený přechod daňové povinnosti na žalobce, 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 řádu 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 rozdělením.... Z jazykového výkladu daňového řádu je dle odvolacího orgánu zřejmé, že se § 240b nevztahuje pouze na případy přeměny právnické osoby rozdělením – rozštěpením, ale i odštěpením, 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 řádu. Pokud by se § 240b daňového řádu 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 nespolehal 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.“ Námitka žalobce co do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu absence zákonné úpravy, ze které žalovaný vycházel, je tak bezdůvodná.

16. Nicméně krajský soud s právním názorem, tak jak jej prezentovaly daňové orgány ve svých rozhodnutích, nemůže souhlasit.
17. 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.
18. 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 ujednání s novým občanským zákoníkem.“ (Důvodová zpráva k § 240b daňového řádu, dostupné na <mfcz.cz>)

19. 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.
20. 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). Soud tedy po přezkumu napadeného rozhodnutí konstatuje, že žaloba je důvodná a soud napadené rozhodnutí ruší bez nařízení jednání pro vady řízení, konkrétně pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.] a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.).

Náklady řízení

21. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
22. Žalobci tak krajský soud přiznal náklady právního zastoupení a soudní poplatek. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „vyhl. č. 177/1996 Sb.“) a přiznal úspěšnému žalobci proti žalovanému tyto náklady:
 - odměna advokáta za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba /§11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč);
 - paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 2 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 600 Kč (převzetí a příprava zastoupení /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./).
 - navýšení 21% DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s., tj. 1 428 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkové náklady řízení, které je žalovaný povinen uhradit

žalobci, tak činí 11 228 Kč. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

Poučení:

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

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

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

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

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 10. října 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu