

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **T. D.,** zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 10. 2010, č. j. 31 Af 90/2010 – 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 10. 2010, č. j. 31 Af 90/2010 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 18. 10. 2010, č. j. 31 Af 90/2010 – 27 zamítl Krajský soud v Hradci Králové žalobu, jíž se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 5. 2010, č. j. 3032/10-1100-608497, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jičíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 13. 10. 2009, č. j. 58231/09/238911601112 o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 691 712 Kč a současně sděleno penále ve výši 338 342 Kč. V odůvodnění rozsudku se krajský soud ztotožnil s názorem finančního ředitelství, odkázal na napadené rozhodnutí a vyjádřil nesouhlas s argumentací stěžovatele, že v dané věci se jednalo o vklad podniku jako celku, a že tudíž na výrobní družstvo Plastoma nepřešly jednotlivé položky majetku samostatně. K tomuto vkladu tedy nelze přistupovat z pohledu daňových zákonů tak, že by tyto jednotlivé položky byly i samostatně zdaňovány. Stěžovatel vložil svůj podnik do výrobního družstva Plastoma a tento vklad

sestával z věcí, pohledávek a závazků. Tímto převodem pozbyl stěžovatel veškerý obchodní majetek, o čemž ostatně svědčily i zápisy v jeho daňové evidenci, a novým vlastníkem se stala právnická osoba. Zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) speciálně neupravuje daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, jež nevede účetnictví, do obchodní společnosti nebo družstva. Tuto obchodní transakci je tedy nutno hodnotit z pohledu jednotlivých dílčích ustanovení citovaného zákona, která upravují právě situaci, kdy poplatník daně z příjmů, který nevede účetnictví, provádí obchodní úkony, jež musí mít daňový dopad. Jde především o ust. § 23 odst. 16 citovaného zákona, podle něhož při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných závazků. V projednávané věci došlo k přechodu závazků na družstvo a k jejich vyřazení z evidence stěžovatele. Závazky tedy nezanikly splněním, započtením či splynutím. Ve smyslu ust. § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů se tak rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje právě o tuto částku. Na daný případ vkladu podniku do družstva se vztahuje i ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, protože je nepochybné, že součástí vkladu podniku byla i pohledávka. Její hodnota tedy musí být považována za příjem, přičemž tato skutečnost nemůže být vyvrácena námitkou, že tvořila s vkladem do společnosti jednotný celek. Za nedůvodnou označil krajský soud rovněž námitku dotýkající se daňového posouzení nezpracovaných zaplacených zásob. Stěžovatel tyto zásoby nakoupil v rámci podnikatelské činnosti a logicky je uplatnil ve svých výdajích, neboť sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud je ovšem převedl spolu s celým vkladem podniku na družstvo, je nepochybné, že již nemohly sloužit k jeho podnikatelské činnosti. A právě u toho subjektu pak mohou dále sloužit k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel vkladem podniku ztratil reálnou možnost je dále používat ke své podnikatelské činnosti, postupoval správce daně zákonně, pokud je vyloučil z jeho daňových výdajů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které namítal, že právní názor krajského soudu odporuje logice uskutečněné obchodní transakce, je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a v konečném důsledku odporuje i čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva a svobod (dále jen „Listina“). Vklad podniku je třeba hodnotit jako jedinou a nedělitelnou transakci. Nelze tedy posuzovat izolovaně daňový režim pohledávek závazků a zásob. V souvislosti s dopady vkladu podniku fyzické osoby do obchodní společnosti či družstva stěžovatel ocitoval závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59. Napadený rozsudek je přitom založen na zcela opačných východiscích. Krajský soud totiž předpokládá, že pokud zákon o daních z příjmů nestanoví výslovně daňové dopady vkladu podniku do družstva, je třeba separovat jednotlivé složky podniku a ty podrobit samostatnému daňovému režimu. V návaznosti na toto východisko pak dospívá k absurdním závěrům, které v konečném důsledku vedou k tomu, že stěžovatel byl kumulativně zatížen daní z pohledávek, závazků i zásob. Napadený rozsudek je navíc vnitřně rozporný, neboť krajský soud při posuzování daňového režimu závazků, které při vkladu podniku přešly na družstvo, souběžně aplikoval ust. § 23 odst. 16 a § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jednu složku podniku (závazky) tak souběžně posuzoval podle obecného ustanovení upravujícího režim zaniklých závazků i zvláštního ustanovení upravujícího následky prodeje podniku, aniž by uvedl, zda se jednalo o

postupované závazky nebo závazky, které zanikly. Aplikace ust. § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů je přitom zjevně nesprávná. Zánik závazku nelze ztotožnit s jeho vyřazením z evidence stěžovatele. V daném případě nedošlo k zániku závazku, nýbrž k jeho přechodu na jiný subjekt. Citované ustanovení přitom zřetelně směřuje na případy, kdy dochází k zániku závazku bez jakéhokoli protiplnění. Ani tato podmínka splněna nebyla, neboť hodnota přecházejících závazků se promítá v ceně vkládaného podniku. Extenzivním výkladem příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů tak bylo rozšířeno daňové zatížení stěžovatele v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Obdobnou vadou jsou zatíženy závěry krajského soudu vztahující se ke zdanění přecházejících pohledávek. Obchodní zákoník výslovně odlišuje situaci, kdy je vkládán podnik jako celek od situace, kdy je předmětem nepeněžitého vkladu pohledávka. Nelze tedy tvrdit, že pokud je vkládán podnik a v jeho rámci i pohledávky, použijí se ustanovení o převodu podniku a vedle toho i ustanovení o postoupení pohledávky. Obdobně nelze souběžně použít ustanovení o daňových důsledcích prodeje podniku a vkladu pohledávky. Ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů je ve vztahu k ust. § 23 odst. 13 citovaného zákona ustanovením speciálním, které reflektuje rozdíly mezi případy, kdy je převáděn podnik jako věc hromadná (tj. včetně závazků) od situací, kdy jsou vkládány pouze pohledávky (tj. pouze aktiva prostá jakýchkoli závazků). Skutečnost, že v rámci vkladu podniku došlo k přechodu pohledávek se zohledňuje v ceně podniku. Obdobně je třeba posuzovat daňové dopady vkladu podniku ve vztahu k zásobám. Ani v tomto případě není možné souběžně aplikovat ust. § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů a zároveň korigovat daňový základ o částku vynaloženou na pořízení zásob, které byly posléze převedeny. Rozhodnutí finančního ředitelství ani napadený rozsudek přitom neobsahují odkaz na žádné ustanovení zákona o daních z příjmů, na jehož základě by bylo možné korigovat základ daně o zásoby. Napadený rozsudek je v tomto ohledu nepřezkoumatelný. Krajský soud se také podle názoru stěžovatele nijak nevypořádal s námitkou porušení čl. 4 odst. 4 Listiny. Z čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s principy materiálního právního státu plynou kvalitativní požadavky na daňové zákony. Tyto musí být přesně formulovány, aby jejich aplikace byla daňový subjekt předvídatelná. Je vyloučena jejich extenzivní interpretace. Zásada in dubio mitius je tak nevyhnutelným důsledkem všech těchto požadavků, které jsou kladeny na daňový systém materiálního právního státu. Aplikace daňového práva provedená finančním ředitelstvím i krajským soudem byla pro stěžovatele nepředvídatelná. Za situace, kdy stěžovateli i správci daně byla známa judikatura Nejvyššího správního soudu hodnotící daňové dopady vkladu podniku, není možné akceptovat zdanění stěžovatele založené na zcela opačných principech. Postup správních orgánů i krajského soudu odporuje též principu ochrany legitimních očekávání. Ze shora uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na obsah odůvodnění svého rozhodnutí a uvedlo, že úkony směřující k přerušení prekluzivní lhůty nebyly po vydání dodatečného platebního výměru učiněny.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel opakovaně poukázal na zásadu in dubio mitius. Dále argumentoval rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 a s odkazem na rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 uvedl, že daňová optimalizace je zcela legitimním počínáním ekonomických subjektů. Podle stěžovatele úvahy krajského soudu zcela popírají zásadu

legality a nejsou ničím jiným, než zakázanou analogií v neprospěch daňového subjektu. Závěry krajského soudu nereflektují jednotu podniku zahrnujícího aktiva i pasiva a zdaňují přechod jednotlivých jeho složek bez ohledu na vazby a souvislosti, které uvnitř podniku existují. Dále stěžovatel odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 a ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05. V posledně citovaném nálezu Ústavní soud jednoznačně odmítl možnost zdanění prosté konverze jednoho majetkového práva v druhé bez faktického navýšení majetku. Tato zásada byla v dané věci porušena. Krajský soud přistoupil k extenzivní aplikaci zákona o daních z příjmů, aniž se zabýval otázkou, zda vložením podniku do družstva stěžovatel vůbec získal nějaký majetkový prospěch. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136 zdůraznil, že příjmem podléhajícím dani z příjmů může být pouze takový příjem, při němž dochází ke zvýšení majetku, a nemůže jít o příjem zdánlivý. Dále stěžovatel citoval nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Napadený rozsudek je se závěry vrcholných soudů v rozporu. Nepřijatelná je podle stěžovatele jakákoliv forma analogické aplikace právních norem použitá v neprospěch daňového subjektu a rozšiřující okruh jednání zakládajících daňovou povinnost. I Nejvyšší správní soud rozlišuje mezi legitimní daňovou optimalizací a krácením daně (rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 79). Žádná z typových situací příznačných pro krácení daně v posuzované věci nenastala. Správce daně nezpochybnil hospodářský smysl dané obchodní transakce. Kroky, které stěžovatel v souvislosti s vkladem podniku do družstva učinil, měly svůj konkrétní hospodářský účel, který byl splněn. Nelze je proto hodnotit za samoúčelné či zákon obcházející úkony směřující ke krácení daně.

Finanční ředitelství ve vyjádření k doplnění kasační stížnosti uvedlo, že není sporu o tom, že stěžovatel v roce 2007 ukončil samostatnou podnikatelskou činnost, pozbyl vkladem podniku do výrobního družstva vlastnického práva k převedenému obchodnímu majetku a právnická osoba za něj současně převzala jeho závazky. Sporné zůstávají pouze daňové dopady těchto kroků. Pro účely zjištění základu daně z příjmů vedl stěžovatel daňovou evidenci, přičemž výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatňoval v prokázané výši. Kdyby stěžovatel neprovedl úpravu základu daně podle ust. § 23 odst. 13 a 16 zákona o daních z příjmů, došlo by ke zkrácení daňových příjmů státu, neboť výdaje vynaložené na pořízení vložených zásob byly uplatněny dvakrát, tzn. snížily základ daně jak fyzické osoby, tak právnické osoby. Vložené pohledávky by nebyly zdaněny vůbec, neboť fyzické osobě nebyly uhrazeny, takže podle daňové evidence nebyly součástí zdanitelných příjmů, ale v účetnictví právnické osoby byly součástí zúčtovacích vztahů, nikoliv výnosů, neboť se nejednalo o tržbu výrobního družstva, takže rovněž nepodléhaly zdanění. Základem daně podle ust. § 5 odst. 10 zákona o daních z příjmů je u stěžovatele rovněž částka závazků, které od něho převzala a z vlastních prostředků za něho zaplatila právnická osoba (výrobní družstvo). Finanční ředitelství proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž shledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel 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 stěžovateli 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.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. K případné nepřezkoumatelnosti je soud ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Pokud by Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, ať už pro nedostatek jeho odůvodnění nebo pro jeho nesrozumitelnost, byla by tato skutečnost důvodem pro jeho zrušení bez toho, že by se věcně zabýval stížními námitkami.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz) je jedním z principů představujícím součást práva na řádný proces, jakož i právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Rozsudek je podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný, pokud z jeho odůvodnění *„není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost je také dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“* jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Krajský soud svou argumentaci k daňovým dopadům vkladu podniku uvedl tím, že tuto obchodní transakci je nutno hodnotit z pohledu jednotlivých dílčích ustanovení zákona o daních z příjmů, které upravují situaci, kdy poplatník daně z příjmů, který

nevede účetnictví provádí obchodní úkony, jež musí mít daňový dopad. Toto své tvrzení však konkrétněji neodůvodnil. 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. Ostatně z něj není ani jednoznačně zřejmé, zda krajský soud skutečně toto ustanovení aplikoval, neboť se omezil v podstatě pouze na jeho citaci.

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, splynutím 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, i když stěžovatel v žalobě na existenci předmětných závazků po provedení vkladu podniku poukazoval.

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 lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59 (publikován pod č. 2025/2010 Sb. NSS), ve kterém zdejší soud 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.“

Přesto, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž uvedl, že „*[v]zhledem 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.

Na základě shora uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se krajský soud nedostatečně a nepřezkoumatelně vypořádal s otázkou zdanění závazků a pohledávek, přičemž na žalobní námitky, že vklad podniku je z daňového hlediska nutno posuzovat komplexně a že nedošlo k zániku přecházejících závazků, reagoval kuse a obecně. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž k této vadě přihlédl Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

V této situaci se již Nejvyšší správní soud věcně nezabýval dalšími stížními námitkami obsaženými v kasační stížnosti včetně námitky týkající se otázky zdanění nezpracovaných zaplacených zásob. Takový přezkum napadeného rozsudku by byl vzhledem k nepřezkoumatelnosti úzce souvisejících závěrů krajského soudu týkajících se zdanění pohledávek a závazků předčasný.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. února 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu