



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. D.**, zast. advokátem Mgr. Filipem Lederem, se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2008, č. j. 31 Ca 104/2007 - 22,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2002, č. j. 7070/01/FŘ/140 ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí z důvodu nesplnění podmínek pro osvobození dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z převodu“).

Stěžovatel namítá především nesprávné právní posouzení věci. Krajský soud, dle jeho názoru, nevěnoval dostatečnou pozornost otázce právního hodnocení a odůvodnění námitek obsažených v podané žalobě, v odůvodnění rozsudku se přitom vypořádal s nimi jen velmi útržkovitě a nejasně, přitom z rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu k těmto námitkám

nepřihlížel. První námitku v žalobě směřoval k nesprávnému doručování výzev, které mu byly Finančním úřadem Brno II zaslány. Výzva ze dne 27. 11. 1997 nebyla stěžovateli nikdy doručena, neboť doručení dle § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) nemohlo být účinné, jelikož se stěžovatel v době doručování písemnosti v místě doručení dlouhodobě nezdržoval, z důvodu pobytu v cizině. K náhradnímu doručení uložením ke dni 27. 11. 1997 tak nemohlo dojít. Krajský soud se touto námitkou nezabýval a splnění podmínek náhradního doručení nezkoumal. Uvedl pouze, že tato námitka je nedůvodná, protože „tvrzení, že žalobce se v době doručení zdržoval v cizině, je nerozhodná“. S takovým závěrem stěžovatel zásadně nesouhlasí, neboť právě zdržování se v místě doručení je jednou ze zákonných podmínek, které umožňují náhradní doručení. Zhodnocení této výzvy má rovněž zásadní vliv na prekluzi lhůt pro vyměření daně. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí tvrdí, že dne 2. 11. 1999 zaslal žalobci výzvu dle ust. § 43 zákona o správě daní, a to k doložení podkladů pro uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu. Tato výzva však stěžovateli rovněž nebyla doručena, je opatřena doručenkou, na níž je podpis se jménem stěžovatele, tento však není jeho. Tvrdí-li žalovaný, že na tuto výzvu nereagoval, je to pravda, stěžovatel však nekonal z důvodu, že o existenci této výzvy se poprvé dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2005. Proto neplatnost podpisu na doručence nemohl žalobce namítat dříve než v žalobě. Tvrzením žalobce, že podpis na doručence není pravý a že mu výzva ze dne 2. 11. 1999 nebyla doručena, se krajský soud nezabýval, ačkoli to bylo v žalobě namítáno. Jedinou výzvou, která byla stěžovateli v průběhu komunikace se správcem daně doručena, byla výzva ze dne 30. 11. 2000, kterou převzal dne 5. 12. 2000. Z této výzvy není však vůbec patrné, jak by měl stěžovatel postupovat, protože z ní nevyplývají jasné a zřetelné pokyny k doplnění nejasností ohledně daňového přiznání. Žádný právní předpis stěžovateli neukládá povinnost odstraňovat pochybnosti vzniklé neurčitou výzvou, naopak povinností správce daně je pochybnosti konkretizovat, tak, aby měl stěžovatel možnost řádně prokázat podmínky pro osvobození.

Jak již stěžovatel uvedl, zhodnocení účinnosti výzev ze dne 27. 11. 1997 a 2. 11. 1999 má přitom zásadní vliv na běh prekluzivních lhůt pro vyměření daně. Z ust. § 47 zákona o správě daně totiž plyne, že pokud by stěžovateli ani jeden úkon, který správce daně vůči němu učinil, nebyl řádně doručen, pak byl prvním úkonem v řízení doručení výzvy dne 5. 12. 2000 – což je již po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že dle jeho názoru splňuje podmínku osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) výše cit. zákona. Po dobu pěti let od úpisu akcií společnosti MIDO, a. s. v roce 1994 byl nepřetržitě jejím společníkem, jelikož byl vlastníkem jejich akcií. Část z nich ovšem nabyt v mezidobí, konkrétně dne 1. 2. 1996 od pana P. S. na základě smlouvy o úplatném převodu akcií odkoupil a získal do svého majetku 1 000 ks akcií společnosti MIDO, a. s. Tento převod byl ovšem realizován až v roce 2000, kdy došlo k zápisu a registraci těchto akcií u Střediska cenných papírů (dále „SCP“). Stěžovatel žil v domnění, že převod akcií proběhl již v roce 1996, z toho důvodu se povinností podat daňové přiznání v závislosti na skončení jeho účasti ve společnosti nezabýval. Krajský soud se ale přiklonil k závěru, že účast na společnosti stěžovateli vznikla, ale netrvala celých 5 let, což je podmínkou pro osvobození od daně. Tento svůj závěr v rozsudku nijak neodůvodňuje, a proto není zřejmé, jak k němu dospěl. Stěžovatel se domnívá, že tento závěr dovodil krajský soud z údajů SCP, které si správce daně vyžádal a kde je mimo jiné uvedeno, že ke dni 31. 12. 1996 nebyl stěžovatel majitelem žádné akcie společnosti MIDO, a. s. Z toho bohužel nevyplývá závěr učiněný krajským soudem, tedy, že účast na společnosti byla ukončena dne 31. 12. 1996, nýbrž, že mohla být ukončena i kdykoli předtím, nejpozději ke dni 31. 12. 1996. Stěžovatel má za to, že zanikla-li jeho účast na společnosti MIDO, a. s. v průběhu roku 1996, byl povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, prekluzivní lhůta pro vyměření daně potom končí uplynutím 3 let, tj. 31. 12. 1999; jediný řádný úkon, který správce daně učinil, byla výzva doručená stěžovateli dne 5. 12. 2000, což je však již po uplynutí prekluzivní lhůty.

Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud řádně nevypořádal s námitkou stran jeho účasti na společnosti. Stěžovatel již v žalobě poukazyval na to, že před tím, než je možno se zabývat tím, zda stěžovatel po celou dobu od okamžiku, kdy nemovitost vložil do společnosti, je nebo není nepřetržitě akcionářem, je nutné definovat, co je „účast společníka obchodní společnosti a dále definovat, co je „zánikem účasti společníka obchodní společnosti“. V zákoně o dani z převodu ani v žádném jiném právním předpise veřejného práva není obsažena definice zániku účasti, a proto je třeba jako zánik chápat to, co je zánikem účasti podle obecného právního předpisu upravujícího obchodní společnosti, tedy podle obchodního zákoníku. Jediným ustanovením, které by se mohlo vztahovat i na akciové společnosti a které hovoří o účasti společníka, je ust. § 61 odst. 1 obchodního zákoníku, které v tehdy platném znění stanovilo, že podíl je míra účasti společníka na čistém obchodním jmění společnosti. Výraz „účast společníka na čistém obchodním jmění společnosti“ však v žádném případě není možno zaměňovat s výrazem „účast společníka na obchodní společnosti“. Čisté obchodní jmění je obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním. Žádný právní předpis v tehdy platném znění nestanovil, že by s držbou akcií nebo snad s členstvím v představenstvu společnosti, byla spojena účast akcionáře na společnosti. Nutno tedy dovodit, že stěžovatel v obchodní společnosti MIDO, a. s. nebyl nikdy účasten ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu. Jestliže tedy stěžovatel nebyl nikdy na společnosti účasten, nemohla jeho účast ani zaniknout. Navíc, otázka zániku účasti ve společnosti byla řešena pouze ve vztahu ke společností s ručením omezeným, a to v § 148 - § 150 obchodního zákoníku; za zánik účasti společníka ve společnosti je taxativním způsobem označeno pouze zrušení účasti společníka soudem na jeho vlastní návrh, zánik účasti v případě konkurzu na majetek společnosti, vyloučení společníka soudem na návrh společnosti a dohoda o ukončení účasti – z uvedeného vyplývá, že žádným jiným způsobem účast společníka na společnosti nemohla zaniknout. Vzhledem k tomu, že ustanovení týkající se obchodních společností obecně ani speciální ustanovení týkající se akciových společností definici zániku účasti v akciové společnosti neupravují, je nutno analogií legis a argumentem a minori ad maius vyjít z toho, že jestliže převod obchodního podílu není uveden mezi způsoby zániku účasti na společnosti, nemůže jím být ani převod akcií. V žádném případě s e stěžovatel nemůže ztotožnit s ničím nepodloženým tvrzením žalovaného, že další možnosti a podmínky zániku účasti společníka ve společnosti upravuje obchodní zákoník např. v ust. § 113, § 115, § 116 aj. Absenci relevantní právní úpravy, dle stěžovatele, nelze překlenout extenzivním výkladem zákona.

Z výše uvedeného se podává, že pokud stěžovatel nebyl účasten na společnosti, potom na něj ust. § 20 odst. 6 písm. e) výše cit. zákona nedopadá. V takovém případě správce daně byl oprávněn doměřit daň dle § 22 cit. zákona, a to nejdéle do uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, v němž vznikla stěžovateli povinnost podat daňové přiznání. V daném případě tato lhůta pro vyměření uplynula ke dni 31. 12. 1997. Jak již stěžovatel uvedl výše, první řádný úkon ve vztahu k němu byl učiněn až výzvou ze dne 5. 12. 2000. Jak již stěžovatel uváděl v žalobě, předchozí úkony správce daně nemohly způsobit přerušení lhůty pro vyměření daně. Nadto výzva ze dne 27. 1. 1997, která byla doručena uložením, byla takto doručena až dne 23. 1. 1998, tedy rovněž po uplynutí prekluzivní lhůty.

Krajský soud se, dle stěžovatele, náležitě nevypořádal s námitkou, zda se stěžovatel stal účastníkem na společnosti, přitom vyřešení této otázky je pro věc zcela zásadní. Krajský soud se rovněž nezabýval otázkami platnosti doručení výzev, i když tato otázka rovněž měla na posouzení prekluze práva zásadní vliv. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu rušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že se krajský soud vypořádal řádně se všemi námitkami uplatněnými b v žalobě a své právní závěry řádně odůvodnil protože námitky stěžovatele uvedené v kasační stížnosti jsou zcela shodné s těmi, který byly uplatněny již v žalobě, odkazuje žalovaný v dalším na své vyjádření k žalobě ze dne 21. 11. 2002 . Navrhuje, aby nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v mezích stížních námitek , přitom neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlídnout ex offio (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou; vycházel přitom z následujících závěrů, k nimž v řízení dospěl:

Námitky stěžovatele lze rozdělit do dvou základních skupin. Stěžovatel namítá jednak prekluzi práva daň vyměřit, a to z důvodu uplynutí lhůty, jejíž běh nebyl přerušen relevantním úkonem správce daně. Současně však namítá i to, že na jeho věc ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu vůbec nedopadá, neboť u něho nemohla být naplněna zákonná podmínka „účasti na společnosti“. I v tomto případě potom dovozuje stěžovatel prekluzi práva, neboť daň bylo nutno dle § 22 zákona o dani z převodu vyměřit pouze do tří let od podání přiznání. Zatímco však v prvním případě uvádí, že lhůta pro vyměření daně skončila dne 31. 12. 1999 (když její počátek odvíjí od konce roku 1996, kdy skončila jeho účast na společnosti), v případě druhém konstatuje, že lhůta pro vyměření skončila dnem 31. 12. 1997, (když její počátek odvíjí od konce roku 1994, kdy mu vznikla povinnost podat daňové přiznání).

Nelze přehlédnout, že tvrzení stěžovatele nejsou konzistentní a trpí vnitřním rozparem. Stěžovatel totiž sám na jednu stranu tvrdí a předloženými důkazy prokazuje svoji účast na společnosti, kterou rovněž i sám dovozuje z držby cenných papírů (viz smlouva o úplatném převodu akcií od pana S. ze dne 1. 2. 1996 – stěžovatel uvádí v odvolání...“ *ke tomuto datu jsem se stal i majitelem akcií, (...) tyto skutečnosti prokazují smlouvou o úplatném převodu a výpisem ze SCP. Z toho vyplývá, že i kdyby účast v akciové společnosti byla vázána na to, že akcie jsou v majetku vkladatele, tedy, že vkladatel je akcionářem společnosti, tuto podmínku jsem splnil, neboť po celou dobu trvání pětileté lhůty od vkladu nemovitosti do základního jmění společnosti MIDO, a. s. jsem měl akcie této společnosti ve svém majetku a jsem nepřetržitě akcionářem této společnosti...*“) Na druhou stranu stěžovatel popírá jakoukoli účast ve společnosti, z toho dovozuje, že ust. § 22 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu na něj vůbec nedopadá a správce daně měl postupovat výhradně dle § 22 cit. zákona.

Nejvyšší správní soud považuje za stěžejní zabývat se *primo loco* otázkou, zda ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu na věc stěžovatele dopadá či nikoli. Teprve poté lze hodnotit, zda je důvodná stěžovatelem uplatněná námitka prekluze práva či nikoli.

Podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) cit. zákona v tehdy platném znění „*od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou 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 těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně; zanik účastí 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.*“

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel vložil do základního jmění společnosti MIDO, a. s. blíže specifikované nemovitosti – viz prohlášení o vkladu nemovitostí do obchodní

společnosti ze dne 14. 7. 1994 (dále „prohlášení“). Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí vznikly dnem 20. 9. 1994 (viz rozhodnutí Katastrálního úřadu Brno - město ze dne 27. 9. 1994, č. j. 911 V5-3036/94). Dne 6. 10. 1994 obdržel správce výše uvedené „prohlášení“, na jehož základě se vlastníkem v něm specifikovaných nemovitostí stává společnost MIDO, a. s. od Katastrálního úřadu Brno-město. Protože stěžovatel nepodal daňové přiznání, ač tak byl podle ust. § 21 odst. 2 zákona o dani z převodu povinen ve stanovené lhůtě učinit, vyzval jej správce daně k jeho podání výzvou v souladu s ust. § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“). Tato výzva ze dne 27. 11. 1997 nebyla stěžovatelem převzata a správce daně ji považoval za doručenou ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní dnem 23. 1. 1998. Protože na výzvu stěžovatel nereagoval, zaslal mu správce daně další výzvu dne 19. 11. 1999, tuto výzvu stěžovatel převzal, avšak na ni nereagoval. Další výzvu, v níž požadoval správce daně doložení znaleckého posudku a dalších podkladů rozhodných pro stanovení daně, neboť bylo zjištěno, že stěžovatel nedodržel podmínky pro podmíněné osvobození od daně, převzal stěžovatel dne 5. 12. 2000. Stěžovatel požadované podklady nedoložil ani sám ani přes zástupce, kterého pro řízení ustanovil se správcem daně nekomunikoval. Správce daně na základě podkladů získaných ze Střediska cenných papírů, z nichž vyplynulo, že stěžovatel nebyl k 31. 12. 1996, 31. 12. 1997, 31. 12. 1998 ani k 31. 12. 1999 majitelem žádné akcie společnosti MIDO, a. s., akcie této společnosti, nabyté při jejich emisi ke dni 24. 11. 1994 stěžovatel již neovlastnil v důsledku řady převodů, dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil podmínky ust. § 22 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu, a proto mu platebním výměrem vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 237 369 Kč, a to na základě znaleckého posudku zpracovaného znalcem, kterého správce daně ustanovil.

Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, v němž předně namítal, že mu není zřejmé, z jakého důvodu mu byla daň vyměřena, když v roce 1994 vložil do základního kapitálu společnosti MIDO, a. s. nemovitosti, přitom je po celou dobu akcionářem této společnosti a splňuje tak podmínky dle § 22 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu. Tvrdil, že nikdy nebyl správcem daně vyzván k prokázání trvání podmínek pro osvobození, tím méně, že tak bylo učiněno několika výzvami. Stěžovatel obdržel pouze výzvu datovanou dne 30. 11. 2000, ta však byla zcela neurčitá, žádné předchozí výzvy neobdržel. Stěžovatel v odvolání přitom poukazuje jednak na to, že po celou dobu 5 let je akcionářem společnosti MIDO, a. s., a podmínky pro osvobození od daně tak splnil (což dokládá smlouvou o úplatném převodu akcií ze dne 1. 2. 1996 na základě které se stal majitelem 1 000,- ks akcií společnosti MIDO, a. s. o jmenovité hodnotě 500 Kč, na druhou stranu však namítá nepřipadnost aplikace ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu, neboť správce daně nesprávně vyložil pojem „účast společníka v obchodní společnosti“, jakož i pojem „zánik účasti společníka.“ Stěžovatel namítá, že v žádném daňovém zákoně není tato definice obsažena, stejně tak nikde v zákoně není stanoveno, že by s držbou akcií nebo s členstvím v představenstvu společnosti byla spojena účast akcionáře ve společnosti. Z toho potom stěžovatel dovozuje, že ve společnosti MIDO, a. s. nebyl nikdy účasten ve smyslu ust. § 22 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu, nemohla proto jeho účast ani zaniknout. Otázka zániku účasti ve společnosti je řešena pouze v ust. § 148 – § 150 obchodního zákoníku ve vztahu ke společnostem s ručením omezeným, a to výslovně taxativně stanovenými způsoby. Stěžovatel v odvolání rovněž konstatuje, že pokud by žalovaný dospěl k závěru, že jeho účast ve společnosti zanikla před uplynutím 5-ti let od vkladu, existuje další argument pro to, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, konkrétně s ust. § 22 zákona o dani z převodu. K odvolání doložil stěžovatel výpis SCP ze dne 27. 10. 2000 (z něhož však toliko vyplývá, že stěžovatel vlastní k datu 26. 10. 2000 aktuální počet cenných papírů 1000 – pozn. soudu).

Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 20. 5. 2002, č. j. 7070/01/FR 140 zamítl, přitom rozhodnutí náležitě a podrobně odůvodnil.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu. Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že v téže věci stěžovatele přitom rozhodoval krajský soud již potřetí. Rozhodnutí krajského soudu ze dne 24. 5. 2004, č. j. 29 Ca 247/2002 - 40, kterým vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2005, č. j. 7 Afs 152/2004 - 66, poté bylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 5 Afs 89/2006 - 50 zrušeno i další rozhodnutí krajského soudu ze dne 17. 10. 2005, č. j. 31 Ca 81/2005 - 22, jímž krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Rozsudkem krajského soudu nyní v kasačním řízení přezkoumávaném již krajský soud rozhodl ve věci meritorně, přitom vycházel z žalobních námitek, které stěžovatel uplatnil.

K otázce, kterou Nejvyšší správní soud označil výše jako zásadní pro konečný soud o tom, zda lze označit rozhodnutí žalovaného za nezákonné z důvodu prekluze práva, tedy posouzení případnosti aplikace ust. § 22 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu, krajský soud zaujal stanovisko, v němž se neztotožnil s názorem stěžovatele, že zánik účasti společníka společnosti s ručením omezením a jeho „účast ve společnosti“ lze bez dalšího vztahovat i na případy akciové společnosti. Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatuje, že podle obchodního zákoníku představuje akcie cenný papír, s ním jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se na řízení akciové společnosti, na jejím zisku, eventuálně na likvidačním zůstatku při jejím zániku. Znamená to, že obchodní podíl u společnosti s ručením omezeným a akcie u akciové společnosti jsou výrazem účasti společníka (akcionáře) ve společnosti, neboť odráží rozsah jeho práv a povinností. V okamžiku, kdy společník převede svůj obchodní podíl nebo akcionář akcie, převádí tím i práva a povinnosti a jim odpovídající účast ve společnosti. Je proto logické, že převede-li společník obchodní podíl na jiného nebo akcionář akcie na jiného, zanikne tím jeho účast ve společnosti, neboť obchodní podíl, stejně jako akcie, je jejím vyjádřením. Obchodní zákoník, na který ust. §22 zákona o dani z převodu v odst. 6 písm. e) odkazuje, upravuje zánik účasti ve společnosti v ustanoveních § 148 – § 150, ale také v ust. § 113 až 116 ve spojení s obecnými ustanoveními zákona, a to ust. § 61 odst. 1 obchodního zákoníku.

Krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, tedy, že převod akcií má za následek zánik účasti společníka na obchodní společnosti, jakož i k tomu, že podíl na účasti stěžovatel vkladem předmětných nemovitostí do společnosti nabyt – u akciové společnosti přitom má tento podíl formu akcie.

Jakkoli je odůvodnění krajského soudu v této otázce nepoměrně stručnější ve srovnání s podrobným a přesvědčivým odůvodněním žalovaného, který se detailně zabýval příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku, jakož i úpravou cenných papírů, zejm. otázkou okamžiku nabytí vlastnictví – a to v souvislosti s tvrzením stěžovatele, že se stal jejich majitelem na základě smlouvy z roku 1996, která však byla SCP zaregistrována až v roce 2000, lze konstatovat, že je v této části rozsudek krajského soudu přezkoumatelný, jakož i to, že setrval-li krajský soud na právním posouzení tak, jak učinil žalovaný, přitom uvedl důvody, které jej k učiněným závěrům vedly, nedopustil se nesprávného právního posouzení, jak tvrdí stěžovatel (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se s právním hodnocením otázky existence „účasti ve společnosti“, tak, jak ji posoudil žalovaný a poté i krajský soud zcela ztotožnil. Stěžovatel ke svým závěrům stran nemožnosti aplikace ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu dospěl výhradně na základě gramatického výkladu, resp. z toho, že zákon ve vztahu k akciové společnosti nedefinuje výslovně, co se rozumí „účástí společníka ve společnosti“, jakož ani „zánikem účasti ve společnosti.“

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že citovaná zákonná úprava daně z převodu nemovitostí vlastní definici zániku účasti neobsahuje, i když by tak bylo jistě možné učinit vymezením tohoto pojmu (např.: „zánikem účasti ve společnosti se pro účely tohoto zákona rozumí. . .“). To však zákonodárce neučinil, a proto je podle obecných výkladových zvyklostí nepochybně jako zánik účasti třeba chápat to, co je zánikem účasti podle obecného právního předpisu upravujícího samu materii obchodních společností. Zákonodárce učinil jen opatření k tomu, aby bylo jisto, že daň z převodu nemovitostí nebudou muset platit dědici. Zákon totiž stanoví, že osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu nemovitosti zanikne účast společníka v obchodní společnosti s výjimkou případu úmrtí společníka. Osvobození od daně z převodu nemovitostí nelze tedy uplatnit, pokud společník nesetrvá ve společnosti po zákonem stanovenou dobu. Zákon váže podmínku (podmíněného) osvobození na setrvání společníka v obchodní společnosti (aniž by některou z nich vylučoval nebo pro ni stanovil odchylný daňový režim) a na skutečnost, že mu nemovitosti nebyly vráceny. Zánikem přitom, dle Nejvyššího správního soudu, nelze rozumět jen naplnění podmínek zániku účasti ve smyslu § 148 a násl. obchodního zákoníku (tj. zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka, dohoda o ukončení), jak dovozuje stěžovatel, ale faktický stav, že společník již není účasten ve společnosti, a to bez ohledu na formě, v níž je faktická účast vyjádřena (obchodní podíl, akcie). To je zřejmé jednak z textu zákona, jednak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na trvalou účast ve společnosti. Obecnost zániku je nadto nutno pak dovozovat i z výslovného uvedení výjimky z takového zániku, a to smrtí společníka nebo člena družstva. (viz. např. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Afs 6/2003 - 53, příst. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za nutné uvést, že nelze na smysl a účel právní normy usuzovat na základě tolika jedné z možných výkladových metod, ale je nutno vždy upřednostnit takový postup kterým lze dojít k racionálním poznatkům o smyslu textu zákona. Každá norma může být poznávána a vykládána pouze v souvislostech, žádnou z metod výkladu není přípustné používat izolovaně. Není sporu o tom, že východiskem bude vždy jazykový výklad textu, tuto metodu je však nutno doplňovat metodami ostatními, tj. výkladem systematickým, logickým, teleologickým, historickým, s použitím všech postupů právní logiky. Společným výchozím pojmem posledně jmenovaných výkladů, k nimž soud nemohl nepřihlédnout, jsou okolnosti (*occasio legis*), provázející vznik předpisu, resp. sporného ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu, z nichž se usuzuje na účel, smysl (*ratio legis*) právní úpravy (viz též rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 68, příst. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud s odkazem na výše uvedené přistoupil proto k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy a dospěl k názoru, že ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu na stěžovatele v projednávané věci plně dopadá. Přistoupil proto k posouzení další otázky, a to namítané prekluze práva daň vyměřit.

Ve věci není sporu o tom, že stěžovatel v roce 1994 vložil vklad do společnosti MIDO, a. s., s právními účinky vkladu ke dni 20. 9. 1994, vznikla mu proto v souladu s ust. § 21 odst. 2 zákona o dani z převodu povinnost podat daňové přiznání. Ve smyslu ust. § 22 cit. zákona nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Obecně by bylo lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že lhůta pro vyměření daně počala běžet 31. 12. 1994 a skončila dne 31. 12. 1997.

V projednávané věci však, jak bylo výše odůvodněno, byla namíste aplikace ust. § 20 odst. 6 písm. e) cit. zákona; v takovém případě lhůtu pro vyměření daně stanovenou v ust. § 22 je nutno posuzovat v souvislostech, které zákonnou tříletou prekluzivní lhůtu modifikují.

Ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) stanoví: „Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně.“

Citované ustanovení upravuje podmíněné osvobození od daně. Daňový subjekt, splní-li podmínky zde uvedené, tj. trvá li jeho účast ve společnosti po dobu 5 let, nemusí daň z převodu nemovitosti platit. Stanoví-li zákon podmínku 5 let účasti ve společnosti, musí být rovněž dána i reálná možnost daňovému subjektu této lhůty beze zbytku využít, na druhou stranu však musí být dána současně i reálná možnost správci daně, v případě nesplnění zákonné podmínky, daň vyměřit. Nelze a ani není možné proto aplikovat bez dalšího ust. § 22 cit. zákona. Správci daně musí být zachována taková lhůta pro vyměření daně, aby tak mohl i reálně učinit; to by však, mělo-li by být postupováno bez dalšího dle § 22 cit. zákona nebylo objektivně možné.

Stanoví-li ustanovení zákona výslovně, že „po dobu těchto pěti let neběží lhůty pro vyměření daně“, nelze uvedené ustanovení vykládat tak, jak činí stěžovatel a poté i krajský soud, který počátek lhůty pro vyměření daně odvozuje od okamžiku zániku účasti na společnosti, čímž stavění lhůty pěti let modifikuje zcela nepřipustným způsobem a ze zákonem stanovené lhůty 5 let, která neběží (a to ani správci daně ani daňovému subjektu) činí lhůtu kratší, přitom případ od případu jinou. V předmětném ustanovení je stanoveno tzv. stavění, nikoli přerušování promlčecí lhůty. Stavění lhůty znamená, že pro určitou překážku, která je v zákoně výslovně uvedena, promlčecí lhůta neběží, po odpadnutí překážky běh promlčecí lhůty pokračuje. Hodlal-li by zákonodárce stavění lhůty vázat na okamžik, kdy daňový subjekt přestane plnit podmínky osvobození (zánik účasti ve společnosti), nepoužil by formulace „po dobu těchto pěti let (tzn. celé lhůty pěti let), ale musel by užít formulace jiné (např. „po dobu účasti ve společnosti“).

Lze tedy uzavřít, že po dobu pěti let od okamžiku rozhodného pro podání daňového přiznání, tříletá promlčecí lhůta stanovená v ust. § 22 zákona o dani z převodu neběží. Za situace, kdy povinnost oznámit ukončení účasti ve společnosti má daňový subjekt, který stíhá i důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, nelze nalézt legitimní odůvodnění pro stanovení povinnosti (přenesení důkazního břemene) správci daně a požadovat, aby sám v průběhu pěti let ověřoval a zjišťoval, zda podmínky pro osvobození trvají, nebo zda kdy již zcela pominuly (*condizione pendente*).

Prekluze práva je závažnou právní skutečností, která zasahuje každý subjekt na jeho hmotněprávním postavení, v oblasti daní zejména na vlastnickém právu. Lhůtu s níž je spojeno promlčení a prekluze práva je nutno proto stanovit transparentním způsobem. Nelze tak tuto lhůtu spojovat s *condicio perplexa*, tj. s podmínkami nahodilými, nejasnými a se skutečnostmi, o nichž není zřejmé zda a kdy nastanou, již nastaly nebo pominuly.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že právo správce daně v projednávané věci nemohlo být prekludováno ani v roce 1997 ani v roce 1999, tzn. v době, kdy lhůty pro vyměření daně se staví a tedy neběží. V projednávané věci počátek lhůty pro vyměření daně je nutno ve smyslu ust. § 22 zákona o dani z převodu odvodit od konce roku, v němž byl stěžovatel povinen podat daňové přiznání, tj. 31. 12. 1994, nicméně podle dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu lhůta neběží po dobu pěti let od vkladu, tzn. od 20. 9. 1994 do 20. 9. 1999. Za dies a quo, od kterého je nutno odvodit běh tříleté lhůty pro vyměření (§ 22 cit. zákona) je nutno považovat 20. 9. 1994 (tj. den právních účinků vkladu); její konec potom připadl na 20. 9. 2002 (den, kterým došlo k ukončení

stavění lhůty). Vydal-li správce daně platební výměr dne 11. 6. 2001, resp. žalovaný o něm pravomocně rozhodl dne 20. 5. 2002, nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že se jedná o rozhodnutí nezákonné z důvodu prekluze práva.

Krajský soud dospěl v přezkoumávaném rozhodnutí ke shodnému závěru jako nyní Nejvyšší správní soud, tedy k tomu, že lhůta pro vyměření daně byla zachována, byť tak učinil na základě jiných úvah.

Nejvyšší správní soud tyto shledal nepřipadnými, nemohl proto pominout stěžovatelem namítané vady řízení v souvislosti s jeho námitkami stran doručování výzev a jejich povahy, které stěžovatel výslovně v kasační stížnosti uplatnil.

Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu stran posouzení výzev, které krajský soud považoval za relevantní úkony, jimiž byla přerušena lhůta pro vyměření daně.

Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že není rozhodné, zda stěžovatel se zdržoval v době doručování výzvy ze dne 27. 11. 1997 v zahraničí. Pro účinné doručení písemnosti ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je totiž podmínkou sine qua non, právě to, že se adresát v místě doručování zdržuje, ale není zastižen; nelze proto bez dalšího přejít námitku neúčinnosti doručení pouze s odkazem, který učinil krajský soud.

Stejně tak hodnocení výzvy ze dne 2. 11. 1999 krajským soudem je nesprávné. Krajský soud vznesenou námitku stěžovatele, že uvedenou výzvu nepodepsal, resp. že o její existenci nevěděl a dozvěděl se o ní až z rozhodnutí žalovaného, odmítl s tím, že ji nepřipustně uplatnil až v žalobě, nikoli v odvolání. Z logiky věci ovšem vyplývá, že seznal-li (resp. alespoň tak tvrdí) stěžovatel existenci této výzvy až z odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nemohl námitku, kterou ohledně ní vznesl uplatnit již v odvolání; bylo proto povinností soudu k takové námitce přihlédnout a účinky takové výzvy posoudit.

Nejvyšší správní soud naopak souhlasí s krajským soudem stran hodnocení výzvy ze dne 5. 12. 2000, kterou stěžovatel považoval za neurčitou. Jak ze spisu vyplynulo, stěžovatel výzvu převzal, stanovil pro další komunikaci se správcem daně zástupce, následně však ani zástupce ani stěžovatel požadované doklady ve výzvě řádně specifikované nepředložili. Stěžovatel sám ostatně v odvolání uvádí, že *na tuto výzvu nereagoval zejm. pro svůj opakovaný pobyt v zahraničí a dále z důvodu, že se mu nepodařilo dohledat znalecký posudek, který byl vyhotovován při vkladu nemovitosti*; dále uvedl, že *vzhledem k tomu, že k předmětným nemovitostem v současné době nemá žádný užívací vztah, není schopen zajistit vypracování nového znaleckého posudku*. Z uvedeného nelze učinit jiný závěr než ten, že stěžovatel si byl vědom toho, k čemu byl správcem daně vyzván a jeho námitky ohledně neurčitosti výzvy je nutno označit pouze za účelové.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného odůvodnění dospěl k závěru, že pochybení, jehož se krajský soud dopustil, nemělo ani nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu. Jak již bylo uvedeno, nemohlo dojít k prekluzi práva v době, kdy lhůta pro vyměření daně neběžela (do 31. 12. 1999). Proto výzvy učiněné v roce 1997, resp. 1999, jakkoli by byly krajským soudem hodnoceny, byly pro řízení zcela irelevantní.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonný, proto kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s.; stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží.

Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly, proto mu je soud nepřiznal.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. října 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu