



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **SurGal Clinic s.r.o.**, se sídlem Drobného 38-40, Brno, IČO 469 65 033, zastoupen Mgr. Ivanou Šmicovou, advokátkou, se sídlem Drobného 307/38, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 11. 2012, č. j. 12527/12-1400-707218, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 12. 2014, č. j. 29 Af 1/2013 – 53,

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 :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce dne 9. 4. 2010 vložil jako jediný společník společnosti Surgal real estate, s.r.o. do základního kapitálu této společnosti nepeněžitý vklad v podobě nemovitosti v katastrálním území Černá Pole v hodnotě 36 000 000 Kč s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 22. 4. 2010. Dne 28. 11. 2011 podal žalobce přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterém si uplatnil osvobození hodnoty vkládaných nemovitostí podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Podle tohoto ustanovení (ve znění účinném do 31. 12. 2012) *jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti a nemovitost není společníku vrácena.* Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) dne 27. 2. 2012 vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání s tím, že není jasné, z jakého důvodu byl uplatněn nárok na osvobození

nepeněžitého vkladu, když dne 9. 10. 2010 byla jako jediný společník společnosti Surgal real estate, s.r.o. v obchodním rejstříku zapsána společnost Fio banka, a.s. K uvedené výzvě žalobce správci daně sdělil, že má za to, že jeho účast ve společnosti Surgal real estate, s.r.o. nezanikla. Dne 6. 10. 2010 uzavřel se společností Fio banka, a.s. smlouvu o převodu obchodního podílu za účelem zajištění pohledávek vyplývajících ze smlouvy o úvěru. Smluvní strany k zajištění pohledávek banky využily institut zajišťovacího převodu práva podle ust. § 553 občanského zákoníku, který je potřeba odlišovat od „klasického“ úplatného převodu. Správce daně sdělil žalobci, že pochybnosti ohledně uplatnění osvobození nebyly odstraněny a platebním výměrem ze dne 15. 5. 2012, č. j. 221627/12/290961707342, mu vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 1 080 000 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru zamítlo Finančního ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 2. 11. 2012, č. j. 12527/12-1400-707218 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že zajišťovací převod práva je předmětem daně z převodu nemovitostí a žalobci nevnikl nárok na osvobození od této daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, jelikož jeho účast ve společnosti Surgal real estate, s.r.o. zanikla před uplynutím 5 let od vkladu nemovitosti do základního kapitálu této společnosti a nemovitost nebyla žalobci vrácena.

[2] Toto rozhodnutí napadl žalobce u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 9. 12. 2014, č. j. 29 Af 1/2013 – 53, (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu jako nedůvodnou zamítl. Soud uvedl, že spornou otázkou je zdanění nepeněžitého vkladu, představovaného nemovitostí, do základního kapitálu obchodní společnosti Surgal real estate, s.r.o., když obchodní podíl byl následně převeden z titulu zajišťovacího převodu práva podle § 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku na jiný subjekt, a účast žalobce v uvedené společnosti v důsledku toho zanikla. V případě daně z vkladu do základního kapitálu je osvobození od daně vázáno na účast společníka v obchodní společnosti po dobu pěti let. Výjimky z této podmínky jsou taxativně stanoveny. Pod žádnou z těchto výjimek nelze podřadit skutečnost, že k ukončení účasti žalobce ve společnosti došlo v důsledku zajišťovacího převodu práva, důvod ukončení účasti žalobce ve společnosti nemá na daňovou povinnost žádný vliv.

[3] Na podporu svých závěrů cituje krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 – 52: „*Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v § 20 odst. 6 písm. e) 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 sondem, vyloučení společníka, dohoda o ukončení), jak dovozuje stěžovatel, ale faktický stav, že společník již není účasten ve společnosti, a to bez ohledu na formu, v níž je faktická účast vyjádřena (obchodní podíl, akcie).*“ Žalobce již není účasten ve společnosti, protože na Fio banku, a.s. svůj obchodní podíl převedl a tím pozbyl práva a povinnosti společníka. Na základě převodu obchodního podílu se Fio banka, a.s. stala majitelem tohoto obchodního podílu a jediným společníkem společnosti Surgal real estate, s.r.o.

[4] Zajišťovací převod práva nelze srovnávat, jak to činí žalobce, se zástavním právem, kdy k převodu práva na věřitele dochází až v případě, kdy se dlužník ocitne v prodlení. V případě zajišťovacího převodu práva se o převod vlastnického práva jedná, byť je to převod podmíněný. Podmíněnost převodu nemá vliv na vznik daňové povinnosti.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce / stěžovatel / napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. Má za to, že krajským soudem i správními orgány byla nesprávně posouzena právní otázka, zda v případě převodu obchodního podílu společnosti formou zajišťovacího převodu práva podle § 553 zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zůstává vkladateli zachován nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

[6] Podstata zajišťovacího převodu práva spočívá v tom, že dočasná ztráta převedeného práva stimuluje dlužníka ke splnění svého závazku. Na straně věřitele (nabyvatele) není účelem zajišťovacího převodu nabytí dlužníkovy práva a na straně dlužníka jeho pozbytí, převod plní pouze zajišťovací funkci. Převod obchodního podílu není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany banky jakožto nabyvatele a ani na straně stěžovatele jakožto převodce není převod motivován úmyslem poskytnout bance majetkový prospěch. Jinými slovy, tento převod se od jiných převodů liší svou kauzou, neboť je takto zajišťován dluh po dobu, ne je věřiteli v plné výši uhrazen. Obchodní podíl je po dobu trvání dluhu „deponován“, aby mohl být v případě řádného splnění závazku vrácen dlužníkovi. Pouze při nesplnění závazku může dojít ke kompenzaci závazku hodnotou převedeného práva.

[7] Právní teorie i praxe se obecně shodují, že institut zajišťovacího převodu práva se nejvíce blíží zástavnímu právu. Účelem zajišťovacího převodu práva je pouze zajištění závazku a nikoliv možnost nabyvatele převedené věci (příp. jiné majetkové hodnoty), aby s ní mohl nakládat jako s věcí vlastní. Pro blízkost obou institutů se podstatná část odborné veřejnosti přiklání k názoru, že na převedenou věc se mají použít pravidla pro dispozici se zástavou. Zajišťovací charakter převodu potvrzuje i čl. III odst. 1 Smlouvy o převodu obchodního podílu, podle kterého je banka jako nabyvatel oprávněna své pohledávky za stěžovatelem jako převodcem uspokojit z převedeného obchodního podílu jeho zpeněžením jedině v případě, že stěžovatel svůj závazek vůči bance nesplní řádně a včas. Banka s obchodním podílem nemůže nakládat jako se svým majetkem, naopak, uplatní se pravidla obdobná pravidlům pro nakládání se zástavou. Výše uvedené se odráží i v čl. V odst. 6 smlouvy o převodu obchodního podílu, ve kterém se banka zavázala po dobu účinnosti smlouvy umožnit stěžovateli jakožto převodci, aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím obchodního podílu. Stěžovatel práva a povinnosti společníka v společnosti Surgal real estate, s.r.o. také nadále vykonává.

[8] Stěžovatel se domnívá, že bude-li z důvodu zajištění pohledávek úvěřující banky institutem zajišťovacího převodu práva (v tomto případě obchodního podílu) nucen k úhradě daně z převodu nemovitostí, takový postup bude v rozporu s duchem zákona a naplní pouze jeho literu.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že banka k zajištění svých pohledávek využila institutu zajišťovacího převodu práva, to však nemění nic na tom, že byl převeden obchodní podíl, a tím skončila účast stěžovatele ve společnosti Surgal real estate, s.r.o. K převodu obchodního podílu došlo platně v souladu se zákonem a judikaturou Nejvyššího soudu. Výčet výjimek v případě zániku účasti společníka ve společnosti, kdy zůstává zachováno osvobození od daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, zákon stanovuje přesně. Ani jedna z nich se nevztahuje na případ převedení obchodního podílu na třetí osobu. Jestliže zanikne před uplynutím 5 let od vkladu nemovitosti do společnosti účast společníka ve společnosti a nemovitost není společníkovi vrácena, zaniká osvobození a vkladateli je vyměřena daň

z převodu nemovitostí z vkladu nemovitosti do společnosti. Právní výklad žalovaného a správce daně jednoznačně našel správně odraz v napadeném rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Dle § 9 odst. 1 zákona o trojdani *předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem*. Úplatou je třeba rozumět veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích, nicméně znamenají hospodářský prospěch či přírůstek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 10/2007 - 49, www.nssoud.cz). Pro účely zákona o trojdani je vklad společníka obchodní společnosti považován za úplatnou operaci, kdy úplata je spatřována v obchodním podílu, který společník obchodní společnosti na základě vkladu získá (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2007, č. j. 7 Afs 57/2007 - 107). Vklad nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti je tedy posuzován jako úplatný převod vlastnického práva k nemovitosti a jako takový podléhá dani z převodu nemovitostí.

[13] Vklad nemovitosti, který zdanění podle obecné úpravy podléhá, je od daně z převodu nemovitostí osvobozen za splnění podmínek stanovených zákonem. Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani (ve znění účinném do 31. 12. 2012) *jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu (dále jen „vklad“), má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává rovněž zachováno, zanikne-li účast společníka za trvání konkursu, podle soudem schváleného reorganizačního plánu nebo podle soudem schváleného oddlužení. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání*.

[14] Osvobození od daně podle citovaného ustanovení se tedy neuplatní, pokud do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka ve společnosti. Zákon stanoví taxativní výjimky pro případ úmrtí společníka nebo zánik účasti společníka za trvání konkursu, nikoliv v situaci jakéhokoliv bezúplatného zániku účasti společníka ve společnosti, ani pro zánik účasti v důsledku podmíněného převodu obchodního podílu. Platí tedy, že daňový subjekt může využít institutu osvobození od daně zásadně pouze tehdy, pokud jeho účast ve společnosti trvá po dobu pěti let od vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti. V případě že účast společníka trvá kratší dobu, osvobození se uplatní pouze v případě, že při zániku účasti je tomuto společníkovi

pokračování

vložená nemovitost vrácena. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 6. 10. 2004, č. j. 1 Afs 26/2004 – 41, (stejně jako v rozsudku citovaném krajským soudem) *pojem zaniklu účasti společníka v obchodní společnosti se z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. vztahuje na všechny případy, kdy určitá osoba přestala být společníkem jakékoliv obchodní společnosti... Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu na jiného člena společnosti převedl stěžovatel současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti. Nezůstává tak nic (majetková účast, práva a povinnosti), co by mohlo jeho účastensví vyjadřovat, jinak řečeno, co by mohlo být ještě předmětem jeho účastenských práv ve společnosti.*

[15] Ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel dne 9. 4. 2010 vložil jako jediný společník společnosti Surgal real estate, s.r.o. do základního kapitálu této společnosti nepeněžitý vklad v podobě nemovitostí v hodnotě 36 000 000 Kč s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 22. 4. 2010. Dne 6. 10. 2010 uzavřel stěžovatel se společností Fio Banka, a.s. smlouvu o převodu obchodního podílu, kterou převedl svůj obchodní podíl ve společnosti Surgal real estate, s.r.o. za účelem zajištění pohledávek společnosti Fio Banka, a.s. s tím, že pokud budou veškeré pohledávky řádně a včas splněny a zároveň dojde k ukončení smlouvy o úvěru, stává se stěžovatel bez dalšího majitelem tohoto obchodního podílu. Jediným společníkem společnosti Surgal real estate, s.r.o. je v současné době společnost Fio Banka, a.s. Účast stěžovatele v této společnosti zanikla ke dni účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu, a to před uplynutím 5 let od vkladu nemovitosti, který je předmětem zdanění, do základního kapitálu uvedené společnosti. Tomu odpovídá i zápis v obchodním rejstříku (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2008, č. j. 1 Afs 141/2008 - 70). Osvobození od daně dle ust. § 20 odst. 6 písm e) zákona o trojdani (ve znění účinném do 31. 12. 2012) se tudíž na posuzovaný případ nevztahuje.

[16] Stěžovatel upozorňuje, že institut zajišťovacího převodu práva se nejvíce blíží zástavnímu právu. Společnost Fio Banka, a.s. je oprávněna uspokojit se z převedeného obchodního podílu jeho zpeněžením jediné v případě, že stěžovatel svůj závazek vůči bance nesplní řádně a včas, a po dobu účinnosti smlouvy umožnila stěžovateli, aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím obchodního podílu. Zde je třeba zdůraznit, že předmětem zdanění v posuzovaném případě není zajišťovací převod obchodního podílu, ale vklad nemovitostí do základního kapitálu společnosti. Ten je od daně osvobozen pouze v případě, že účast vkládajícího společníka nezanikne dříve než po pěti letech od tohoto vkladu. Jak uvedl i krajský soud, převodem obchodního podílu dochází k podmíněné změně majitele obchodního podílu, zatímco v případě zástavního práva k této změně dochází až v případě, kdy se dlužník ocitne v prodlení. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že je výhradně záležitostí autonomie vůle smluvních stran, zda k zajištění závazku využijí institut, který má v jejich případě bezprostřední daňové důsledky nebo jiný nástroj, který se daňové povinnosti daňového subjektu nijak nedotýká.

[17] Ve smlouvě o převodu obchodního podílu se společnost Fio Banka, a.s. zavázala, že za předpokladu řádného plnění povinností ze smlouvy o úvěru umožní stěžovateli, aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím obchodního podílu a zmocní jej k úkonům, které byly předem domluveny, nebo společnost Fio Banka, a.s. bude tato práva vykonávat sama svým jménem na základě dohody se stěžovatelem. Bez ohledu na interpretaci uvedených smluvních ustanovení však stále platí, že stěžovatel přestal být společníkem společnosti Surgal real estate, s.r.o.

[18] V případě zákona o trojdani, resp. dani z převodu nemovitostí, je obtížné hovořit o duchu zákona, který je dle stěžovatele v rozporu s literou zákona. Stanovení předmětu zdanění je otázkou politického rozhodnutí zákonodárce. Jak uvedl Ústavní soud např. v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, *podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen*

na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jež je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Článek 11 odst. 5 také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Dle ústavního soudu nelze jako předmět zdanění stanovit zcela iracionálně zvolené jednání, konání nebo chování osob, neboť tímto svým postupem by se zákonodárce dopustil zjevného, resp. svévolného porušení ústavního principu rovnosti. Na druhou stranu má zákonodárce ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti, v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě. Ačkoliv tedy je možné učinit zdanění nepeněžitého vkladu v podobě nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti předmětem politické diskuse, Nejvyšší správní soud jej nepovažuje za zcela iracionální omezení vlastnického práva, které by vedlo k tzv. rdousícímu efektu, nebo jím byl narušen princip rovnosti. Soudu tedy nepřísluší hodnotit vhodnost právní úpravy, která se na daný případ aplikuje.

IV.

Závěr a náklady řízení

[19] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. listopadu 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu