



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové, a soudkyň Mgr. Lenky Bahýřové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Liberty Ostrava a. s.** (původně ArcelorMittal Ostrava, a. s.), IČO: 45193258, sídlem Vratimovská 689/117, Ostrava, zast. advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 45271/16/5100-31461-701836, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2019, č. j. 22 Af 5/2017 - 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj rozhodl dne 6. 4. 2017 pod č. j. 1222223/16/3201- 00460-804787, o vydání platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ve výši 47 021 340 Kč (dále jen „platební výměr“). Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 45271/16/5100-31461-701836 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítnuto a platební výměr byl potvrzen. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně pro uplatněné osvobození od daně z převodu nemovitostí z důvodu vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti nesplnila podmínky vyplývající z § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon

č. 357/1992 Sb.“), ve znění účinném pro období rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně, tj. ke dni 4. 5. 2010.

[2] Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Z obsahu správních spisů krajský soud mj. shrnul, že na základě „Smlouvy o převodu části podniku za účelem vkladu do základního kapitálu“ ze dne 18. 3. 2010 (dále jen „smlouva“) žalobkyně vložila do společnosti ArcelorMittal Energy Ostrava a. s. (ode dne 12. 12. 2014 společnost TAMEH Czech s. r. o., dále jen „TAMEH Czech“) jako nepeněžitý vklad část podniku, a to samostatný organizační útvar označovaný jako „Závod 4 – Energetika“. Hodnota vkládané části podniku byla oceněna znaleckým posudkem částkou v celkové výši 3 572 000 000 Kč. Část podniku tvořily nemovitosti uvedené v příloze č. 2 smlouvy. Dne 18. 3. 2010 rozhodla společnost ArcelorMittal Ostrava a. s. (původní žalobkyně), jakožto jediný společník společnosti ArcelorMittal Energy Ostrava a. s., o zvýšení základního kapitálu z částky 200 000 Kč o částku 3 572 000 000 Kč. Žalobkyně podala dne 31. 8. 2010 daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterém uplatnila osvobození od daně z převodu nemovitostí z důvodu vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti

[3] Krajský soud považoval za nesporné, že účast žalobkyně ve společnosti TAMEH Czech zanikla k datu 30. 12. 2014 (žalobkyně byla jako společník této společnosti vymazána z obchodního rejstříku). Skutečnost, že vzájemný vztah žalobkyně a společnosti TAMEH Czech po tomto datu je vztahem ovládající a ovládané osoby (§ 66a odst. 7 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, dále jen „obchodní zákoník“, a § 79 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, dále jen „zákon o obchodních korporacích“) podle krajského soudu nic nemění na tom, že došlo k převodu celého obchodního podílu žalobkyně na nově vzniklý subjekt TAMEH Holding a žalobkyně ve smyslu obchodního zákoníku přestala být společníkem TAMEH Czech, do jejíhož majetku byly nemovitosti vloženy. Je-li ve smyslu § 61 odst. 1 obchodního zákoníku účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak v posuzované věci žalobkyně převedením celého svého majetkového podílu převedla současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jejímu podílu, tedy i k účasti ve společnosti.

[4] Krajský soud se dále zabýval výkladem pojmu „zánik účasti společníka obchodní společnosti“ ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zák. č. 357/1992 Sb., neboť podle tohoto ustanovení se osvobození od daně z převodu nemovitostí neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka v obchodní společnosti nebo člena v družstvu. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 25/2006 - 60, uvedl, že zánik účasti společníka v obchodní společnosti zahrnoval všechny zákonem stanovené důvody, při nichž dosavadní společník toto postavení v obchodní společnosti pozbyl. Účast žalobkyně ve společnosti TAMEH Czech skončila dnem 30. 12. 2014, tj. před stanovenou lhůtou pěti let od vložení vkladu. Podle názoru krajského soudu váže zákon podmínku osvobození od daně z převodu nemovitostí na přímé účastenství ve společnosti, neboť výslovně formuluje nezbytnost účasti „společníka“ v obchodní společnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[5] Žalobkyně (dále též jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka předně namítla, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Poukázala na argumentaci, v níž uvedla, co bylo zamýšleným smyslem a účelem osvobození dle § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., a dále podobností skutkové situace stěžovatelky se zákonnými výjimkami z povinnosti hradit daň z převodu nemovitostí, které zákon č. 357/1992 Sb. uvádí v § 20 odst. 6 písm. f) a j). Za opominutou považovala též svoji argumentaci závěry koordinačního výboru ze dne 25. 1. 2007, které jsou pro tuto věc přílehlivé. Rovněž pak zdůraznila, že obchodní podíl nebyl převeden zcela mimo sféru původního společníka, v případě stěžovatelky byl její obchodní podíl na společnosti TAMEH Czech vložen do společnosti TAMEH Holding, jejímž byla stěžovatelka společníkem. S touto zásadní skutkovou odlišností se krajský soud nevypořádal. Vypořádány nebyly ani žalobní námitky, že stěžovatelka ve společnosti TAMEH Czech stále vykonává vliv, a to jednak prostřednictvím akcionářské dohody (Shareholders Agreement ze dne 11. 8. 2014) a jednak prostřednictvím jednatelky společnosti TAMEH Czech, jímž je zaměstnankyně stěžovatelky (Ing. Kristina Červenková).

[7] Stěžovatelka dále nesouhlasila s posouzením právní otázky ze strany krajského soudu. Má za to, že při výkladu právních předpisů (zejména v daňové oblasti) je třeba postupovat tak, aby byla šetřena podstata a smysl dané právní normy; v posuzované věci tak nestačí pouhý jazykový výklad § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Stěžovatelka poukázala na bod 16 zákona č. 18/1993 Sb., jímž bylo aplikované ustanovení novelizováno, a z něhož vyvozuje, že smyslem a účelem této právní normy je na jedné straně osvobodit vybrané případy převodů nemovitostí z důvodu „zájmu státu na rozvoji podnikání“, na druhé straně však zabránit zneužívání práva tím, že by daň z převodu nemovitostí nebyla hrazena v případech, kdy by primárním cílem nebyl rozvoj podnikání, ale „prostý“ převod nemovitostí.

[8] Zákon č. 357/1992 Sb. sám nedefinuje, co rozumí pojmem „zánik účasti společníka obchodní společnosti nebo člena družstva“. Podle stěžovatelky tento pojem nelze automaticky ztotožnit se zánikem účasti společníka dle obchodního zákoníku, neboť zánikem účasti dle obchodního zákoníku nebylo úmrtí společníka, které je ale dle § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., pod tento pojem zařazeno. Je tak zřejmé, že oba pojmy nemají totožný obsah. Pro konstrukci této výjimky dle názoru stěžovatelky zákonodárce vedl právě účel zákona v kombinaci se snahou zamezit jeho zneužití (v případě úmrtí společníka ke zneužití právní úpravy nedochází). Stejně je tomu i v případě stěžovatelky. Ta sice nebyla společníkem společnosti TAMEH Czech po zákonem stanovených 5 let, avšak pouze z toho důvodu, že obchodní podíl ve společnosti TAMEH Czech vložila v prosinci 2014 do základního kapitálu společnosti TAMEH Holding, jejímž společníkem se stala (a je jím stále). Z přímého společníka společnosti TAMEH Czech se tak stala společníkem nepřímým, i nadále však mohla uplatňovat svůj řídicí vliv na společnost TAMEH Czech. *De facto* tedy k žádné podstatné změně ve vztahu mezi

stěžovatelkou a společností TAMEH Czech nedošlo, natož aby touto změnou mohlo dojít ke zneužití osvobození od daně.

[9] Důvod, pro který stěžovatelka vložila svůj obchodní podíl na společnost TAMEH Czech do společnosti TAMEH Holding, resp. důvod pro vznik společného holdingu skupin ArcelorMittal a Tauron Polska Energia, spočíval zejména v nutnosti zásadně modernizovat energetiku v ArcelorMittal Ostrava v oblasti ekologizace a nových technologií a současně generovat finanční prostředky na investice v rámci společného česko – polského podniku (resp. získat bankovní financování pro potřeby modernizace technologií, které bylo pro samotnou společnost TAMEH Czech díky zadlužení skupiny ArcelorMittal nedostupné). Nejednalo se tak o žádnou z forem zneužití práva či o snahu o jakoukoli formu daňové optimalizace.

[10] Smysl a účel osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. byl i po převodu obchodního podílu stěžovatelky na společnost TAMEH Czech do TAMEH Holding zachován. Stěžovatelka mohla ovlivňovat činnost společnosti TAMEH Czech, produkce této společnosti se i po vzniku holdingu odvíjela od provozních potřeb stěžovatelky a jejích dceřiných společností (TAMEH Czech je součástí provozu integrované huti stěžovatelky, je lokalizován v jejím areálu a úzce propojen s výrobou). S ohledem na propojení provozů a výroby společnosti TAMEH Czech a skupiny ArcelorMittal nebylo ve strategickém zájmu stěžovatelky ztratit ve společnosti TAMEH Czech vliv. Provázanost stěžovatelky a společnosti TAMEH Czech dokládá mj. i skutečnost, že ředitel společnosti TAMEH Czech Ing. Petr Baranek, který byl zaměstnancem stěžovatelky, byl pro výkon funkce ředitele ve společnosti TAMEH Czech stěžovatelkou do této společnosti dočasně přidělen.

[11] Stěžovatelka dále citovala z příspěvku Ing. Marie Konečné na Koordinačním výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí ze dne 21. 1. 2007, podle něhož se *„pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti v případě odstěpení části jmění společnosti, která nemovitost vložila, do nástupnické společnosti nepřerušuje, a to ani pokud odstěpovaná část jmění zahrnuje podíl na společnosti, do které byla nemovitost vložena.“* Ministerstvo financí tak potvrdilo, že i v případě, kdy vkladatel po rozdělení odstěpením ztratí podíl na společnosti, do které vložil nemovitost, nedochází k přerušení časového testu.

[12] Ke shodnému závěru je třeba dospět i v posuzovaném případě, neboť na rozdíl od případu projednávaného koordinačním výborem stěžovatelka vliv na společnost TAMEH Czech nikterak neztratila. Smysl a účel vzniku TAMEH Holding, resp. vložení obchodního podílu společnosti TAMEH Czech do holdingu byl čistě obchodní povahy, a proto mělo být v posuzované věci uplatněno osvobození od daně podle § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2004, sp. zn. 2 Afs 32/2003 a ze dne 16. 8. 2006, sp. zn. 1 Afs 25/2006, na něž odkázal krajský soud, na posuzovanou věc nedopadají.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) nelze považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Krajský soud komplexně vyložil své úvahy ke sporné otázce, tj. ke

pokračování

splnění podmínek pro osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti od daně z převodu nemovitostí, přičemž nevypořádání dílčích námitek na právní posouzení vliv nemělo.

[14] Ke sporné právní otázce žalovaný uvedl, že skutečnosti zapsané do obchodního rejstříku jsou účinné vůči každému ode dne jejich zveřejnění. V případě stěžovatelky bylo navýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku zapsáno dne 13. 4. 2010. Stěžovatelka figuruje jako jediný společník společnosti TAMEH Czech až do 30. 12. 2014, kdy došlo k výmazu stěžovatelky jako společníka a s tím současně došlo k zániku obchodního podílu, který měla jako jediný společník v hodnotě 100%. V případě, že dojde k výmazu společníka, dojde také k zániku jeho obchodního podílu ve společnosti a v souladu s § 61 odst. 1 obchodního zákoníku také k zániku jeho účasti ve společnosti. Stěžovatelka přitom nezanikla ani nedošlo k transformaci v jinou právnickou osobu. Podle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě oddíl B, vložka 297 společnost ArcelorMittal Ostrava a.s., IČO 451 93 258, jako samostatná právnická osoba stále existuje. Jejím jediným akcionářem je společnost ArcelorMittal S.A., L-1160 Luxembourg, 24-26 Boulevard d'Avranches, Lucemburské velkovévodství, registrační číslo: B82454, právní forma: akciová společnost. Novým společníkem společnosti TAMEH Czech, s obchodním podílem v hodnotě 100%, se stala od 30. 12. 2014 společnost TAMEH HOLDING Sp. z o. o., tedy zcela odlišný subjekt od stěžovatelky.

[15] Žalovaný považuje za nesporné, že účast stěžovatelky ve společnosti TAMEH Czech zanikla k datu 30. 12. 2014. O zániku účasti vkladatele ve společnosti není již vzhledem k ustálené judikatuře pochyb (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 – 52). Skutečnost, že se jedná o ovládající a ovládané osoby (§ 66a odst. 7 obchodního zákoníku a § 79 odst. 1 zákona o obchodních o obchodních korporacích) nic nemění na tom, že došlo k převodu celého obchodního podílu a společník ve smyslu obchodního zákoníku přestal být společníkem společnosti, do které byly nemovité věci formou peněžitého vkladu vloženy. Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu převedl stěžovatel současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti. Osvobození od daně z převodu nemovitostí u vkladu vloženého podle zvláštního zákona do obchodní společnosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. se tak neuplatní, neboť do pěti let od vložení vkladu zanikla účast společníka v obchodní společnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejprve je třeba uvést, že z veřejně dostupných údajů z obchodního rejstříku (notářský zápis sepsaný dne 19. 7. 2019 notářkou JUDr. Kateřinou Petržík Hronovskou, N 198/2019, NZ 293/2019) Nejvyšší správní soud zjistil, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku rozhodnutí společnosti LIBERTY OSTRAVA LIMITED jakožto jediného akcionáře společnosti s obchodní firmou ArcelorMittal Ostrava, s účinky ke dni 22. 7. 2019, ke změně stanov, podle níž je obchodní firmou společnosti Liberty Ostrava a. s. Nejvyšší správní soud proto označuje žalobkyni v souladu s touto aktuálně platnou změnou v obchodní firmě.

[17] Nejvyšší správní soud dále posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Předně bylo nutno posoudit, zda je napadený rozsudek stížen vadou nepřezkoumatelnosti, na niž stěžovatelka poukazovala, a to v důsledku nevypořádání některých žalobních námitek. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je rozhodnutí soudu tehdy, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska žaloby klíčovou (např. rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Ačkoli „je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (...) Podstatné je, aby se krajský soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“ (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130).

[19] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako neschopnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat; jedná se tedy o objektivní překážku kasačního přezkumu (viz např. rozsudky ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, či sp. zn. III. ÚS 961/09).

[20] Uvedeným požadavkům napadený rozsudek dostál a vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je z něj zřejmé, jakým způsobem se vypořádal s otázkou splnění podmínek pro osvobození vkladu nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Ostatně stěžovatelka s výkladem krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje. V intencích shora odkazované judikatury lze mít za to, že pokud se krajský soud nezabýval některými dílčími argumenty stěžovatelky, jimiž podpořila vlastní výklad uvedeného zákonného ustanovení, který se odlišuje od výkladu přijatého krajským soudem, nejedná se o vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. S ohledem na výklad přijatý krajským soudem lze mít totiž za to, že by výslovné vypořádání odkazovaných dílčích argumentů nemělo na výsledek řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného vliv.

pokračování

[21] Ve věci je řešena otázka, zda měl být v posuzované věci aplikován § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., podle něhož jsou od daně z převodu nemovitostí 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 státu. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka v obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen „společník“), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává zachováno, dojde-li ke změně obchodní společnosti na veřejné neziskové ústavní zdravotnické zařízení. 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“ (pozn. – podtrženo NSS).*

[22] Zákon tedy stanoví, že osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu nemovitosti zanikne účast společníka v obchodní společnosti s výjimkou případu úmrtí společníka. Osvobození od daně z převodu nemovitostí tedy nelze uplatnit, pokud společník nesetrvá ve společnosti po zákonem stanovenou dobu. Zákon váže podmínku (podmíněného) osvobození na setrvání společníka v obchodní společnosti (aniž by některou z nich vylučoval nebo pro ni stanovil odchýlný daňový režim) a na skutečnost, že mu nemovitosti nebyly vráceny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 – 52).

[23] Předmětem sporu je výklad pojmu „zánik účasti společníka v obchodní společnosti“. Žalovaný a krajský soud naplnění tohoto pojmu odvozují od nesporné skutečnosti, že účast stěžovatelky (t. č. ArcelorMittal Ostrava a. s.) ve společnosti TAMEH Czech, do níž vložila jako svůj vklad nemovitost, skončila ke dni 30. 12. 2014. K tomuto dni byla stěžovatelka jako společník společnosti TAMEH Czech vymazána z obchodního rejstříku. Stěžovatelka se oproti tomu dožaduje užšího výkladu tohoto pojmu, resp. širšího výkladu tohoto případu osvobození od daně, neboť poukazuje na skutečnost, že sice před uplynutím zákonem stanovené doby přestala být společníkem společnosti TAMEH Czech, ale svojí účastí v TAMEH Holding, do něhož převedla svůj obchodní podíl ze společnosti TAMEH Czech, se stala společníkem „nepřímým“, s možností uplatnění řídicího vlivu na společnost TAMEH Czech. Stěžovatelka tedy poukazovala na to, že nedošlo k žádné podstatné změně vztahu mezi ní a společností TAMEH Czech, resp. že na tuto společnost má stále vliv.

[24] Nejvyšší správní soud v dosavadní rozhodovací činnosti při interpretaci § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. opakovaně vykládal pojem „zánik účasti společníka v obchodní společnosti“ tak, že se vztahuje na všechny případy, kdy určitá osoba přestala být společníkem jakékoliv obchodní společnosti. „*Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu na jiného člena společnosti, převedl stěžovatel současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti, nezůstává tedy nic (majetková účast, práva a povinnosti) co by mohlo jeho účastenství vyjadřovat, jinak řečeno, co by mohlo být ještě*

předmětem jeho účastenských práv ve společnosti (cit. rozsudek ze dne 6. 10. 2004, č. j. 1 Afs 26/2004 - 41, shodně rozsudek ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014 - 27). Pokud zákonodárce nepřistoupil k vymezení vlastní definice tohoto pojmu, je nutno jím podle obecných výkladových zvyklostí (princip bezrozpornosti práva) rozumět to, co je zánikem účasti společníka v obchodní společnosti podle obecného předpisu upravujícího samu materii obchodních společností. Zánikem přitom „nelze rozumět jen naplnění podmínek zániku účasti ve smyslu § 148 a násl. obchodního zákoníku (tj. zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka, dohoda o ukončení) ..., ale faktický stav, že společník již není účasten ve společnosti, a to bez ohledu na formě, v níž je faktická účast vyjádřena (obchodní podíl, akcie). To je zřejmé jednak z textu zákona, jednak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na trvající účast ve společnosti. Obecnost zániku je nadto nutno pak dovozovat i z výslovného uvedení výjimky z takového zániku, a to smrtí společníka nebo člena družstva“ (cit. rozsudek ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 - 52, v návaznosti na rozsudek ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 - 53, shodně též rozsudek ze dne 20. 7. 2004, č. j. 2 Afs 32/2003 - 62).

[25] Dosavadní judikaturu k výkladu pojmu „zánik účasti společníka v obchodní společnosti“ ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. lze tedy stručně shrnout tak, že se jí rozumí zánik práv a povinností, které jsou s účastí společníka ve společnosti spojeny. Není přitom rozhodné, z jakého důvodu k ukončení účasti společníka v obchodní společnosti došlo, nýbrž že se tak stalo. Nejvyšší správní soud nevidí důvod k tomu, aby se od tohoto výkladu, který v souladu s obchodním zákoníkem odvozuje zánik účastníka společníka ve společnosti od zániku jeho účastenských práv a povinností, odchýlil. Pokud stěžovatelka převedla celý svůj podíl ve společnosti TAMEH Czech, do níž předtím vložila nemovitost v hodnotě, o níž byl zvýšen základní kapitál této společnosti, před uplynutím zákonem stanovené doby do zcela jiné obchodní společnosti, jak sama uvádí a potvrzuje, její účast ve společnosti TAMEH Czech, včetně všech práv a povinností s touto účastí spojených, zanikla. Stěžovatelka tedy nenaplnila podmínku setrvání ve společnosti, do níž vložila nemovitost, po zákonem stanovenou dobu, a proto lze potvrdit závěr, že neměla právo na osvobození od daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

[26] Stěžovatelka se dožaduje výkladu, který by připustil, že „účastí společníka v obchodní společnosti“ je nutno rozumět i možnost vlivu na tuto společnost prostřednictvím společnosti zcela jiné. Poukazuje přitom na nutnost zohlednění účelu zákona č. 357/1992 Sb., resp. účelu zakotvení výjimky z obecně stanovené daňové povinnosti spojené s převodem nemovitosti. Předně je nutno uvést, že i v posuzované věci je na místě zohlednit obecné výkladové pravidlo, že výjimky je nutno vykládat restriktivně, při současném zohlednění cílů, k nimž zakotvení výjimky (zde osvobození od daně) směřuje. Zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 19/1993 Sb., jímž bylo do zákona č. 357/1992 Sb. vloženo aplikované ustanovení o podmínkách osvobození vkladů, uvedl (bod 16), že „(u)stanovení o osvobození od daně z převodu nemovitostí a daně darovací, vztahující se na vklady společníků do obchodních společností podle obchodního zákoníku, se rozšiřuje i na vklady do družstev a na případy, kdy dojde dle příslušných ustanovení obchodního zákoníku ke sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně obchodních společností a družstev, což je v souladu se zájmem státu na rozvoji podnikání. Je však nutno předejít obcházení zákona o dani

pokračování

dědické, darovací a z převodu nemovitostí, kdy by v praxi mohlo docházet k převodům nemovitostí, aniž by byla ubražena příslušná daň.“

[27] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že smyslem a účelem osvobození vkladů vložených do základního kapitálu obchodní společnosti byl zájem státu na rozvoji podnikání, přičemž nastavením časového testu pro osvobození vkladu nemovitosti do obchodní společnosti od daně se zákonodárce snažil zabránit obcházení zákona (k tomu by docházelo typicky tak, že by namísto prodeje nemovitosti obchodní společnosti, spojenému s daňovou povinností, byla nemovitost do společnosti vložena jako vklad, a poté by došlo k zániku účasti ve společnosti s tím, že by byl namísto kupní ceny vyplacen vypořádací podíl). Z toho však podle Nejvyššího správního soudu nelze automaticky dovozovat, že pokud ke vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti nedošlo primárně s vidinou daňové úlevy, že by bylo možné odhlížet od zákonem stanovené podmínky „účasti ve společnosti“, jak je v obchodním právu obecně vnímána, a jejíž splnění lze seznat ze záznamů o tomto postavení ve veřejném rejstříku.

[28] Stěžovatelka vyložila důvody, pro které se rozhodla převést svůj celý podíl ze společnosti Tameh Czech. Přestože by bylo možno přisvědčit její argumentaci, že tak nečinila za účelem obcházení zákona, resp. zneužití práva, je nutno zároveň uvést, že tak musela činit s vědomím právní úpravy, která – i při jejím laickém čtení – stanoví pro osvobození vkladu nemovitosti do obchodní společnosti od daně podmínku účasti ve společnosti po určitou dobu. Stěžovatelka mohla svoji účast ve společnosti TAMEH Czech ovlivnit tak, aby časový test splnila, nebyla tedy do postavení mimo společnost vehnána na základě skutečností, které nemohla ovlivnit nebo jim nemohla zabránit. Jednalo se o rozhodnutí stěžovatelky (t. č. ArcelorMittal Ostrava a. s.), které – jak stěžovatelka sama uvádí – vedlo k rozvoji jejího podnikání, resp. k uplatnění jejích strategických zájmů. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by se jednalo o „daňovou past“, tj. že by stěžovatelka musela volit mezi vlastním podnikatelským rozvojem a osvobozením od daně; to v posuzované věci jednak nebylo tvrzeno ani doloženo a jednak lze mít za to, že právní úprava skýtala stěžovatelce dostatečný prostor k tomu, aby na osvobození dosáhla a zároveň naplnila též své podnikatelské cíle.

[29] Pokud tedy stěžovatelka žalovanému a krajskému soudu vytýká, že ustali na výkladu pojmu „zánik účasti společníka v obchodní společnosti“, který odpovídá obchodnímu zákoníku, taková výtka opodstatněná není. Jak vyplývá již z výše citované judikatury, tento pojem je nutno vykládat shodně tak, jak činí právní předpis upravující poměry obchodních společností, jenž byl v rozhodné době účinný. Pro účely zákona č. 357/1992 Sb. tedy nelze dovozovat výklad jiný, a to i přes zakotvení výjimek z tohoto obecně platného výkladu (úmrtí společníka). Skutečnost, že stěžovatelka má v rámci svého postavení v holdingové struktuře jistý (částečný) vliv na společnost, do níž nemovitost vkladem vložila, ještě neznamená, že mezi tento vliv a postavení společníka lze klást rovnítko; to správně poznamenal již krajský soud.

[30] Kritizuje-li stěžovatelka využití jazykového výkladu, nutno uvést, že jakkoli dle ustálených výkladových pravidel slouží jazykový výklad toliko k prvotnímu přiblížení se smyslu právní normy, tj. jako východisko pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (srov. náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.),

tato metoda není bezvýznamná a nelze jí opomíjet za účelem libovolného dotváření práva ze strany soudů. Jak totiž uvedl rovněž Ústavní soud, „(v) *případě aplikace právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým*“ (stanovisko ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96, ST 1/9 SbNU 471).

[31] Ve věci nebylo pochyb o tom, že podle výkladu Nejvyššího správního soudu vycházejícího z obchodního zákoníku, dochází převodem práv a povinností vztahujících se k podílu (účasti) ve společnosti na společnost zcela jinou, k zániku účasti ve společnosti původní. V posuzovaném případě neshledal Nejvyšší správní soud prostor k tomu, aby tento výklad dotvářel (resp. z hlediska podmínek pro osvobození rozšiřoval) tím, že by určujícím byl jiný „nepřímý“ vliv na původní společnost, byť z pozice subjektu, který je součástí osoby původní společnost ovládající. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatelka při svém rozhodování nemohla při vědomí relevantní právní úpravy (a dosavadního výkladu správních soudů) spoléhat na to, že její případ bude hodnocen odlišně a chtěla-li dosáhnout na daňové zvýhodnění, měla své jednání přizpůsobit zákonným podmínkám.

[32] Pokud stěžovatelka poukazovala na příspěvek daňové poradkyně Ing. Marie Konečné, přednesený na jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí, ten se zabýval dopady do daně z převodu nemovitostí při rozdělení odštěpením, resp. výkladem § 20 odst. 6 písm. f) zákona č. 357/1992 Sb., podle něhož byly od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně. Citovaný úryvek se týkal odštěpení části jmění, nikoli převodu celého podílu na společnosti. Nejedná se tedy o situaci srovnatelnou se situací, která nastala v posuzované věci a Nejvyšší správní soud s ohledem na shora přijatý výklad nepovažoval za účelné právně nezávazné závěry tohoto příspěvku analyzovat a porovnávat s řešeným případem.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení mu tudíž přiznána nebyla (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2021

pokračování

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu