



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **S., s.r.o.**, zastoupeného JUDr. Liborem Konečným, advokátem se sídlem v Brně, Ptašínského 4, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 8. 2006, č. j. 30 Ca 130/2005 - 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 11. 3. 2005, č. j. 555/05/FŘ/140. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále též „správce daně“) ze dne 30. 11. 2004, č. j. 246599/04/288960/0457 - platebnímu výměru, kterým stěžovateli vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 1 855 000 Kč.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění

(dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se nevypořádal se všemi námitkami stěžovatele obsaženými v žalobě a své závěry opírá o citace jednotlivých rozhodnutí krajských soudů a Ústavního soudu, aniž by však poukázal na konkrétní nesprávnosti v interpretačním postupu stěžovatele a prokázal tak jeho věcnou nesprávnost. V dané souvislosti stěžovatel namítá také nesprávné posouzení právní otázky soudem, neboť nesouhlasí s jeho závěry, že ve smyslu ustanovení § 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, je v případě vkladu společníka do obchodní společnosti, jehož předmětem je nemovitost, nutno osvobození od daně z převodu nemovitostí vázat pouze k podílu společníka na základním jmění obchodní společnosti. Stěžovatel se neztotožňuje s argumentací soudu, že v případě zápočtu pouze části hodnoty vkládané nemovitosti na vklad společníka do základního jmění obchodní společnosti se uplatní z hlediska osvobození od daně z převodu nemovitostí pouze ta část hodnoty nemovitosti, která je vkládána do základního jmění, a na zbylou část hodnoty nemovitosti se osvobození nevztahuje. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že krajský soud se v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a rovněž své rozhodnutí řádným a dostatečným způsobem odůvodnil. K věci samé žalovaný uvádí, že krajský soud při výkladu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. správně rozlišil vklady do základního jmění společnosti od případných majetkových převodů zvyšujících obchodní majetek společnosti, a tedy pouze ta částka, která byla z hodnoty nemovitosti započtena do základního jmění, je předmětem osvobození od daně z převodu nemovitostí. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 27. 11. 1998 stěžovatel jako vlastník nemovitostí zapsaných u Katastrálního úřadu Brno-město (nyní Katastrální úřad pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Brno-město) na LV č. X pro obec B., k. ú. S. B., učinil prohlášení, že tyto nemovitosti vkládá jako nepeněžitý vklad do obchodní společnosti S. – R., s.r.o., které je jediným zakladatelem. Podle doložky katastrálního úřadu byl vklad vlastnického práva povolen rozhodnutím č. j. V5-820/99 s právními účinky vkladu ke dni 1. 2. 1999.

Stěžovatel následně na základě výzvy správce daně dle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dne 20. 8. 1999 podal daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, k němuž připojil znalecký posudek č. 2207 znalce Ing. I. B., dle kterého hodnota vkladu činila 37 500 000 Kč.

Podle notářského zápisu sp. zn. NZ 584/98 ze dne 27. 11. 1998 byl nemovitý majetek jako nepeněžitý vklad vložen do základního jmění obchodní společnosti (od 1. 1. 2001 základní kapitál) v částce 400 000 Kč a částka ve výši rozdílu po odečtení částky připadající na zvýšení základního jmění, tj. 37 100 000 Kč, byla zaúčtována do rezervního fondu společnosti.

Na základě těchto skutečností správce daně dne 30. 11. 2004 vydal rozhodnutí č. j. 246599/04/288960/0457 - platební výměr, jímž stanovil základ daně z převodu nemovitostí částkou 37 100 000 Kč a daň vyměřil sazbou 5% ze základu daně, tj. částkou ve výši 1 855 000 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí se stěžovatel bránil včas podaným odvoláním, které žalovaný jako nedůvodné zamítl rozhodnutím ze dne 11. 3. 2005, č. j. 555/05/FŘ/140. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný konstatoval, že při výkladu sporného ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je třeba vycházet z jeho obsahu, podle něhož pojem „vklad vložený do společnosti“ plně koresponduje s terminologií obsaženou v ustanovení § 59 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“). Toto ustanovení obchodního zákoníku vymezuje vklad společníka jako souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jejich prostřednictvím na výsledku podnikání společnosti. Současně obchodní zákoník v ustanovení § 58 odst. 1 vymezuje základní jmění společnosti jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých a nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Z uvedeného pak vyplývá, že obchodní zákoník nezná jiný vklad než vklad do základního jmění, na rozdíl od postupů účtování, které rozlišují mezi vkladem do základního jmění a vkladem základní jmění nezvyšujícím. Pokud tedy skutečná hodnota nemovitostí byla vyšší než hodnota navýšení základního jmění společnosti, stal se rozdíl součástí obchodního majetku společnosti, který osvobození od daně z převodu nemovitostí nepodléhá.

Stěžovatel napadl výše uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že předmětný převod nemovitostí (jejich vklad do obchodní společnosti) podléhá osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., a to i v případě, kdy ke zvýšení základního kapitálu nedošlo o celou hodnotu, na kterou byl nemovitý majetek oceněn. Dle stěžovatele je z pohledu příslušných ustanovení obchodního zákoníku nutno pojem vklad vykládat dvojnásobným způsobem, a to jednak jako aktivum, vkládané společníkem do společnosti za účelem podílení se na výsledku jejího podnikání, a současně jako pasivum, kterým je tvořen základní kapitál (dříve základní jmění) společnosti a které slouží ke stanovení výše obchodního podílu společníka, a tedy i míře jeho majetkové účasti na společnosti. Dle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 31. 5. 2001, byly vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev osvobozeny od daně z převodu nemovitostí. Dle odkazu na poznámku pod čarou měl zákonodárce oním zvláštním zákonem na mysli obchodní zákoník, konkrétně jeho hlavu druhou. Z dikce shora citovaného ustanovení přitom vyplývá, že předmětem osvobození od daně z převodu nemovitostí je vložení nemovitosti jako nepeněžitého vkladu do společnosti za účelem získání, resp. zvýšení účasti vkladatele na společnosti a tedy, že zákon z pohledu výše nastíněného rozlišení uvažuje o vkladu jako majetkové hodnotě, tj. aktivu, vkládanému do společnosti za účelem získání účasti na ní, a nikoli jako o účetní položce vykazované v účetní závěrce na straně pasiv. Takovýto nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti při jejím založení je tedy nepochybně od daně z převodu nemovitostí osvobozen, a je naprosto irelevantní, že vkladatel využil možnosti dané mu ustanovením § 109 odst. 3 obchodního zákoníku, a na vklad do základního jmění jako pasiva započítal pouze část hodnoty vkládaného nepeněžitého vkladu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud

shodně jako žalovaný dovodil, že obchodní zákoník nezná jiný vklad, než je vklad do základního jmění obchodní společnosti, byť nevyloučil, že do společnosti mohou být vloženy i další prostředky přesahující hodnotu jednotlivého společníka na základním jmění. Ty však není možné zahrnout do pojmu vkladu tak, jak jej definuje ustanovení § 59 odst. 1 obchodního zákoníku. Na základě toho krajský soud uzavřel, že hodnota nemovitosti přesahující částku 400 000 Kč nemohla být od daně z převodu nemovitostí osvobozena, a vydáním napadeného rozhodnutí žalovaného proto nebylo porušeno ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem týkající se výkladu pojmu vklad společníka pro účely posouzení osvobození od daně darovací a daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, která představuje natolik závažné pochybení krajského soudu, jímž se Nejvyšší správní soud musí zabývat z úřední povinnosti, tj. i tehdy, pokud by tuto námitku stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neuplatnil (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V případě, že by Nejvyšší správní soud shledal uvedenou námitku důvodnou, již tato skutečnost by nutně musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud k takto uplatněné kasační námitce stěžovatele ověřil, že byť krajský soud mohl svou argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobněji rozvést, je jeho odůvodnění srozumitelné a pro stěžovatele z něj jasně vyplývá, z jakých skutečností krajský soud vycházel a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil (viz poslední odstavec strany 4, strana 5 písemného vyhotovení napadeného rozsudku). Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Krajský soud svou argumentaci podpořil odkazy na judikaturu zastávanou v dané věci krajskými soudy a Ústavním soudem, ovšem neomezil se pouze na konstatování judikatury, jak tvrdí stěžovatel, a v rozhodnutí prezentoval svůj názor možnosti osvobození od daně z převodu nemovitosti pouze té části hodnoty nemovitosti, jež byla skutečně vložena do základního jmění společnosti. Kasační námitce uplatněné dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Ohledně kasační námitky týkající se nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že tato by byla důvodnou, pokud by krajský soud aplikoval na danou věc nesprávný právní předpis, nebo by sice užil právního předpisu správného, tento by však nesprávně vyložil.

Stěžovatel namítá, že před účinností zákona č. 117/2001 Sb., kterým došlo mj. ke změně ustanovení § 59 odst. 1 a § 58 odst. 1 obchodního zákoníku, byl vklad společníka definován jako souhrn peněžních a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku jejího podnikání. Citovanou novelou byl vklad společníka v § 59 odst. 1 obchodního zákoníku definován jako souhrn peněžních nebo jiných penězi ocenitelných hodnot, které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti. Podmínka účelovosti vkladu tak byla před novelou obchodního zákoníku dle názoru stěžovatele vymezena širěji. Stěžovatel uvádí, že při definici vkladu a jeho účelu v ustanovení § 59 odst. 1 obchodního zákoníku před novelou nebylo možné dovodit, že by zákon neznal jiný vklad než vklad do základního jmění společnosti jako pasiva. Z uvedeného důvodu měl být jeho vklad do společnosti jakožto aktivum zvyšující majetek společnosti, kterým se stěžovatel podílel na výsledku podnikání, podle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. osvobozen v plném rozsahu.

Nejvyšší správní soud však ve shodě se závěry krajského soudu výše uvedené právní hodnocení stěžovatele nesdílí, a to z následujících důvodů:

Předně Nejvyšší správní soud podotýká, že mezi účastníky tohoto řízení není sporu o skutkovém základu věci, který vyplývá z obsahu spisu. V projednávané věci je předmětem posouzení výklad ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění před novelou provedenou zákonem č. 117/2001 Sb., tj. zda se vkladem do obchodní společnosti, který je dle výše citovaného ustanovení osvobozen od daně z převodu nemovitostí, rozumí pouze vklad vložený do základního jmění (nyní základního kapitálu) a skutečně započtený do jeho výše, či jakýkoli vklad.

Podle ustanovení § 9 zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví a podle ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo podle zvláštních předpisů.

Stěžovateli jako vkladateli nepeněžitých vkladů do společnosti a tedy jako převodci nemovitostí ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb. vznikla daňová povinnost a povinnost podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, které k výzvě správce daně dle § 40 zákona o správě daní a poplatků podal. V tomto přiznání uplatnil nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí dle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., podle něhož jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu, s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu pěti let pak neběží lhůta pro vyměření daně.

Základní podmínkou pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. je realizace vkladu nemovitostí podle zvláštního zákona do obchodní společnosti. Zvláštním zákonem je zde obchodní zákoník, konkrétně jeho část druhá, který ve znění platném pro přezkoumávanou věc vymezuje pojmy základní jmění a vklad společníka v ustanoveních § 58 a § 59 zákona.

Podle ustanovení § 58 odst. 1 obchodního zákoníku základní jmění společnosti je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků

do společnosti a podle ustanovení § 59 odst. 1 obchodního zákoníku vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání společnosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodní zákoník nezná jiný vklad než vklad do základního jmění (nyní základního kapitálu) obchodní společnosti, představujícího souhrn peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti, dle tohoto zákona tedy nelze do společnosti vložit vklad základní jmění nezvyšující. Tento pojem je použit v postupech účtování, které však nejsou ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. „zvláštním zákonem“, neboť účetní předpisy upravují pouze správnou účetní evidenci položek označených jako „vklad do společnosti“, dle nich však nelze vklad provést, jak to má na mysli citovaný § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že zákon č. 357/1992 Sb. osvobozuje od daně z převodu nemovitostí pouze vklady vložené do obchodní společnosti ve smyslu definice vkladu podle obchodního zákoníku. Osvobození od daně se tak vztahuje pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění, naopak vklady do společnosti, které základní jmění nezvyšovaly, ve smyslu výše uvedeného dani z převodu nemovitostí podléhají. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, č. j. 1 Afs 2/2003 - 52, publikovaném na www.nssoud.cz, z něhož je možno ocitovat následující: „*Ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb. a zákona č. 322/1993 Sb., osvobozovalo od daně pouze takové vklady do obchodních společností nebo družstev, jimiž se zvyšovalo základní jmění. Vklady do společností nebo družstev, které nezvyšovaly základní jmění, dani podléhaly.*“

Jestliže tedy byly na obchodní společnost, kde stěžovatel figuruje jako jediný zakladatel, převedeny veškeré nemovitosti, avšak součástí základního jmění této společnosti se prohlášením stěžovatele jako vkladatele stala pouze část hodnoty takto převedených nemovitostí (v daném případě 400 000 Kč), bylo na místě osvobodit od daně pouze tuto část. Zbývající část hodnoty převedených nemovitostí (v daném případě 37 100 000 Kč) pak dani nepochybně podléhala, neboť na zbývající část hodnoty těchto nemovitostí se osvobození od daně ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. nevztahovalo.

V tomto směru Nejvyšší správní soud okazuje také na jednoznačnou judikaturu zastávanou krajskými soudy, obsaženou např. v rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 11. 2006, č. j. 22 Ca 132/2005 - 27, či rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2006, č. j. 10 Ca 20/2005 - 47; a rovněž judikaturu Ústavního soudu, obsaženou např. v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se závěry krajského soudu a ani tuto kasační námitku stěžovatele neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému

správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 9. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu