

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **DMS company s.r.o.**, IČ 28848705, se sídlem Arnošta z Pardubic 676, Pardubice, zast. BDO Tax a.s., IČ 26420473, se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2018, č. j. 23452/18/5100-31461-709097, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 10. 10. 2018, č. j. 52 Af 31/2018 - 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 10. 10. 2018, č. j. 52 Af 31/2018 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 5. 2018, č. j. 23452/18/5100-31461-709097, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí ze dne 30. 10. 2017, č. j. 1661237/17/2809-00460-605320, kterým Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyměřil žalobkyni daň z převodu nemovitostí ve výši 1.935.920 Kč.

[2] Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 52 Af 31/2018 - 39, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu

řízení. Na úvod konstatoval, že spornou otázku mezi žalobkyní a žalovaným představuje otázka přechodu daňových práv a povinností spojených s osvobozením od daně z převodu nemovitostí mezi společností EVČ s. r. o. a žalobkyní. Daňové orgány vycházely z § 240b daňového řádu, v návaznosti na § 243 odst. 1 písm. b) zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách"). Podle daňových orgánů rozdělení obchodní společnosti jako tzv. odštěpení sloučením odůvodňuje aplikaci § 240b daňového řádu. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil a konstatoval, že při rozdělení společnosti tzv. odštěpením sloučením původní společnost nezaniká. Ostatně tento závěr podporuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20. Proto daňová povinnost společnosti EVČ s. r. o. na žalobkyni v souladu s § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, nemohla přejít.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel") včasnou kasační stížnost. Namítl, že krajský soud měl aplikovat v dané věci § 240b daňového řádu, ve znění účinném od 1. 11. 2014, neboť k přeměně žalobkyně došlo ke dni 1. 11. 2014, a nikoliv § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Doplnil, že ustanovení § 240b odst. 1 daňového řádu se použije na všechny druhy rozdělení obchodních společností vymezené v § 243 odst. 1 zákona o přeměnách, a to včetně odštěpení sloučením ve smyslu § 243 odst. 1 písm. b) bod 2. Aplikace závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20, nebyla případná, neboť daný rozsudek se vztahoval na výklad § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Navíc krajský soud přehlédl, že nyní projednávaná věc je specifická, neboť se oproti uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu jedná o odlišnou daňovou povinnost, navíc podmíněně osvobozenou po dobu 5 let. Není sporu o tom, že v prvotním postavení poplatníka byla společnost EVČ s.r.o., která na základě notářského zápisu NZ 289/2013 a N 357/2013 vložila nemovitosti jako nepeněžitý podíl do základního kapitálu společnosti ENERGO CHOCEŇ s. r. o. Společnost EVČ s.r.o. však nebyla povinna daň platit, neboť splnila podmínky pro osvobození ve smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani. Následně došlo k odštěpení části jmění obchodní společnosti EVČ s.r.o. zahrnující obchodní podíl ve společnosti ENERGO CHOCEŇ s.r.o. a ke sloučení tohoto odštěpeného podílu s žalobkyní. Tímto došlo k přechodu daňové povinnosti (byť stále podmíněně osvobozené na žalobkyni). K porušení podmínek osvobození od daňové povinnosti proto došlo až v okamžiku, kdy zanikla účast žalobkyně jakožto společníka ve společnosti ENERGO CHOCEŇ s.r.o., tj. okamžikem účinnosti smlouvy o převodu podílu ze dne 20. 1. 2017 uzavřené mezi žalobkyní a společností RSN, s. r. o. Stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu proto navrhl, aby zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozhodnutí žalovaného považuje za nepřezkoumatelné, neboť v daném rozhodnutí chybí řádné odůvodnění a vysvětlení, o jaké právní ustanovení žalovaný opírá své závěry. Žalobkyně souhlasí s krajským soudem, že na ni daňová povinnost ze společnosti EVČ s. r. o. nepřešla. Podle žalobkyně nebylo namístě aplikovat § 240b daňového řádu, jak konstatoval i krajský soud. Nelze navíc § 240b odst. 2 daňového řádu aplikovat bez vazby na § 240 daňového řádu, který stanoví, že daňová povinnost přechází na nástupce v případě, kdy právnická osoba

zanikne. Žalobkyně uvedla, že se v daném případě mělo uplatnit daňového ručení za právního předchůdce. Pokud by se uplatnil právní názor stěžovatele, vedlo by to při aplikaci § 240b odst. 3 daňového řádu k tomu, že by správce daně musel vyčlenit určitou daňovou povinnost rozdělované společnosti a tu následně přiřadit jejímu právnímu nástupci a zbývající daňové povinnosti by evidoval u rozdělované společnosti. Podle žalobkyně přechod daňové povinnosti předpokládá daňový řád, jen pokud dojde k zániku původní společnosti. Názor stěžovatele, že nelze v projednávané věci uplatnit závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20, není přiléhavý. Navzdory tomu, že zmíněný rozsudek se zabývá aplikací § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, i přesto jej lze využít, neboť § 240b daňového řádu obsahuje věcně shodnou úpravu. Uvedený rozsudek je důležitý i z toho důvodu, že v něm Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v souladu s čl. 11 odst. Listiny základních práv a svobod lze ukládat daňové povinnosti na základě zákona, který však nelze z hlediska daňových povinností vykládat extenzivně. Žalobkyně doplnila, že navíc z kasační stížnosti blíže neplyne, proč by zmíněný rozsudek neměl být v nyní projednávané věci využitelný. Navrhla proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posouzení celého případu je rozhodující zvážit, zda došlo k přechodu daňové povinnosti ze společnosti EVČ s. r. o. na žalobkyni.

[8] Ze spisu daňových orgánů zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti.

[9] Dne 3. 12. 2013 podle notářského zápisu vložila na základě Prohlášení o vkladu dle § 60 odst. 1 a 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, společnost EVČ s.r.o. 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 převedla na společnost ENERGO CHOCEŇ vlastnické právo k dotčeným nemovitostem v oceněné ceně 48.398.000 Kč, a to s právními účinky vkladu ke dni 13. 12. 2013.

[10] Dne 1. 11. 2014 došlo k odštěpení části majetku EVČ v rámci její přeměny, přičemž v odštěpené části majetku byl dle projektu přeměny zahrnut i podíl ve společnosti ENERGO CHOCEŇ. Tato odštěpená část společnosti EVČ se sloučila s žalobkyní, resp. byla vložena do žalobkyně, čímž se žalobkyně stala majitelkou podílu ve společnosti ENERGO CHOCEŇ. Následně uzavřela žalobkyně dne 20. 1. 2017 smlouvu o převodu podílu se společností RSN, s.r.o. (dále jen jako „RSN"), jejíž účinností zanikla účast žalobkyně ve společnosti ENERGO CHOCEŇ.

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

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

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

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

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

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

[17] Podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani *„od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu (dále jen „vklad“), má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává rovněž zachováno, zanikne-li účast společníka za trvání konkursu, podle soudem schváleného reorganizačního plánu nebo podle soudem schváleného oddlužení. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.“*

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

[19] K porušení podmínek pro osvobození smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani došlo až v okamžiku zániku účasti žalobkyně jakožto společníka v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ, tedy okamžikem účinnosti smlouvy, na základě které došlo k převodu podílu v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ na společnost RSN, s.r.o. Pro zachování osvobození ve smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani totiž nebyl naplněn časový test v délce 5 let od prvního vložení vkladu (v nyní projednávaném případě vklad ze strany společnosti EVČ s.r.o., do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ), kdy nesmí dojít k zániku účasti společníka v obchodní společnosti.
[20] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že v nyní projednávané věci nelze bez dalšího aplikovat závěry plynoucí z rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20. V daném případě se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2013, a nikoliv výkladem 240b odst. 1 daňového řádu. Je potřebné upozornit, že v mezičase došlo k významné novelizaci příslušných ustanovení daňového řádu, a proto nejsou uvedené závěry z uvedeného rozsudku v nyní projednávané věci použitelné.

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

IV. Závěr

[22] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst.

4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první 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 14. prosince 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu