



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **T. D.**, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem v Jičíně, Jungmannova 319, proti žalovanému, **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. května 2010, čj. 3032/10-1100-608497, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. května 2010, čj. 3032/10-1100-608497 se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 14 600 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

V úvodu žaloby provedl žalobce stručné shrnutí odvolacích námitek. Dále konstatoval, že dne 16.4.2007 byla mezi ním a M. D., jednajícím jménem společnosti Plastoma výrobní družstvo, uzavřena smlouva o vkladu do družstva ve smyslu § 60 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), žalobce vložil soubor hmotných i osobních a nehmotných složek podnikání vytvořených podnikáním člena jako fyzické osoby. V tomto případě se tedy dle žalobce jedná o vklad podniku a nikoliv o vklad jeho jednotlivých složek, jak uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce připustil, že zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) samostatně neřeší daňové dopady vkladu podniku ve vlastnictví fyzické osoby, která nevede účetnictví, do obchodní společnosti či družstva. Upozornil však, že v daném případě ještě nedošlo k ukončení jeho podnikatelské činnosti, stalo se tak až dne 21.6.2007, tedy v době, kdy byl již zrealizován vklad podniku a u subjektu tedy již proběhla významná změna ve struktuře majetku, kdy byl podnik ve vlastnictví fyzické osoby vkladem přeměněn na podíl na společnosti Plastoma výrobní družstvo, a to ke dni 2.5.2007. K datu ukončení podnikatelské činnosti tak měl žalobce pouze tento jediný majetek, tedy obchodní podíl.

Žalobce dále konstatoval, že došlo ke vkladu podniku jako celku. Z tohoto důvodu nelze proto dovozovat, že by mělo dojít k dodanění vložených pohledávek postupem dle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, neboť k pouhému přechodu pohledávek nedošlo. Realizován byl jedinečně vklad podniku jako věci hromadné. Ustanovení § 23 odst. 13 uvedené právní úpravy o převodu věci hromadné nehovoří, ale uvádí jen a pouze jednu ze složek majetku, a to pohledávku. Navíc ani není zřejmé, jakou souvislost má ukončení podnikání poplatníka s aplikací uvedeného ust. § 23 odst. 13.

Žaloba dále označila odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného za zavádějící. Dle žalobce nelze pohlížet na jednotlivé položky samostatně, pokud došlo k vkladu podniku v jedné částce, což plyne mimo jiné i z notářského zápisu NZ 243/2003, N 259/2007 ze dne 16.6.2007, sepsaného v notářské kanceláři JUDr. K.. Za nedůvodnou označil taktéž argumentaci ve věci nespotřebovaných zásob. Právnícká osoba na jedné straně má náklady, na druhé straně však prodané zásoby zdaní, neboť je má ve výnosech. Žalobce postupoval v souladu s platnou legislativou, tj. úpravou uvedenou v ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů označenou jako daňová evidence, jeho evidence obsahovala údaje o příjmech a výdajích.

Dále žalobce odmítl argumentaci ve věci údajného nepeněžitého příjmu ve formě majetkového prospěchu, který měl vzniknout převodem závazků na právnickou osobu. Uvedl, že v případě závazků, o které správce daně navýšil základ daně dle ustanovení § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů, je podmínkou dodanění dle tohoto ustanovení, že závazek zanikl jinak, než jeho splněním, započtením,

splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem za podmínek uvedených v zákoně o daních z příjmů, resp. narovnáním podle § 585 obchodního zákoníku. Nejpodstatnější však je, že při všech možnostech uvedených ve výčtu § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů požaduje zákonodárce zánik předmětného závazku. Závazky, které jsou součástí vkladu podniku, však dle ustanovení § 476 odst. 1, § 477 odst. 1 a odst. 3 obchodního zákoníku i dalších ustanovení, které jsou součástí dílu třetího smlouva o prodeji podniku § 476 až § 488a tohoto zákona nezanikají, ale naopak kupující se zavazuje je výslovně převzít a navíc v odst. 3 § 477 uvedené úpravy se výslovně uvádí, že k přechodu závazků se nevyžaduje souhlas věřitele. Je nutné zdůraznit i použitý pojem přechod závazku. Nejedná se tedy o žádný smluvní převod, ale o přechod závazků ze zákona, tedy automaticky jako důsledek typové smlouvy o prodeji podniku. Dochází k tzv. sukcesi, tedy k právnímu nástupnictví, a závazek je na věřiteli i nadále vymáhán, avšak ne po původním dlužníku, ale po jeho právním nástupci. Aplikace ustanovení smlouvy o prodeji podniku dle § 476 a násl. obchodního zákoníku je řešena pro účely vkladu podniku ve výše uvedeném ustanovení § 59 odst. 5 tohoto zákona. Zákonodárce pak v § 478 uvedeného zákonu pamatuje na situace, kdy se prodejem podniku, a dle výše uvedeného ustanovení vkladem podniku, zhorší dobytnost pohledávek věřitelům, tedy v našem případě závazků daňového subjektu, což taktéž potvrzuje, že závazky nezanikají.

Na závěr žalobce s odkazem na čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod uvedl, že stát má povinnost co nejpřesněji formulovat ustanovení právních předpisů, neučiní-li tak, nemůže být tato situace dána k tíži občana. Je nutno proto dle jeho názoru přihlídnout k pravidlům objektivně teleologického výkladu a upřednostnit argument „in dubio mitius“, tj. že v případě pochybností jsou orgány povinny postupovat mírněji. Dle názoru žalobce je však situace zcela jasná a dotčená speciální ustanovení pro pohledávky a závazky nelze aplikovat pro operace s podnikem. Jednalo by se o nepřipustnou extenzivní aplikaci dotčených ustanovení pro daňové účely v neprospěch občana.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 2.5.2007 se stal žalobce zakládajícím členem a současně předsedou družstva Plastoma výrobní Družstvo a provedl nepeněžní vklad podniku vedeného pod označením T. D., který byl oceněn podle výkazu majetku a závazků z daňové evidence k 31. 3. 2007 částkou 3 563 305,-- Kč. Součástí tohoto nepeněžního vkladu byly podle výkazu majetku a závazků mimo jiné i pohledávky v částce 2 052 023,69 Kč v cenách bez DPH, závazky v částce 2 105 936,69 Kč v cenách bez DPH včetně závazků vyplývajících z časového rozlišení a zásoby v částce 2 025 286,-- Kč v cenách bez DPH. Dne 21. 6. 2007 daňový subjekt oficiálně ukončil samostatnou podnikatelskou činnost. Při ústním jednání zaznamenaném v protokolu o ústním jednání čj. 42011/09/238931/607599 ze dne 24.6.2009 byl zástupce daňového subjektu požádán o vysvětlení a doložení, jak bylo s převodem do družstva naloženo z hlediska daně z příjmů na straně vkladatele, současně byl upozorněn na ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Ve své písemné reakci ze dne 3. 8. 2009 zástupce daňového subjektu uvedl, že nelze v případě vkladu podniku jako celku použít § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že na výrobní

družstvo Plastoma nepřešly jednotlivé položky samostatně, ale došlo ke vkladu podniku jako celku. Správce daně se s tímto názorem zástupce daňového subjektu neztotožnil.

S odkazem na ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že správce daně zvýšil základ daně o hodnotu pohledávek ve výši 2 052 023,69 Kč. Dále konstatoval, že podle ustanovení § 5 odst. 10 písm. a) uvedené právní úpravy se rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o částku závazku, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje novým a narovnáním podle zvláštního právního předpisu. Proto správce daně zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o závazky v celkové výši 2 105 936,69 Kč. Uvedl rovněž, že daňový subjekt dále vložil do družstva zásoby v částce 2 025 286,-- v cenách bez DPH. Z toho zaplacené nespotřebované zásoby uplatněné podnikající fyzickou osobou ve výdajích činily 1 128 664,-- Kč. Tyto zásoby nebyly použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu, proto výdaje na jejich pořízení nejsou daňovým výdajem podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Po kontrole se o částku 1 128 664,-- Kč v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 uvedené právní úpravy zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji. Správce daně dodatečně zvýšil základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 celkem o částku 5.286.624,-- Kč, dodatečně vyměřil daň ve výši 1 691 712,-- Kč a současně daňovému subjektu sdělil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 338 342,-- Kč.

Žalovaný zdůraznil, že zákon o daních z příjmů samostatně neřeší daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, která nevede účetnictví, do obchodní společnosti či družstva. To však neznamená, že daňový subjekt není povinen v souvislosti s provedeným převodem správně vypořádat svoji daňovou povinnost.

Uvedl, že dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů podnikající fyzické osoby rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a zároveň jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (daňové evidenci). Podle uzavřené smlouvy o vkladu podniku přešly předmětné položky z vlastnictví poplatníka jako fyzické osoby do vlastnictví družstva, tzn. jiného subjektu. Po vkladu podniku do družstva se nenacházel v daňové evidenci fyzické osoby žádný obchodní majetek ve smyslu ustanovení § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů (viz tabulka D v příloze č. 1 podaného daňového přiznání). Na vklad podniku se podle ustanovení § 59 odst. 5 obchodního zákoníku použije přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku ve smyslu ustanovení § 476 až § 488a obchodního zákoníku. Podle těchto ustanovení je jeho podstatou naprostá změna vlastnictví všeho, co tvoří část podniku, jedná se o souhrn věcí, práv a závazků ke dni uzavření smlouvy. Dále žalovaný uvedl, že vkladem naložilo družstvo tak, že jednotlivé položky majetku a závazků zaúčtovalo na příslušné rozvahové účty a začalo s nimi samo podnikat ve výrobě plastových a pryžových výrobků, jak je zapsáno v předmětu činnosti. Podnikatelským subjektem se stalo nově založené družstvo (právnícká osoba), jehož byl daňový subjekt (fyzická osoba) předsedou. Nedošlo tedy pouze k transformaci v

rámci obchodního majetku podnikající fyzické osoby, jak tvrdí žalobce v odvolání, ale ke změně vlastníka předmětného majetku a ke změně podnikatelského subjektu.

V případě vkladu podniku podle § 59 odst. 5 obchodního zákoníku se, jak žalovaný dále uvedl, přiměřeně použije ustanovení o smlouvě o prodeji podniku, kde konkrétně ustanovení § 477 odst. 2 uvádí, že přechod pohledávek se řídí ustanoveními o postoupení pohledávek. Stejný odkaz je i v § 59 odst. 6 obchodního zákoníku, kde se výslovně uvádí, že spočívá-li nepeněžitý vklad nebo jeho část v převodu pohledávky, použijí se přiměřeně ustanovení o postoupení pohledávky. Z toho žalovaný dovodil, že aplikace ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů je oprávněná i v případě vkladu podniku, jak jej deklaroval žalobce, protože, jak je uvedeno výše, na vklad podniku, jehož součástí je i pohledávka, se používají stejná ustanovení, která platí pro vklad pohledávky podle § 59 odst. 6 obchodního zákoníku, a to ustanovení o postoupení pohledávek.

U pohledávek žalovaný spatřoval, jak dále uvedl, logiku zvýšení základu daně z příjmů v tom, že u podnikající fyzické osoby, která vedla daňovou evidenci, nebyly pohledávky nikdy zdanitelným příjmem a po vkladu do jiné, tentokrát právnické osoby, opět nebyly součástí výnosů, tudíž by tyto příjmy, resp. výnosy nikdy nepodléhaly zdanění, čímž by došlo ke krácení daně. U nespotřebovaných zaplacených zásob je situace jiná. V době, kdy daňový subjekt jako podnikající fyzická osoba nakoupil tyto zásoby, byly uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci. Po vkladu do právnické osoby se tyto zásoby postupně při jejich spotřebě opět dostávaly do daňových nákladů, tudíž byly ve výdajích, resp. v nákladech uplatněny dvakrát, čímž by opět docházelo ke krácení daně. Co se týká závazků, lze logiku výkladu zákona spatřovat zejména v tom, že podnikající fyzické osobě vznikl převodem závazků na právnickou osobu majetkový prospěch ve formě nepeněžitého příjmu, neboť jeho závazky (dluhy) za něho uhradil někdo jiný, v daném případě právnická osoba (družstvo).

K námitce žalobce, že ukončil podnikání až dne 21. 6. 2007, tedy po realizaci vkladu podniku do družstva, takže neporušil § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, když neprovedl úpravu základu daně při ukončení činnosti, žalovaný zdůvodnil, že správce daně uvedl, že při dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob citované ustanovení § 23 odst. 8 uvedeného zákona nepoužil. K námitce zániku závazků žalovaný jako odvolací orgán uvedl, že závazky jako takové skutečně nezanikly, ale na základě uzavřené smlouvy přešly na jiného dlužníka, tzn. na družstvo. U žalobce nedošlo k zániku závazků splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem ve smyslu ustanovení § 5 odst. 10 a) zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě došlo k přechodu závazků na právnickou osobu, a tím i k jejich vyřazení z evidence u fyzické osoby. V této souvislosti upozornil žalovaný na ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, podle něhož i při prodeji podniku poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně hodnota všech postupovaných závazků.

V závěru žalovaný uvedl, že správce daně vyloučil hodnotu zaplacených a nespotřebovaných zásob z výdajů s tím, že výdaje spojené s jejich pořízením nebyly

vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzické osoby s daňovou evidencí, nikoliv proto, že by tyto zásoby nebyly použity pro podnikání vůbec. Podle uzavřené smlouvy o vkladu podniku přešly předmětné zásoby z majetku fyzické osoby do majetku družstva, tzn. jiného daňového subjektu. Vložené zásoby tedy sloužily k podnikání výrobního družstva, a tím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právnické osoby, proto je správce daně oprávněně vyloučil z daňových výdajů kontrolované fyzické osoby. V posuzovaném případě neevidoval daňový subjekt k 1. 1. 2007 žádné zásoby (viz tabulka D na příloze č. 1 podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob), ale podle údajů z daňové evidence vložil 1. 5. 2007 do družstva zásoby za 2 025 286,-- Kč bez DPH. Žalovaný shrnul, že kdyby podnikající fyzická osoba s daňovou evidencí nakoupila zásoby, které by následně bez úpravy základu daně převedla právnické osobě formou vkladu, docházelo by k neoprávněnému uplatnění výdajů, a tím ke krácení daně z příjmů fyzických osob.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný s tímto postupem vyslovili souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Proti rozsudku zdejšího soudu brojil žalobce kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 29. 2. 2012, čj. 7 Afs 1/2011-79). V odůvodnění uvedl, že „Spornou otázkou jsou v dané věci daňové dopady vkladu podniku podle ust. § 59 odst. 5 obch. zák., in concreto, jakým způsobem se vklad podniku podnikající fyzické osoby promítne do její daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob..... Vzhledem k tomu, že v zákoně o daních z příjmů není výslovně upraveno zdanění vkladu podniku, nelze bez dalšího dovodit, že mají podléhat dani z příjmů jednotlivé součásti této obchodní transakce (přechod závazků, pohledávek a zásob). V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136 (publikován pod č. 843/2006 Sb. NSS), ve kterém byl vysloven závěr, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Aplikoval – li krajský soud ve vztahu ke zdanění závazků, které byly součástí vloženého podniku, ust. § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, které upravuje stanovení základu daně při prodeji podniku a nikoliv při jeho vkladu, měl také uvést, jakými přitom byl veden úvahami, např. zda citované ustanovení použil analogicky a proč. Taková úvaha však v napadeném rozsudku absentuje.“

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „v souvislosti se zdaněním závazků krajský soud také poukázal na ust. § 5 odst. 10 písm. a/ zákona o daních z příjmů. Podle věty první citovaného ustanovení se rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o částku závazku, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva

s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním podle zvláštního právního předpisu. Primární podmínkou, která musí být splněna, aby bylo možno aplikovat citované ustanovení, je zánik závazku. Až poté, je-li nepochybné, že je tato primární podmínka splněna, je třeba se zabývat splněním podmínky sekundární týkající se způsobu zániku závazků. Krajský soud však primární podmínku zcela pominul a místo toho se vyjádřil pouze k podmínce sekundární, ke které konstatoval, že závazky nezanikly splněním, započtením či splynutím a že rozdíl mezi příjmy a výdaji se tak zvyšuje právě o hodnotu přecházejících závazků. V této souvislosti je dále nutno uvést, že závazky stěžovatele nezanikly, ale došlo jen ke změně v osobě dlužníka, kterým se v důsledku vkladu podniku stalo výrobní družstvo Plastoma. Touto skutečností se krajský soud vůbec nezabýval. V otázce zdanění pohledávek se krajský soud ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že i v případě vkladu podniku se použije ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Podle věty první tohoto ustanovení je u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, při vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při jejím postoupení, s výjimkou pohledávky podle ust. § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Rovněž závěr o správnosti aplikace citovaného ustanovení finančními orgány krajský soud dostatečně neodůvodnil. Pouze uvedl, že je nepochybné, že součástí vkladu podniku byla i pohledávka, že její hodnota musí být považována za příjem a že tato skutečnost nemůže být vyvrácena námitkou stěžovatele, že tvořila s vkladem do výrobního družstva jednotný celek. Krajský soud tedy de facto jen popřel argumentaci stěžovatele, aniž by se s ní jakkoli vypořádal. Žalobní námitku, že na jednotlivé části vkládaného podniku nelze z hlediska daně z příjmů pohlížet samostatně, lze přitom považovat za klíčovou, a to nejen pro posouzení otázky zdanění přecházejících pohledávek. V této souvislosti odkázal Nejvyšší správní soudna svůj rozsudek ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, ve kterém mimo jiné uvedl, že „vložení části podniku je nutno chápat jako jeden vklad, jeden celek. Není tedy možno separovat jednotlivé součásti této hromadné věci a podrobovat je samostatnému daňovému režimu tak, jak to činil správce daně v souzené věci. Takový přístup nejenže není v souladu se zákonem, ale rovněž odporuje i ekonomické logice prováděné transakce. Právně ale i fakticky byla v dané věci do základního kapitálu obchodní společnosti vložena celková finanční hodnota vkládaného podniku, stanovená jako souhrn všech částí části podniku, a to včetně závazků. Neexistuje tedy žádná část části podniku, která by nebyla vložena do základního kapitálu společnosti a která by se stala součástí tzv. vlastního kapitálu či jiného majetku společnosti; tím spíše není možno říci, že by tato část byla tvořena nemovitostmi. Výkladem správního orgánu by se totiž nutně muselo dospět ke zcela absurdnímu závěru, že by ve své podstatě předmětem daně z převodu nemovitostí bylo zdanění pasiv, tedy závazků váznoucích na převáděné části podniku. Fakticky totiž nový nabyvatel části podniku jen neprofitoval z převedené nemovitosti, nýbrž se rovněž stal i povinným ve vztahu k převedeným závazkům. Do základního kapitálu společnosti byl tedy převeden soubor věcí s hodnotou jak kladnou, tak i zápornou, v celkovém vyjádření pak bylo dospěno k částce, která reálně hodnotu základního kapitálu zvýšila. Jestliže by však závazky tvořily větší absolutní část hodnoty

převáděné části podniku, mohlo by dojít i ke snížení základního kapitálu. V této souvislosti rovněž nelze nepodotknout, že nastíněný výklad správního orgánu by ve svém důsledku mohl vést ke znemožnění či ztížení dispozice s podnikem tak, jak to umožňuje obchodní zákoník. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že podnik je věcí hromadnou a jako takový musí být posuzován v rámci právních vztahů, a to i veřejnoprávního charakteru. Proto, jestliže je tento vkládán do základního kapitálu jiné společnosti, je hodnota tohoto vkladu tvořena součtem všech částí podniku, a to i v případě, že jsou jimi např. nemovitosti či závazky.“

Ve zrušujícím rozsudku ze dne 29. 2. 2012 vedeném pod čj., čj. 7 Afs 1/2011-79 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „přesto, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 – 59, rovněž uvedl, že „vzhledem k okolnosti, že pro spornou věc je zásadní pouze otázka daně z převodu nemovitostí, ponechal Nejvyšší správní soud stranou možné dopady tohoto aktu na daně jiné, bude vzhledem k obecnosti výše citovaných závěrů na krajském soudu, aby se v dalším řízení zabýval relevancí těchto závěrů i ve vztahu k dani z příjmů“.

Vázán shora vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu přezkoumal krajský soud znovu napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce podnikající jako fyzická osoba vložil v květnu 2007 svůj podnik do výrobního družstva Plastoma, přičemž se stal jedním ze zakládajících členů tohoto družstva. Součástí nepeněžitého vkladu byly pohledávky v částce 2 052 023,69 Kč, závazky v částce 2 105 936,69 Kč a zásoby v částce 2 025 286 Kč. Správce daně s odkazem na ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů zvýšil žalobci základ daně o výše uvedenou hodnotu pohledávek, podle ust. § 5 odst. 10 písm. a/ zákona o daních z příjmů zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o výše uvedenou hodnotu závazků a podle ust. § 23 odst. 3 písm. a/ bod 2 zákona o daních z příjmů zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu zaplacených nespotřebovaných zásob v částce 1 128 664 Kč. Celkem mu tedy zvýšil základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 o částku 5 286 624 Kč.

V předcházejícím soudním řízení vycházel krajský soud ve shodě s názorem žalovaného z předpokladu, že zákon o daních z příjmů sice samostatně neřeší daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, která nevede účetnictví, do obchodní společnosti či družstva, tato skutečnost však ve svém důsledku nemůže znamenat, že by daňový subjekt, v daném případě žalobce, neměl svoji daňovou povinnost ve smyslu shora vzpomínaného daňového zákona vypořádat. Tuto úvahu opíral o ust. § 59 odst. 5 a 6 a potažmo ust. § 476 a násl. obchodního zákoníku, dle nichž se v případě prodeje podniku použijí podpůrně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku a při převodu pohledávky přiměřeně ustanovení o postoupení pohledávky. Současně považoval za zřejmé, že danou obchodní transakci je proto nutno hodnotit z pohledu jednotlivých dílčích ustanovení zákona o daních z příjmů, která upravují právě tu situaci, kdy poplatník daně z příjmů, který nevede účetnictví, provádí obchodní úkony, které musí mít v konečném důsledku daňový dopad.

Tuto argumentaci však Nejvyšší správní soud nepokládá za dostatečnou. Současně upozorňuje i na svoji další závaznou judikaturu dotýkající se daňového posouzení vkladu podniku, ovšem z pohledu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“) a to s otevřeným závěrem, zda daný názor lze přiměřeně aplikovat i na jiná daňová řízení než na řízení dotýkající se daně z převodu nemovitostí. Je tedy nepochybné, že názor vyslovený žalovaným a následně schválený zdejším soudem včetně shodně vyslovené právní argumentace Nejvyšší správní soud neakceptuje, proto je nezbytné, aby žalovaný svoje právní názory prezentované v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále rozšířil a to právě o důvody zohledňující zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu prezentovanou ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Je tak nezbytné, aby se žalovaný tímto závazným právním názorem zabýval a hodnotil, zda má či nemá být aplikován i na daňové řízení dotýkající se daně z příjmů. Napadené rozhodnutí takové hodnocení nesporně postrádá a tato skutečnost jej tedy činí nepřezkoumatelným. Úlohou krajského soudu je přitom přezkoumávat zákonnost tohoto rozhodnutí a pokud v něm naznačený právní rozbor absentuje, zdejšímu soudu nepřisluší, aby jej nahrazoval svými úvahami. Je totiž pouze na žalovaném, aby posoudil, zda smysl zákona o daních z příjmů odpovídá či odporuje smyslu daňového zákona a to při posouzení vkladu podniku z daňového hlediska. Žalovaný tak svůj postup musí podložit dalšími důvody, neboť, jak vyplývá ze shora prezentovaného názoru Nejvyššího správního soudu, dosud sdělené důvody nejsou pro obhajobu jeho postupu dostačující. Hodnocení judikátu dotýkajícího se daně z převodu nemovitostí tak zůstává po řízení o kasační stížnosti dále otevřené a je pouze na žalovaném, aby k němu zaujal končené stanovisko. Nejvyšší správní soud tak krajskému soudu a potažmo žalovanému umožňuje zvážit, zda v případě daně z příjmů existují důvody pro rozdělení vkladu na jednotlivá dílčí plnění, která jsou pak eventuálně dle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů samostatně zdaňována. Krajský soud tento závěr nemůže učinit v probíhajícím řízení, neboť nemůže názor žalovaného předjímat. Názor zdejšího soudu prezentovaný ve zrušujícím rozsudku, který korespondoval názoru žalovaného v napadeném rozhodnutí, byl dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřesvědčivý.

Nejvyšší správní soud tak za nastalé skutkové situace považuje za nedostatečné právní úvahy svědčící ve prospěch tvrzení, že vklad podniku lze považovat za jednotlivá dílčí plnění a jako taková je i daní z příjmů zdaňovat. Nezbyvá tedy, než ponechat na žalovaném, aby svoje právní stanovisko znovu zvážil a prioritně posoudil rozdíl mezi daní z převodu nemovitostí a daní z příjmů v kontextu s právními dopady při vkladu do družstva, eventuálně aby šířeji odůvodnil svůj prvotní závěr, že tento vklad lze z pohledu daně z příjmů rozdělit na jednotlivá plnění.

Pokud žalovaný navzdory shora sděleným důvodům setrvá na svém stanovisku, že dani z příjmů podléhají jednotlivé části vkladu, tedy pohledávky, závazky i zásoby samostatně, nezbyvá, než aby aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů, tedy ust. § 23 odst. 13 a 16 a ust. § 5 odst. 10 písm. a/ zákona o daních z příjmů znovu posoudil a svůj právní názor znovu odůvodnil a to

především z pohledu vytýkaných nedostatků Nejvyššího právního soudu shora podrobně uvedených.

Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, v němž bude vázán shora vysloveným právním názorem.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,-- Kč k žalobě a 3 000,-- Kč ke kasační stížnosti a odměna zástupců a jejich režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupci učinili celkem 4 úkony právní služby po 2.100,-- Kč, a to dva úkony před zdejším soudem a dva úkony před Nejvyšším správním soudem (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů (dva před zdejším soudem a dva před Nejvyšším správním soudem) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300,-- Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

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). 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.

V Hradci Králové dne 31. května 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu