

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Jana Passera, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Jirího Pally a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **M. A.**, zastoupená JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12/2022, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2007, č. j. 7 Ca 250/2005 - 57,

t a k t o :

- I. Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 5. 2001, podléhal vklad nemovitosti do obchodní společnosti při splnění podmínky podle věty druhé téhož ustanovení (pětiletá účast společníka na společnosti) úplnému osvobození od daně z převodu nemovitostí i v případech, kdy do základního jmění společnosti nebyla započtena celá hodnota vkládané nemovitosti, ale pouze její část.**
- II. Věc se vrací** k projednání a rozhodnutí sedmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 3. 2007, č. j. 7 Ca 250/2005 - 57, zamítl žalobu, již se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2005, č. j. FŘ-2186/14/05, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 8. 12. 2003, č. j. 262091/04/001962/4568, jímž jí byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 6 100 000 Kč.

2. Ze správního spisu vyplývá, že podle notářského zápisu ze dne 15. 1. 1999 rozhodla společnost AS-IMMOBILIA spol. s r. o. jako jediný akcionář při výkonu působnosti valné hromady společnosti U HÁJKŮ a s. o tom, že bude navýšeno základní jmění (nyní základní kapitál) této akciové společnosti o 56 000 000 Kč na základě nepeněžitých vkladů žalobkyně, a to: a) pozemku parc. č. 217 o výměře 2055 m² a domu č. p. 1052 v k. ú. Nové Město, zapsaných u Katastrálního úřadu Praha-město na LV 1115, b) pohledávky žalobkyně za společností AS-IMMOBILIA spol. s r. o. ve výši 21 992 795,17 Kč, která byla postoupena na společnost U HÁJKŮ a s. Podle notářského zápisu byla cena vkládaných nemovitostí stanovena znaleckými posudky dvou znalců - Ing. J. K. a Ing. J. P. – shodně na 177 500 000 Kč, přičemž nemovitosti se na zvýšení základního jmění započteny s ohledem na dále uvedený dluh žalobkyně přebíraný společností částkou 55 500 000 Kč a zmíněná pohledávka částkou 500 000 Kč. V notářském

zápisu se též uvádí, že na nemovitostech, jež jsou předmětem nepeněžitého vkladu, vážne zástavní právo pro pohledávku Vereinsbank (CZ) a. s. ve výši 6 750 000 DM a 350 000 DM a podle sdělení tohoto zástavního věřitele měla činit jeho celková pohledávka ke dni 22. 1. 1999 částku 6 674 465,50 DM, tj. 122 000 000 Kč. Na základě dohody mezi žalobkyní, zástavním věřitelem a společností U HÁJKŮ a. s., převzala společnost U HÁJKŮ a. s. uvedený dluh žalobkyně.

3. Finanční úřad pro Prahu 1 doručil žalobkyni dne 18. 4. 2000 výzvu podle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Žalobkyně podala toto daňové přiznání dne 2. 5. 2000 a uplatnila v něm osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v tehdejší znění (dále jen „zákon o trojdani“). Správce daně zahájil výzvou ze dne 30. 11. 2002 doručenou žalobkyni dne 6. 12. 2002 vytýkáací řízení a posléze výše uvedeným platebním výměrem stanovil žalobkyni základ daně z převodu nemovitostí ve výši 122 000 000 Kč, tedy ve výši rozdílu mezi hodnotou vkládaných nemovitostí podle znaleckých posudků a částkou, o níž bylo v souvislosti s vložením těchto nemovitostí do společnosti U HÁJKŮ a. s. navýšeno základní jmění této společnosti. Správce daně tedy vyměřil žalobkyni daň z převodu nemovitostí ve výši 6 100 000 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl, přičemž se ztotožnil s právním názorem správce daně, že osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani se vztahuje jen na vklady vložené v souladu s obchodním zákoníkem do základního jmění společnosti. Od daně tedy v daném případě může být osvobozena pouze ta část hodnoty vložených nemovitostí, která se projevila zvýšením základního jmění společnosti, ve zbytku daný vklad nemovitostí do společnosti dani podléhá.

4. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Městský soud konstatoval, že mezi účastníky řízení je sporná pouze otázka právní, která se vztahuje k výkladu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, v relevantním znění, podle něhož byly od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev. Tímto zvláštním zákonem byl podle městského soudu obchodní zákoník ve znění do 31. 12. 2000, který vymezoval vklad společníka v § 59 odst. 1 jako souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti. Zároveň pak obchodní zákoník v tehdejší znění definoval základní jmění společnosti jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Z toho podle městského soudu vyplývá, že obchodní zákoník nezná jiný vklad do společnosti než vklad do jejího základního jmění. Vzhledem k tomu, že zákon o trojdani osvobozuje od daně pouze vklady do společnosti, které odpovídají definici vkladu podle obchodního zákoníku, vztahuje se osvobození od daně pouze na vklady zvyšující základní jmění. Pokud žalobkyně převedla na společnost obě nemovitosti celé, ale součástí základního jmění se stala jenom část hodnoty těchto nemovitostí (55 500 000 Kč), byla správně od daně osvobozena pouze tato část, přičemž zbývající část hodnoty nemovitostí (122 000 000 Kč) dani podléhá. Městský soud v této souvislosti odkázal též na ustálenou judikaturu správních soudů i Ústavního soudu (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000).

5. Rozsudek městského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností, přičemž odkazovala na důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Městský soud se podle stěžovatelky mýlil, pokud uváděl, že součástí základního jmění společnosti se na základě dohody společníků stala pouze určená část hodnoty nemovitostí. Nemovitosti byly vloženy

do společnosti jako celek, nebyly na ideální části nijak rozdělovány. Není ani pravdou, že by se tak stalo dohodou společníků, neboť Nejvyšší soud sjednotil judikaturu v tom smyslu, že rozhodnutí valné hromady není právním úkonem, nýbrž tzv. jinou právní skutečností, nemůže tedy být dohodou.

6. Městský soud se podle stěžovatelky mylí i v tvrzení, že dani může podléhat „hodnota nemovitosti“ či že osvobození od daně podléhá pouze „částka, o kterou bylo zvýšeno základní jmění“. Předmětem daně podle zákona o trojdani nemůže být jakákoliv „částka“ nebo „hodnota“, ale vždy jen převod nebo přechod vlastnictví, tedy právní skutečnost. Základem daně z takového předmětu daně pak může být cena sjednaná nebo cena zjištěná znaleckým posudkem. V zákoně o trojdani není stanoveno, že by se osvobození od daně mělo týkat něčeho jiného než předmětu daně, tedy převodu nebo přechodu nemovitosti. Městský soud ale tvrdí s odkazem na judikaturu, že by se osvobození nemělo vztahovat k právnímu úkonu, ale k hodnotě nebo částce. Předmětem daně a tedy i osvobození je právní úkon nebo právní skutečnost a teprve při stanovení základu daně je relevantní ocenění nemovitosti, ať již cenou sjednanou nebo zjištěnou. Městský soud tedy ve své argumentaci „přeskočil“ od předmětu daně k základu daně a jejich obsah smísil, aby získal argumenty pro zamítnutí žaloby.

7. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by měla být před rozhodnutím valné hromady obchodní společnosti o zvýšení základního kapitálu činěna vkladatelem jakási nabídka tohoto vkladu. Obchodní zákoník neobsahuje ustanovení o nabídce společníka a její akceptaci společností, naopak z jeho dikce vyplývá jednoznačný postup, jak má společnost při zvýšení základního kapitálu postupovat (u akciové společnosti viz § 204 odst. 3 obchodního zákoníku). Navíc taková případná nabídka vkladatele by podle § 46 odst. 1 občanského zákoníku musela mít písemnou formu a její písemná akceptace společností by musela být na téže listině. V tomto ohledu je i zmiňovaná judikatura Ústavního soudu podle stěžovatelky značně problematická, neboť zapomíná na požadavky stanovené pro právní úkony týkající se nemovitostí občanským zákoníkem. Městský soud si podle stěžovatelky sám protirečí, když na jedné straně tvrdí, že vklad nemovitosti do společnosti je smlouvou mezi vkladatelem a společností, tedy právním úkonem posuzovaným jako úplatný převod, na straně druhé ovšem základem daně u úplatného převodu byla podle § 10 písm. a) zákona o trojdani cena sjednaná nebo cena zjištěná, a to ta, která je vyšší. V daném případě ovšem stanovený základ daně ve výši 122 mil. Kč neodpovídá ani ceně sjednané ani ceně zjištěné.

8. V této souvislosti stěžovatelka považuje za nesprávné rovněž konstatování městského soudu, že skutkový stav věci není mezi stranami sporný. Stěžovatelka tvrdila a nadále tvrdí, že nikdy úplatný ani jiný převod nemovitostí za 122 mil Kč nesjednala a ani znalecky není taková cena nikde zjištěna. Finanční orgány i městský soud tak vycházely ze skutečností, které nemají žádnou oporu ve spise.

9. Žalovaný označil ve svém vyjádření kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Podle jeho názoru není pochybností o tom, že převod nemovitostí stěžovatelky na společnost se uskutečnil za úplatu a je předmětem daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Úplatu za daný převod nemovitostí získala stěžovatelka jednak tím, že nabyla v této souvislosti akcie společnosti ve jmenovité hodnotě 56 000 000 Kč, z čehož na převáděné nemovitosti připadá 55 000 000 Kč, a jednak tím, že společnost převzala její dluh ve výši 122 000 000 Kč. Převzetí dluhu tak bylo částečným protiplněním za převod nemovitosti, který ovšem v této části nemohl požívat osvobození od daně, neboť se nejednalo o vklad do základního jmění, resp. tato hodnota se neprojevila zvýšením základního jmění společnosti. Všechny zmiňované skutečnosti jsou navíc podloženy listinami obsaženými

ve správním spise, žalovaný tedy odmítá námitku stěžovatelky, podle které skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech.

10. I v ostatním se žalovaný plně ztotožnil s argumentací městského soudu a dále ji rozvedl. Pokud jde o stanovený základ daně, konstatoval žalovaný, že pro tyto případy nebyl základ daně v zákoně o trojdani v době právních účinků vkladu do katastru nemovitostí specificky upraven, bylo tedy nutné vycházet z obecného ustanovení § 10 písm. a) zákona o trojdani, v tehdejšímu znění, podle něhož *„základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná“*. U vkladů do společnosti bylo podle žalovaného třeba vycházet z toho, že se jedná o cenu sjednanou, neboť určitá osoba se zavazuje vložit vklad a společnost s tímto jejím vkladem souhlasí. Přitom obě strany akceptovaly ocenění znalce pro účely nepeněžitěho vkladu. Skutečnost, že se jedná o dohodu mezi společností U HÁJKŮ a. s. a stěžovatelkou podle žalovaného jednoznačně vyplývá ze zmiňovaného notářského zápisu.

II.

Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

11. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě o podané kasační stížnosti dospěl k právnímu závěru, jenž je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozsudku ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 4/2003 - 64. Proto usnesením ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 Afs 51/2007 - 96, rozhodl o postoupení věci rozšířenému senátu.

12. V předkládací zprávě sedmý senát k argumentaci stěžovatelky pouze konstatuje, že osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani se podle již zmiňované judikatury vztahovalo v plném rozsahu toliko na případy, kdy byla celá nemovitost vložena do základního jmění (resp. s účinností od 1. 1. 2001 základního kapitálu) společnosti, a nikoliv např. částečně do rezervního fondu, jako emisní ážio apod. Zákonem č. 117/2001 Sb. bylo toto ustanovení zákona o trojdani s účinností od 1. 6. 2001 novelizováno tak, že slova *„do obchodních společností nebo družstev (dále jen „společnost“)*“ byla nahrazena slovy *„do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen „vklad“)*“. Touto novelizací tak byly podle sedmého senátu odstraněny veškeré dosavadní interpretační problémy citovaného ustanovení.

13. Sedmý senát však považuje za rozhodující v dané věci jinou otázku, a to, zda v případě, že je do základního jmění (kapitálu) společnosti vkládána celá nemovitost zatížená zástavním právem a současně tato společnost přebírá závazek tímto zástavním právem zajištěný, má tato skutečnost vliv na určení zjištěné ceny nemovitosti pro účely vyměření daně z převodu nemovitostí a v důsledku toho i osvobození od daně z převodu nemovitostí.

14. Sedmý senát poukazuje na to, že touto otázkou se již zabýval šestý senát Nejvyššího správního soudu, který ve zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 4/2003 - 64, dospěl k závěru, že *„pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí je (...) rozhodná hodnota předmětu nepeněžitěho vkladu (daných nemovitostí). Zatížení věcnými právy pak není rozhodné pro určení zjištěné ceny nemovitosti pro účely vyměření daně z převodu nemovitostí. Naopak pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je rozhodné promítnutí hodnoty nepeněžitěho vkladu do zvýšení základního jmění (dnes základního kapitálu) společnosti“*.

15. S tímto názorem se sedmý senát neztotožňuje. Má za to, že v projednávané věci byla do společnosti U HÁJKŮ a. s. vložena celková hodnota nemovitostí a neexistuje tedy žádná

její část, která by do základního jmění vložena nebyla a která by se stala součástí např. rezervního fondu či jiného majetku společnosti. Společnost U HÁJKŮ a. s. nabyla vlastnické právo k vloženým nemovitostem, ale současně převzala závazek stěžovatelky, zajištěný těmito nemovitostmi. Ve skutečnosti tak společnost převzala majetek v hodnotě 55 500 000 Kč, a proto nebylo navýšeno základní jmění společnosti o hodnotu stanovenou znaleckými posudky. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani je předmětem daně úplatný převod nemovitostí, nemůže být tedy zdaněn převod či přechod jiných práv či závazků. V dané věci správce daně tím, že vyměřil daň z částky 122 000 000 Kč, v podstatě zdanil převod závazků stěžovatelky na společnost. Postup správce daně tak je nejen v rozporu se zákonem, ale odporuje také ekonomické logice prováděné transakce. Jestliže byla do základního jmění společnosti vložena celá hodnota převáděných nemovitostí a současně byly splněny i další podmínky stanovené v § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, měl být tento vklad od daně z převodu nemovitostí osvobozen v plném rozsahu.

16. Sedmý senát v této souvislosti poukazuje na rozsudek devátého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, publikovaný pod č. 2025/2010 Sb. NSS, který se sice týkal nepeněžitěho vkladu, jehož předmětem byl podnik, včetně nemovitostí, jež byly jeho součástí, nicméně sedmý senát se domnívá, že závěry vyslovené devátým senátem v citovaném rozhodnutí jsou použitelné i v nyní posuzované věci. Podle zmiňovaného rozsudku v případě, že je do základního kapitálu společnosti vkládán podnik nebo jeho část, stanoví se hodnota tohoto vkladu jako součet všech složek tvořících podnik či jeho část a odečet závazků na nich váznoucích. Tato výsledná suma pak představuje hodnotu vkladu do společnosti. Podnik je nutno chápat jako celek složený z jednotlivých částí majících shodný právní režim, a to i v případě, kdy jednou z těchto částí je nemovitost. Pro osvobození dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani je proto rozhodná celková hodnota vkládaného podniku, včetně zohlednění závazků, nikoliv jen hodnota vkládaných nemovitostí.

III.

Vyjádření účastníků řízení k předložení věci rozšířenému senátu

17. Stěžovatelka ve vyjádření k předkládací zprávě sedmého senátu znovu opakuje a shrnuje svoji dosavadní argumentaci obsaženou již v kasační stížnosti a v předchozích podáních v rámci soudního a daňového řízení. Zákonodárce podle stěžovatelky při osvobození vkladu nemovitostí do obchodní společnosti osvobozuje vždy právní úkon či právní skutečnost od daně. Zákon tedy neosvobozuje od daně samotnou nemovitost jako věc či dokonce ocenění předmětu právního úkonu. Osvobození od daně tedy nesouvisí se základem daně. Ten se v daňovém řízení zkoumá až následně, a to tehdy, pokud se osvobození od daně neuplatní. V takovém případě se základ daně odvíjí od kupní ceny nebo od úředního odhadu hodnoty nemovitosti (ocenění), tedy od předmětu právního úkonu či právní skutečnosti, jež jsou podrobeny zdanění. Z tohoto důvodu je dosavadní judikatura i daňová praxe, která je založena na tom, že předmětem osvobození je vklad jako věc, a nikoliv vklad jako úkon, v rozporu s logickou interpretací zákona o trojdani. Je-li osvobozen úkon, kterým je vkládána nemovitost do základního jmění, je podle stěžovatelky irelevantní, do jaké výše základního kapitálu se zakladatelé společnosti nebo valná hromada rozhodnou vklad započítat.

18. Žalovaný ve svém vyjádření k argumentaci sedmého senátu konstatuje, že s přihlédnutím zejména k zákonu č. 151/1997 Sb., oceňování majetku, v relevantním znění, (dále jen „zákon o oceňování majetku“), ale i ke způsobu účtování o takovéto transakci a k jejímu ekonomickému dopadu nemá případné zástavní právo váznoucí na převáděné nemovitosti vliv na určení ceny zjištěné nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitostí. Při stanovení ceny zjištěné

podle zákona o oceňování majetku se k případným závazkům váznoucím na oceňované nemovitosti nepřihlíží, protože tato cena je stanovena podle vyhlášky, je tedy objektivní cenou nemovitosti v daném místě a čase, s přihlédnutím k jejímu stáří a dalším zákonem stanoveným parametrům, mezi které ovšem jako snižující položka nepatří případné dluhy nebo závazky váznoucí na nemovitosti. Cenu nemovitosti podle zákona o oceňování majetku snižuje pouze věcné břemeno váznoucí na převáděné nemovitosti. Tato skutečnost je zřejmá i ze znaleckých posudků, jež jsou součástí správního spisu. V daném případě obdržela stěžovatelka proti hodnotě vkládaných nemovitostí jednak akcie o jmenovité hodnotě 55 500 000 Kč, jednak se nabyvatel zavázal uhradit zástavním právem zajištěný dluh stěžovatelky ve výši 122 000 000 Kč. Správce daně tedy nezdanil převzetí dluhu ve výši 122 000 000 Kč, ale zdanil nepeněžitý vklad oceněný znalci na 177 500 000 Kč, když osvobození podle zákona o trojdani uznal pouze v rozsahu 55 500 000 Kč, o které došlo k navýšení základního jmění.

19. Žalovaný má rovněž za to, že sedmým senátem uváděný rozsudek ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, na nyní posuzovanou věc nedopadá. Sedmý senát podle žalovaného pomíjí zvláštní postavení podniku jako věci hromadné podle právní úpravy v obchodním zákoníku. Zásadní rozdíl pak žalovaný shledává v tom, že zákon o oceňování majetku obsahuje v § 24 zvláštní úpravu oceňování podniku, podle níž se podnik nebo jeho část oceňují součtem cen jednotlivých druhů majetku zjištěných podle tohoto zákona sníženým o ceny závazků. O výslednou hodnotu je potom v souladu s obchodním zákoníkem možné navýšit základní kapitál obchodní společnosti. Takto ovšem není důvod postupovat u běžných vkladů nemovitostí do obchodních společností, a to právě s ohledem na zcela odlišné stanovení ceny zjištěné.

IV.

Pravomoc rozšířeného senátu k rozhodnutí

20. Rozšířený senát v první řadě zkoumal, zda má pravomoc ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozšířený senát tedy konstatuje, že podmínka odlišnosti právních názorů je naplněna, neboť sedmý senát předložil věc rozšířenému senátu k rozhodnutí z důvodu zaujetí rozdílného právního názoru, než jaký byl o téže otázce dříve vysloven v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně v rozsudku ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 4/2003 - 64, přičemž skutkové okolnosti v uvedené věci a ve věci nyní projednávané byly obdobné. V obou případech byly totiž do společnosti vkládány nemovitosti zatížené zástavním právem, přičemž v obou případech byla pro účely navýšení základního jmění společnosti od celkové hodnoty nemovitosti určené znalci odečtena částka připadající na pohledávku vůči vkladateli zajištěnou zástavním právem a zároveň tento dluh vkladatele převzala společnost nabývající nemovitosti.

21. Má-li se rozšířený senát věci zabývat, musí mít předložená právní otázka také význam pro rozhodnutí ve věci (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, publikované pod č. 1762/2009 Sb. NSS). Aby mohl rozšířený senát posoudit, zda je splněna i tato druhá podmínka, musí se nejprve vypořádat s argumentací stěžovatelky, neboť je zřejmé, že pokud by stěžovatelce přisvědčil, že pro účely osvobození od daně podle právní úpravy relevantní pro danou věc není rozhodné, zda byla do základního jmění společnosti vložena celá hodnota nemovitosti, nebo pouze její část, nepřipadala by již pro rozhodnutí v dané věci do úvahy otázka, kterou předkládá sedmý senát.

22. V této souvislosti rozšířený senát uvádí, že opačný názor, než který vyjádřila stěžovatelka, zastávala judikatura správních soudů v době před vznikem Nejvyššího správního soudu, jakož i judikatura Ústavního soudu a dospěl k němu posléze v řadě svých rozhodnutí i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 29. 3. 2005, č. j. 1 Afs 2/2003 - 52, ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 121/2004 - 51, nebo ze dne 5. 3. 2008, č. j. 8 Afs 143/2006 - 58. V posledně zmiňovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval následující: „*Předmětem namítané právní úpravy v obchodním zákoníku je hodnota nad rámec výše vkladu, který (jediný) se ve smyslu § 58 odst. 1 [obchodního zákoníku] stává vždy součástí základního jmění obchodní společnosti. Podíváme-li se na § 163a odst. 3 cit. zákona, zjistíme, že se týká emisního ážia, které vzniká, je-li emisní kurs akcií vyšší než jmenovitá hodnota akcií (§ 163a odst. 2 cit. zákona). Obdobně se v odstavci třetím téhož ustanovení stanoví, že rozdíl mezi hodnotou nepeněžitého vkladu a jmenovitou hodnotou akcií, které mají být vydány akcionáři jako protiplnění, se považuje za emisní ážio, jen pokud stanovy, zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listina nebo usnesení valné hromady neurčují něco jiného. Dle § 109 odst. 3 téhož zákona, mají-li být poskytnuty nepeněžitý vklady, musí být ve společenské smlouvě nebo v písemném prohlášení o převzetí vkladu uveden předmět vkladu, jeho hodnota podle posudku znalce a částka, která se započítává na vklad společníka; dále odkazuje na přiměřené použití § 163a odst. 2. Zákon tedy umožňuje, aby kapitálová obchodní společnost přijala vklad ve vyšší hodnotě, než je hodnota, jež bude zapsána v obchodním rejstříku. S touto hodnotou nad rámec výše vkladu se zachází jako s emisním ážiem, tedy je nutné o ní účtovat jako o emisním ážiu (syntetický účet 412) a zařazení do kategorie emisního ážia rovněž limituje jeho budoucí užití. Zákon jednoznačně vymezuje rozdíl mezi vkladem a emisním ážiem. Dále stanoví, že se zmíněná hodnota považuje za emisní ážio, pokud stanovy, zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listina nebo usnesení valné hromady neurčují něco jiného. Obchodní společnost tedy svým rozhodnutím může stanovit i jiný režim této zbylé hodnoty, která však tímto jiným režimem nemůže spadat do kategorie vklad ve smyslu § 59 a 58 obchodního zákoníku, i když ji společníci jako „vklad“ označí. V § 59 cit. zákona se kumulativně stanoví, že společník se zavazuje vložit vklad do společnosti a současně se tímto vkladem podílí na jejím řízení. Základní jmění společnosti je peněžním vyjádřením souhrnu peněžitých a nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti, přičemž souhrn vkladů jednoho společníka pak představuje jeho obchodní podíl. Hodnota nad rámec výše vkladu společníka sama o sobě neumožňuje podílet se na společnosti více, než je dáno jeho obchodním podílem. (...). Částka převyšující započtení na vklad společníka je tudíž ve světle výše uvedeného hodnotou nad rámec výše vkladu, a nelze ji považovat za vklad ve smyslu § 59 [obchodního zákoníku].“*

23. Rozšířený senát připouští, že tato úvaha má svůj racionální základ, přesto se s ní ne zcela ztotožňuje. Samotný obchodní zákoník totiž není v tom, co rozumí pojmem „vklad do společnosti“, konzistentní. Na jedné straně jeho obecná ustanovení (§ 58 odst. 1 a § 59 odst. 1) skutečně neznají jiný „vklad společníka“ do společnosti, než právě vklad do základního jmění (kapitálu) společnosti. Zároveň ovšem obchodní zákoník u jednotlivých kapitálových obchodních společností umožňuje, aby společník vložil do společnosti nemovitost o vyšší hodnotě, než je hodnota, která se projeví v základním jmění (kapitálu) společnosti. V této souvislosti se hovoří o emisním ážiu obdobně jako v případě peněžitého vkladu, kdy např. akcionář zaplatí za emisní kurs upisovaných akcií více, než kolik činí jmenovitá hodnota těchto akcií, poskytne tedy společnosti příplatek nad svůj vklad. Právě u nepeněžitých vkladů však obchodní zákoník ve svých zvláštních ustanoveních o kapitálových společnostech (§ 109 odst. 3, § 163a odst. 3) používal a nadále používá pojem „vklad“ ve dvojím významu – jednak pro celkovou hodnotu vloženou do společnosti a jednak pro částku, která se započítává do základního jmění (kapitálu) jako „vklad společníka“, tj. onen „vklad“ v užším slova smyslu.

24. I z tohoto důvodu je třeba dle názoru rozšířeného senátu velmi přísně rozlišovat mezi původní dikcí první věty ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, která je relevantní pro posuzovanou věc, a současným zněním tohoto ustanovení, tj. zněním po novele provedené zákonem č. 117/2001 Sb., který nabyl účinnosti dne 1.6. 2001. Podle původního znění totiž osvobození od daně darovací a daně z převodu nemovitostí podléhaly „*vklady vložené*

podle zvláštního zákona (tj. obchodního zákoníku) do obchodních společností nebo družstev“, zatímco podle současného znění „osvobození podlébají vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu, má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu“ (zvýrazněno NSS). Rozšířený senát se neshoduje s dosavadní judikaturou v názoru, že obě tato znění zákona mají v daném ohledu shodný význam.

25. V této souvislosti je vhodné připomenout, že „(z)ákladní kapitál není určitá majetková hodnota, kterou společník převádí na společnost jako vklad a jež se stává jejím majetkem, nýbrž pouze hodnotové vyjádření vkládaného majetku (peněžitého i nepeněžitého) v penězích“ (Dědič, J. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. Díl I., 1. vyd., Praha 2002, s. 353). Tedy i v případech, kdy se do základního kapitálu (dříve jmění) započítává pouze část hodnoty vkládané nemovitosti, nabývá tato společnost do vlastnictví samozřejmě nemovitost celou, nikoliv jen nějakou její ideální část. Samotná nemovitost jakožto reálná věc ve smyslu občanskoprávním je na společnost převáděna celá, její hodnota se však dělí z hlediska obchodněprávního, účetního a podle současné dikce zákona o trojdani i z hlediska daňového na část, která se projeví jako vklad společníka do základního kapitálu společnosti, a část, která se takto neprojeví. Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle § 9 odst. 1 zákona o trojdani úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, k němuž v daném případě nakonec dochází – i přes nutnost určité prvotní neformální dohody mezi společností a vkladatelem – jednostranným právním úkonem vkladatele, tj. jeho písemným prohlášením dle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku, na jehož základě je proveden vklad vlastnického práva nabývací společnosti do katastru nemovitostí.

26. Nicméně podmínky osvobození od daně definoval § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani jinak v době, kdy k předmětnému vkladu došlo, než jak je definuje v současné době. Původně zákon výslovně nevyžadoval jakožto podmínku úplného osvobození, aby se celá hodnota vkládané nemovitosti projevila v základním jmění společnosti, jak je tomu podle současné dikce zákona. Bylo by zbytečné spekulovat, zda zákonodárce přesto takový záměr již při přijímání původní podoby daného ustanovení měl, jestliže ho v textu zákona výslovně neprojevil. Zákon pouze odkazoval na vklady do společností a družstev podle obchodního zákoníku, přičemž samotný obchodní zákoník, jak již bylo řečeno, používal pojem „nepeněžitý vklad“ ve dvojitým významu - jednak jako celkovou hodnotu vkládanou společníkem do společnosti a také jako tu její část, která se projeví v jejím základním jmění, tj. jako „vklad společníka“. Za této situace tak měly daňové subjekty dobré důvody předpokládat, že osvobození od daně podléhá vklad nemovitosti do společnosti jako takový, nikoliv pouze ta část hodnoty vkládané nemovitosti, jež se projeví v základním jmění společnosti. Ač pozdější rozhodovací praxe správních soudů i Ústavního soudu dospěla k opačnému závěru, má rozšířený senát Nejvyššího správního soudu i s ohledem na principy právní jistoty a předvídatelnosti práva za to, že podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, ve znění účinném do 31.5. 2001, podléhal vklad nemovitostí do obchodní společnosti při splnění podmínky osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) věty druhé zákona o trojdani (pětiletá účast společníka na společnosti), úplnému osvobození i v případech, kdy do základního jmění společnosti nebyla započtena celá hodnota vkládané nemovitosti, ale pouze její část.

27. V této souvislosti je na místě rovněž zdůraznit, že zákon o trojdani neměl v té době speciální ustanovení pro určení základu daně z převodu nemovitostí u vkladů nemovitostí do obchodních společností či družstev [nyní § 10 odst. 1 písm. h) a k) zákona o trojdani]. Na nemovitost, jež byla předmětem vkladu do společnosti, tak bylo možné použít jedině základ daně stanovený v § 10 písm. a) zákona o trojdani, v tehdejší znění, jímž byla „cena zjištěná podle zvláštního předpisu (tj. podle zákona o oceňování majetku), platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani

darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná“. I v posuzované věci žalovaný poněkud oscilloval mezi tím, že pokládal hodnotu nemovitosti určenou znalcem podle obchodního zákoníku za „cenu sjednanou“ na základě jakési dohody mezi stěžovatelkou a společností, a tím, že ji považoval za „cenu zjištěnou“. Rozšířený senát naopak souhlasí se stěžovatelkou, že takto určenou hodnotu nelze považovat ani za cenu sjednanou, ani za cenu zjištěnou.

28. Této otázce se již věnovala judikatura Nejvyššího správního soudu, a to mimo jiné jeho devátý senát v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 9/2007 - 73, publikovaném pod č. 1228/2007 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Ocenění nepeněžitého vkladu upravuje zejména ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku a to tak, že hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společností, jmenovaným za tím účelem soudem. (...) Za vklad nezískává převodce peníze, jako v případě sjednané ceny, ale jinou majetkovou hodnotu, konkrétně účast ve společnosti. Hodnota vkladu je pevně dána posudkem znalce. Hodnotou nepeněžitého vkladu podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost při nepeněžitých vkladech do akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným. Společníci a společnost mohou sice ocenění nepeněžitého vkladu uvedené v posudku znalce odmítnout, pak však nemohou souhlasit ani s nepeněžitým vkladem a ocenit jej jinak. Z toho je zřejmé, že na základě kogentního ustanovení obchodního zákoníku se od posudku znalce nelze odchýlit, hodnotu vkladu nelze sjednat a nemůže tedy jít i z tohoto důvodu o cenu sjednanou. Omezení smluvní volnosti při oceňování nepeněžitých vkladů je odůvodněno ochranou věřitelů, neboť společníci těchto společností neručí za závazky společnosti buď vůbec nebo jen do zápisu splacení vkladu v obchodním rejstříku. (...) (J)akkoliv lze vztah mezi vkladatelem a společností, do níž je vklad vkládán, označit za obchodně závazkový vztah, jejich ujednání o hodnotě tohoto nepeněžitého vkladu je zákonem upraveno a nelze jej považovat za ujednání smluvní. S ohledem na výše uvedené platí, že při absenci ceny sjednané se pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností v posuzovaném období použije vždy cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Výše uvedený závěr nepřimo potvrzuje i novelizace zákona o dani z převodu nemovitostí, provedená zákonem č. 420/2003 Sb., kdy bylo do ustanovení § 10 citovaného zákona s účinností od 1. 1. 2004 vloženo nové písmeno i), dle kterého je v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti základem daně z převodu nemovitostí hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku. V důvodové zprávě se výslovně konstatuje, že se takto stanovená hodnota nepeněžitého vkladu navrhuje využít i pro daňové účely. Dle názoru tohoto soudu je tedy zřejmé, že hodnota nepeněžitého vkladu - stanovená podle posudku znalce - není ani cenou zjištěnou ani cenou sjednanou a do účinnosti zákona č. 420/2003 Sb. nemohla být v případě vkladu nemovitostí do společnosti základem daně z převodu nemovitostí.“*

29. S tímto závěrem devátého senátu, podle něhož nelze hodnotu nemovitosti určenou znalcem podle obchodního zákoníku považovat ani za cenu sjednanou ani za cenu zjištěnou ve smyslu § 10 písm. a) zákona o trojdani, v tehdejší znění, se rozšířený senát ztotožňuje. Je třeba si uvědomit, že určení hodnoty nemovitosti znalcem či znalci podle § 59 a násl. obchodního zákoníku probíhalo a nadále probíhá na základě jiné právní úpravy a tedy i podle jiných metod oceňování než určení ceny nemovitosti pro účely zjištění základu daně z převodu nemovitostí dle § 10 písm. a) zákona o trojdani, v tehdejší znění. Při určení hodnoty nepeněžitého vkladu podle obchodního zákoníku musí posudek znalce obsahovat alespoň popis nepeněžitého vkladu, použité způsoby jeho ocenění, údaj o tom, jaká hodnota se má započítávat na vklad do základního kapitálu (jmění) společnosti, a částku, kterou se nepeněžitý vklad oceňuje (§ 59 odst. 3, resp. odst. 4 obchodního zákoníku). Obchodní zákoník tedy na rozdíl od zákona o trojdani nejenže výslovně nestanoví, že by znalec měl při oceňování nepeněžitého vkladu postupovat podle zákona o oceňování majetku, ale naopak, doktrína většinou zdůrazňuje (viz výše cit. Dědič, J. a kol. Obchodní zákoník. Komentář, s. 376), že ocenění nepeněžitého vkladu podle obchodního zákoníku by mělo být oceněním tržním, a vesměs uvádí

(též Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 2. díl, 3. vyd., Praha 2004, s. 72), že by mělo být použito více metod oceňování.

30. Naproti tomu při určení ceny nemovitosti pro určení základu daně z převodu nemovitostí podle § 10 písm. a) zákona o trojdani, v tehdejší znění, musel znalec postupovat striktně podle zákona o oceňování majetku a příslušné prováděcí vyhlášky, jím zjištěná hodnota nemovitosti tedy byla cenou administrativní, nikoliv tržní. Předmětnou otázkou se zabýval rovněž první senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008 - 56, www.nssoud.cz. Ačkoliv se rozšířený senát s jeho celkovými závěry neztotožňuje, považuje tento rozsudek za vypovídající v části, v níž je vysvětlován rozdíl mezi oceňováním nemovitosti podle zákona o oceňování majetku a podle jiných metod, které by přicházely do úvahy podle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku: „Zákon č. 357/1992 Sb. však výslovně nestanoví, která z metod v zákoně o oceňování majetku by měla být použita: tento nedostatek lze nicméně odstranit výkladem. Zákon o oceňování majetku uvádí v § 2 odst. 1, že majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Zákon o oceňování majetku tak má pojmem „obvyklá cena“ na mysli cenu, která bývá někdy označována za cenu tržní či obecnou. Jde o cenu, za kterou je možné stejnou nebo porovnatelnou věc v daném místě a čase na volném trhu prodat nebo koupit. U této ceny zákon o oceňování majetku nestanoví povinný postup (metodu) jejího zjištění; obvyklá cena se tak zpravidla zjišťuje porovnáním s již realizovanými prodeji a koupěmi obdobných věcí v daném místě a čase, případně kombinací různých metod a odborným odhadem (blíže viz Bradáč, A., Fiala, J.: Nemovitosti. Oceňování a právní vztahy. Třetí přepracované a doplněné vydání, Linde Praha, a. s., 2004, str. 78 a násl.). Z dikce § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku dále vyplývá, že použití ceny obvyklé je subsidiární vůči jiným způsobům oceňování; tyto jiné způsoby pak zákon o oceňování majetku vyjmenovává v § 2 odst. 3, přičemž dále v § 3 až § 24 závazně stanoví použití jednotlivých jiných způsobů oceňování na jednotlivé druhy majetku či služby, které jsou předmětem ocenění. Jiné způsoby ocenění je tak nutno použít přednostně před cenou obvyklou při oceňování nemovitostí, majetkových práv, cenných papírů a dalšího majetku blíže specifikovaného v citovaném zákoně. Pokud pak podle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem a podle § 10 písm. a) téhož zákona má být základem daně cena převáděné nemovitosti zjištěná podle zákona o oceňování majetku, pak se musí jednat o cenu zjištěnou jiným způsobem oceňování a nikoliv o cenu obvyklou, neboť pro oceňování nemovitostí stanoví zákon o oceňování majetku právě tento jiný způsob oceňování v § 3 až 16, tedy cenu, již žalobce nazývá cenou administrativní. Při oceňování nemovitostí pro účely daně z převodu nemovitostí nelze použít cenu obvyklou...“

31. Dosavadní daňová i soudní praxe tedy postupovala nesprávně i v tom ohledu, že u částečného osvobození od daně z převodu nemovitostí, které konstruovala i pro vklady nemovitostí do společností uskutečněné před 1. 6. 2001, považovala tak jako v předmětné věci za základ daně pouhý rozdíl mezi hodnotou nemovitosti určenou znalcem podle obchodního zákoníku a částkou, která se projevila v základním jmění společnosti. Takový postup, jak již bylo vysvětleno, neměl oporu v tehdy účinném § 10 písm. a) zákona o trojdani. V tomto směru je tedy nutno dát za pravdu stěžovateli, že tato praxe nesprávně směšovala podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí s určováním základu této daně. Jak již bylo řečeno, tehdy účinná úprava umožňovala v případě vkladu nemovitosti do společnosti pouze úplné osvobození, nebo naopak úplné zdanění tohoto vkladu, pokud nebyla dodržena podmínka osvobození vyplývající z § 20 odst. 6 písm. e) věty druhé zákona o trojdani (pětiletá účast společníka na společnosti). Ani v tomto druhém případě však nebylo možné vycházet pro zjištění základu daně z hodnoty nemovitosti určené znalcem podle obchodního zákoníku, ale bylo vzhledem k § 10 písm. a) zákona o trojdani třeba nového znaleckého posudku, při jehož vypracování by znalec postupoval podle zákona o oceňování majetku.

32. Vzhledem k těmto závěrům neshledal rozšířený senát podmínky pro to, aby posuzoval otázku, kterou mu předložil sedmý senát. Je totiž zřejmé, že v předmětné věci měl při splnění podmínek vyplývajících z druhé věty § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, jež ovšem žalovaný nepochybně, vklad nemovitostí stěžovatelky do společnosti U HÁJKŮ a. s. podléhat plnému, a nikoliv pouze částečnému osvobození, a to i přesto, že podle zápisu do obchodního rejstříku došlo k navýšení základního jmění společnosti pouze o část hodnoty vkládaných nemovitostí. Posuzování otázky, zda měla být při určení hodnoty vkládaných nemovitostí (at' již podle obchodního zákoníku nebo případně podle zákona o oceňování majetku) zohledněna skutečnost, že na těchto nemovitostech vázlo zástavní právo a že společnost U HÁJKŮ a. s. převzala dluh vůči stěžovateli tímto zástavním právem zajištěný, tak nemá pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o dané věci žádný význam a rozšířený senát se jí tudíž nemohl zabývat.

V. Závěr

33. Lze tedy shrnout, že podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, ve znění účinném do 31. 5. 2001, podléhal vklad nemovitosti do obchodní společnosti při splnění podmínky podle věty druhé téhož ustanovení (pětiletá účast společníka na společnosti) úplnému osvobození od daně z převodu nemovitostí i v případech, kdy do základního jmění společnosti nebyla započtena celá hodnota vkládané nemovitosti, ale pouze její část.

34. S tímto právní závěrem rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vrací věc sedmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení je sedmý senát vázán.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu