



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **Z. R.**, zastoupeného JUDr. Danielem Novotným, Ph.D., advokátem se sídlem Husova 820, 506 01 Jičín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2007, č. j. 5700/07-1400-605566, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 8. 2008, č. j. 31 Ca 97/2007 - 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem Finančního úřadu ve Vrchlabí (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2006, č. j. 41190/06/270962/5442, byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 470 915 Kč. Žalobce totiž spolu s panem M. P. jako jediní společníci obchodní společnosti PUMR & RYBA, TRANSPORT – SPEDITION, spol. s r. o., na základě rozhodnutí valné hromady této společnosti ze dne 28. 4. 1999 o zvýšení základního jmění (základního kapitálu) vložili jako nepeněžitý vklad do společnosti několik nemovitostí v katastrálním území Bedřichov v Krkonoších a Prostřední Nová Ves, přičemž zmiňovaní společníci byli podílovými spoluvlastníky převáděných nemovitostí. Společnost nabyla vlastnické právo k nemovitostem v katastrálním území Bedřichov v Krkonoších (budova č. p. 31 – hotel Labská Bouda a stavební pozemky parc. č. 339, 340 a 341) rozhodnutím Katastrálního úřadu v Trutnově, č. j. V5-1880/99 s právními účinky vkladu ke dni 19. 5. 1999; stavby občanské vybavenosti (čistička odpadních vod a pozemní nádrže) na pozemcích parc. č. 340 a 341 nabyla společnost do vlastnictví zvláště rozhodnutím Katastrálního úřadu v Trutnově č. j. V5-5132/99 s právními účinky vkladu ke dni 13. 12. 1999. Správce daně následně zjistil, že cena nemovitostí, jež byly předmětem rozhodnutí č. j. V5-1880/99, zjištěná podle § 4 a následujících zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) dvěma znaleckými posudky je vyšší

než hodnota vkladu vloženého do základního kapitálu společnosti, na nějž se vztahuje 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, a proto z přebývajících částky připadající na žalobcův vlastnický podíl na těchto nemovitostech vyměřil žalobci daň z převodu nemovitostí ve zmiňované výši. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 7. 2007.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, v níž především namítal, že správce daně při stanovení základu daně z převodu nemovitostí nesprávně vyšel ze znaleckých posudků Ing. M. H. a Ing. J. Z., které byly zpracovány podle § 4 zákona o oceňování majetku (cena administrativní), když ocenění předmětných nemovitostí mělo být provedeno podle § 2 odst. 1 téhož zákona (cenou obvyklou), jejíž výše byla správci daně doložena znaleckým posudkem F. G. a Ing. P. R.. Žalobce rovněž napadal postup správce daně při stanovení základu daně, kdy správce daně měl „suplovat“ činnost soudního znalce a stanovit základ daně dle vlastní úvahy a vlastního výpočtu. Krajský soud v Hradci Králové neshledal žalobní body důvodnými a žalobu rozsudkem ze dne 20. 8. 2008 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce namítl kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), neboť krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že hodnota nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti s právními účinky ke dni 19. 5. 1999 má být stanovena znaleckým posudkem podle § 4 zákona o oceňování majetku. Krajský soud vůbec nezvažil, že v rozhodné době byly nepeněžitě vklady spočívající ve vložení movitého majetku oceňovány postupem podle § 2 zmiňovaného zákona; bylo by proto zcela protismyslné zavádět rozdílný režim ocenění pro movité věci a nemovitosti. Krajský soud rovněž nepřihlédl k tomu, že dle obchodního zákoníku je u nepeněžitého vkladu výrazně akcentována jeho praktická použitelnost pro společnost – nepeněžitým vkladem může být pouze majetek, jehož hospodářská hodnota je zjistitelná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání. Podle žalobce je naprosto zřejmé, že hospodářskou využitelnost a hospodářskou hodnotu nelze stanovovat administrativní metodou ocenění, ale jen metodou tržní podle § 2 zákona o oceňování majetku. K ocenění nepeněžitého vkladu spočívajícího v nemovitostech ostatně dospěl i další vývoj zákona č. 357/1992 Sb. [viz § 10 písm. i)], což je dle žalobce jasným signálem zákonodárce, jak vykládat předchozí úpravu. V případě, že by text zákona připouštěl dvojí výklad (a nebylo by možné stanovit, která z metod má být použita), nemůže být ze dvou metod použita ta, která je v neprospěch daňového subjektu). Žalobce v této souvislosti poukazuje na judikát ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a na v něm vyslovenou zásadu *in dubio mitius*, případně na princip, podle něž nejednoznačný právní předpis je třeba vykládat ve prospěch soukromé osoby. Konečně i kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že metoda podle § 4 zákona o oceňování majetku je v daném případě metodou správnou, pak žalobce poukazuje na to, že správce daně stanovil základ daně bez součinnosti se znalcem. Správce daně stanovil základ daně ve výši 27 786 470 Kč, zatímco dle vyjádření soudního znalce, které je přiloženo ke kasační stížnosti, by maximální výše základu daně při použití metody podle § 4 zákona o oceňování majetku činila částku 27 260 276, 58 Kč. Žalobce dále odkázal na přiložené vyjádření znalce, jakož i na další argumentaci uvedenou v žalobě, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a na rozhodnutí o odvolání a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Základní otázkou, kterou kasační stížnost předkládá, je způsob (metoda), podle níž mělo v rozhodné době dojít k ocenění převáděné nemovitosti pro daňové účely, když nemovitost byla současně předmětem vkladu do obchodní společnosti. Ustanovení § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. stanovilo, že základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního

předpisu, jímž je zákon 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. Z toho nelze než dovést, že ocenění převáděné nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitostí, muselo být provedeno podle zákona o oceňování majetku, resp. některou metodou v něm uvedenou.

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 prodeji 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 nestanovuje 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, jelikož se v daném případě neoceňuje vklad do obchodní společnosti (jak uvádí žalobce v žalobě), ale právě nemovitost; vklad do obchodní společnosti zná zákon č. 357/1992 Sb. pouze v souvislosti s osvobozením od daně z převodu nemovitostí [podle § 20 odst. 6 písm. e) jsou od 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]. Podstatné tedy je, že se jedná o nemovitost, jež je předmětem ocenění (a pro niž zákon o oceňování majetku stanoví jiný způsob oceňování – administrativní), nikoliv to, zda jde současně o vklad do obchodní společnosti – tato skutečnost má vliv pouze na osvobození od předmětné daně, nikoliv na způsob ocenění.

Jakkoliv lze souhlasit s tvrzením žalobce, že nepeněžitý vklad musí mít hospodářskou využitelnost pro obchodní společnost, nelze se ztotožnit s jeho úvahou, že z tohoto důvodu bylo v rozhodné době nutné ocenit vkládanou nemovitost pro daňové účely cenou obvyklou. Je totiž třeba rozlišovat mezi oceněním nemovitostí (resp. jakéhokoliv nepeněžitého vkladu) pro účely vkladu do obchodní společnosti (kterýžto vklad jako celek musí být pro společnost hospodářsky využitelný) a oceněním pro účely daně z převodu nemovitostí. Ačkoliv se taková situace může jevit v určitých souvislostech nepraktickou, je zřejmé že k ocenění nemovitosti vkládané do obchodní společnosti

mohlo v rozhodné době dojít dvakrát nezávisle na sobě – a to pro účely vkladu podle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku, který požadoval znalecký posudek dvou znalců, u něž nebyla závazně stanovena metoda ocenění vkladu, a pro účely daně z převodu nemovitostí, kde byl způsob oceňování stanoven zákonem o oceňování majetku. Jestliže v projednávaném případě byly vyhotoveny dva znalecké posudky v souladu s § 59 odst. 3 obchodního zákoníku, avšak tyto posudky byly vyhotoveny podle zákona o oceňování majetku (postupem podle § 3 a následujících), bylo je možné použít jak pro účely § 59 odst. 3 obchodního zákoníku, tak i pro účely daně z převodu nemovitostí. Správce daně proto nepochybil když při stanovení základu daně z převodu nemovitostí vyšel ze znaleckého posudku Ing. J. Z. (který udával nižší cenu převáděných nemovitostí než posudek Ing. M. H.), neboť tento posudek byl zpracován podle zákona o oceňování majetku a udával tak cenu zjištěnou ve smyslu § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Správce daně naopak nemohl použít žalobcem předložený posudek zpracovaný F. G. a Ing. P. R., neboť tento posudek nebyl zpracován podle příslušných ustanovení zákona o oceňování majetku upravujících ocenění nemovitostí.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na svůj dřívější rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 9/2007 - 73, publikovaný pod č. 1228/2007 Sb. NSS, podle něž *hodnota nepeněžitěho vkladu - stanovená podle posudku znalce (podle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku) - není ani cenou zjištěnou ani cenou sjednanou a do účinnosti zákona č. 420/2003 Sb. nemohla být v případě vkladu nemovitosti do společnosti základem daně z převodu nemovitostí*. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že nebyl-li znalecký posudek o ocenění nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitostí vypracován v intencích zákona o oceňování majetku, resp. jeho části týkající se nemovitostí, nemůže se jednat o cenu zjištěnou ve smyslu § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Znalecký posudek vypracovaný podle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku, který nebyl zpracován podle příslušných ustanovení zákona o oceňování majetku týkajících se nemovitostí, je základem daně z převodu nemovitostí až od 1. 1. 2004, kdy nabyl účinnosti zákon č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony, jenž na ocenění podle zákona o oceňování majetku již netrvá a odkazuje pouze na zmiňované ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku.

Na závěr o nutnosti použití administrativní ceny nemůže mít vliv tvrzení žalobce o tom, že předmětem nepeněžitěho vkladu do obchodní společnosti mohou být rovněž věci movité, u nichž je třeba použít cenu obvyklou, a že tudíž rozlišování mezi věcmi movitými a nemovitostmi je v daném případě nepatřičné. Z hlediska daně z převodu nemovitostí je zcela lhostejné, co všechno je předmětem vkladu do obchodní společnosti a zda jsou jeho součástí i věci movité. Předmětem daně z převodu nemovitostí jsou právě a pouze nemovitosti, jejichž způsob ocenění pro daňové účely je závazně stanoven; otázka ocenění movitých věcí, jež jsou součástí nepeněžitěho vkladu do obchodní společnosti, pro účely vkladu podle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku není v tomto směru relevantní, jelikož převod věcí movitých nepodléhá majtkové dani. Ocenění těchto movitých věcí proto může být provedeno cenou obvyklou podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, resp. jakýmkoliv způsobem, který je v souladu se zněním § 59 odst. 3 obchodního zákoníku účinným v rozhodné době.

Jelikož popsaná návaznost zákona č. 357/1992 Sb. na zákon o oceňování majetku vylučovala v rozhodné době možnost ocenění převáděné nemovitosti cenou obvyklou, Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat tvrzení žalobce, že by v daném případě zákon připouštěl dvojí výklad a bylo by tak nutno aplikovat závěry Ústavního soudu vyslovené v jeho rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 666/02 a princip *in dubio mitius*, případně princip výkladu právního předpisu ve prospěch soukromé osoby.

Pokud jde o námitku týkající se nesprávného postupu správce daně při stanovení základu daně z převodu nemovitostí, ani zde neshledal Nejvyšší správní soud na straně správce daně pochybení. Je nepochybné, že byla-li cena převáděných nemovitostí pro účely daně z převodu nemovitostí zjištěna znaleckým posudkem podle zákona o oceňování majetku, nemůže si správce daně tento posudek upravovat či pozměňovat. Správci daně však nelze vytýkat, že z ceny zjištěné znaleckým posudkem

Ing. Z. odpočetl cenu staveb občanské vybavenosti na pozemcích parc. č. 340 a 341, které nebyly předmětem vkladu č. j. V5-1880/99, a tudíž ani předmětem žalobcem napadeného platebního výměru a rozhodnutí žalovaného. Správce daně tento odpočet mohl provést z toho důvodu, že ve znaleckém posudku Ing. Z., byla každá nemovitost (včetně staveb občanské vybavenosti pod položkami 1.2 a 1.8) oceněna zvlášť a výsledná cena celku spočívala v součtu cen za jednotlivé nemovitosti. Odečtení zjištěných cen za stavby občanské vybavenosti tudíž nemohlo mít žádný vliv na cenu zbývajících nemovitostí, z nichž byla daň vyměřena. Z tohoto důvodu nepovažoval Nejvyšší správní soud za nutné vyžádat si od žalobce vyjádření znalce, které mělo být připojeno ke kasační stížnosti, avšak žalobce jej soudu nezaslal (nebylo součástí předloženého soudního spisu) – jednalo-li se v případě zjištění ceny převáděných nemovitostí bez staveb občanské vybavenosti o jednoduchý aritmetický úkon správce daně spočívající v odpočtu jedné položky od druhé, nemohlo na tomto matematickém rozdílu cokoliv změnit žalobcem slibované vyjádření znalce.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu