



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Mgr. Z. S.**, zast. Mgr. Jakubem Drábkem, advokátem, se sídlem Oldřichova 23, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2015, č. j. 3 Af 31/2012 - 25,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalobkyni **s e v r a c í** zaplacený soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1.000 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, Mgr. Jakubu Drábkovi, advokátovi, se sídlem Oldřichova 23, Praha 2.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti**

[1] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutím ze dne 18. 9. 2012, č. j. 13117/12-1400-801131 (dále též „napadené rozhodnutí“), zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo platební výměr na daň z převodu nemovitostí vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 25. 7. 2012, č. j. 396906/12/001966108953, na částku 609.180 Kč. Finanční ředitelství ze spisu zjistilo, že žalobkyně na základě Prohlášení vkladatele o vložení nemovitostí do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným OPBH s.r.o., s právními účinky vkladu v katastru nemovitostí dne 19. 8. 2009, vložila do této společnosti dvě bytové jednotky, a to bytovou jednotku č. 25/1

umístěnou v objektu č.p. 25 na pozemcích č. 27/1, 27/2, 27/3, včetně spoluvlastnického podílu o velikosti 765/27396 na společných částech budovy a pozemcích, v katastrálním území Josefov, a bytovou jednotku č. 64/2 umístěnou v objektu č. p. 64 stojícím na pozemku p.č. 14, včetně spoluvlastnického podílu o velikosti 770/17078 na společných částech budovy a pozemku, v katastrálním území Josefov. Podle notářského zápisu o založení shora uvedené společnosti činí základní kapitál částku 200.000 Kč, přičemž podíl žalobkyně na základním kapitálu společnosti tvoří nepeněžitý vklad ve výši 140.000 Kč, který je tvořen dvěma bytovými jednotkami, jejichž hodnota byla stanovena na 9.100.000 Kč, resp. 9.500.000 Kč. Z každé této nemovitosti byla žalobkyni započítána na vklad do základního kapitálu společnosti částka 70.000 Kč s tím, že zbývající část hodnoty bytových jednotek představuje emisní ážio.

[2] Finanční ředitelství dále zjistilo, že daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí nebylo podáno, ačkoli lhůta k jeho podání marně uplynula dnem 30. 11. 2009. Po předchozí výzvě správce daně žalobkyně toto daňové přiznání podala dne 16. 5. 2012, v něm uplatnila nárok na osvobození od daně podle § 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 trojdani“), v celé hodnotě vkládaných nemovitostí bez ohledu na to, jaká část hodnoty předmětných nemovitostí byla do základního kapitálu společnosti skutečně vložena. Přílohou daňového přiznání byl rovněž notářský zápis č. NZ 92/2012 a N 96/2012 ze dne 11. 4. 2012, kterým žalobkyně dodatečně zvýšila z vlastních zdrojů společnosti její základní kapitál, a to o zbývající hodnotu dříve vložených nemovitostí. Správce daně následně napadeným platebním výměrem žalobkyni vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 553.800 Kč a uložil jí dále povinnost zaplatit částku 55.380 Kč představující zvýšení daně za pozdní podání přiznání k dani.

[3] Finanční ředitelství dospělo k závěru, že provedení „dvou postupných vkladů“ předmětných bytů do základního kapitálu společnosti nenaplnuje podmínky pro uplatnění osvobození dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani ve vztahu k celé hodnotě bytů, neboť se jedná o dva samostatné právní úkony učiněné ve dvou časových rovinách. Za první samostatný právní úkon označil převod vlastního práva k nemovitosti vkladem do základního kapitálu společnosti, přičemž tento převod je rozhodný z hlediska zákona a přičemž pouze tento převod dle výše citovaného ustanovení zákona o trojdani je osvobozen od daně. Druhým samostatným právním úkonem bylo rozhodnutí valné hromady ze dne 11. 4. 2012 o navýšení základního kapitálu společnosti z vlastních zdrojů společnosti, přičemž v tomto případě k vlastnímu vkladu nedošlo, neboť byty již byly ve vlastnictví společnosti od roku 2009. Finanční ředitelství přitom zdůraznilo, že správce daně byl povinen každou z těchto právních skutečností posuzovat samostatně a že daňové osvobození se týká pouze té části hodnoty nemovitosti, která je vkládána do základního kapitálu; část hodnoty zaúčtována jako emisní ážio nebo rezervní fond má zcela jiný právní režim.

[4] Žalobou ze dne 8. 11. 2012 se žalobkyně domáhala zrušení uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a dále požadovala přiznání náhrady nákladů řízení. Poukazovala na to, že již od počátku měla v úmyslu bytové jednotky vložit do základního kapitálu společnosti. Skutečnost, že tento proces byl proveden ve dvou krocích, neznamená podle žalobkyně vybočení nebo porušení ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, neboť citované ustanovení nehovoří o tom, do kdy má dojít ke vkladu bytové jednotky do základního kapitálu. Jedinou podmínkou je podle žalobkyně to, že zvýšení základního kapitálu je povoleno obchodním rejstříkem a že následně ve lhůtě do 5 let od vložení vkladu nezanikne účast společníka v této obchodní společnosti. Podle žalobkyně tyto podmínky byly v jejím případě splněny. Žalobkyně rovněž odkázala na právní úpravu obsaženou v obchodním zákoníku,

pokračování

z níž dovozovala, že emisní ážio přímo souvisí s upsanými vklady. Stejnou souvislost mezi emisním ážiem a vkladem žalobkyně spatřovala v účetních předpisech, podle nichž se emisní ážio stejně jako základní kapitál eviduje na pasivní straně rozvahy.

[5] Finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo podáním ze dne 12. 12. 2012, v němž podrobně popsalo obsah daňového spisu a uvedlo, že v roce 2009 žalobkyně učinila vklad do základního kapitálu společnosti pouze ve výši 140.000 Kč. Nerozporovalo přitom, že vkladatel může učinit vklad ve vyšší hodnotě, než je hodnota samotného základního kapitálu, avšak hodnota vkladu nad touto hranicí stojí mimo základní kapitál, a to i v tom smyslu, že nezvyšuje účast společníka na společnosti. Nesouhlasilo rovněž s námitkou žalobkyně, že je irelevantní, že proces vložení bytových jednotek do základního kapitálu se skládal ze dvou kroků, neboť žalobkyně přehlídí, že se jedná o dvě samostatné právní skutečnosti, jak je popsalo v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Svě závěry nadto opíralo o rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Pokud tedy žalobkyně učinila dva kroky při vkládání předmětných bytových jednotek do obchodní společnosti, nemůže finanční ředitelství považovat druhý krok učiněný žalobkyní nadto až po obdržení výzvy k podání příznání k dani z převodu nemovitostí za nepeněžitý vklad do základního kapitálu společnosti, na který dopadá osvobození dle zákona o trojdani. Finanční ředitelství proto navrhovalo, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[6] Působnost finančního ředitelství přešla v průběhu soudního řízení s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

[7] Městský soud v Praze žalobu proti napadenému rozhodnutí rozsudkem ze dne 10. 4. 2015, č. j. 3 Af 31/2012 - 25, zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku městský soud odkázal na ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani a navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které osvobození od daně z převodu nemovitosti se týká pouze a jenom té části hodnoty nemovitosti, která připadá na vklad do základního kapitálu společnosti. Zbývající část hodnoty nemovitosti, která je vložena mimo základní kapitál do emisního ážia, do rezervního fondu, případně do ostatních kapitálových fondů, tohoto osvobození nepožívá. Argument žalobkyně dovolávající se účetních předpisů je irelevantní, protože zákon o trojdani hovoří pouze o vkladu do základního kapitálu. Emisní ážio představuje součást vlastního kapitálu společnosti, přičemž vklad do něj osvobození od daně dle citovaného ustanovení zákona o trojdani nepodléhá. Okamžikem, kdy nastaly vklady příslušných nemovitostí do katastru nemovitostí, se vlastníkem předmětných nemovitostí stala společnost OPBH s.r.o., čímž zároveň došlo k jejich vkladu do základního kapitálu. K tomuto okamžiku se taktéž váže daňová povinnost z převodu nemovitosti. Soud sice uznal, že společnost nabyla bytové jednotky do svého vlastnictví ve svém celku, ale pouze část jejich hodnot se promítla do základního kapitálu, přičemž pouze ta je osvobozena od daně podle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Pozdější navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů je irelevantní, neboť se jednalo pouze o operaci v rámci obchodní společnosti. Soud přitom zdůraznil, že navýšením základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti vůbec nebyl dotčen podíl účasti žalobkyně na společnosti, neexistuje proto důvod, proč tuto operaci měl správce daně jakýmkoli způsobem zohlednit.

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti výše uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2015, č. j. 3 Af 31/2012 - 25, brojí kasační stížností ze dne 29. 4. 2015, v níž uvedla, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka napadala postup soudu, kterému vytýkala, že nedala souhlas s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání, protože nikdy nebyla vyzvána k tomu, aby se vyjádřila, zda soud může rozhodnout bez nařízení jednání. Vyslovila přitom názor, že výzva dle § 51 odst. 1 s. ř. s. musí mít zákonné náležitosti stanovené zákonem pro jeden z typů rozhodnutí, a to usnesení. Pokud tak městský soud nepostupoval, zatížil rozsudek vážnou vadou. Stěžovatelka navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dále požadovala, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

[9] V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 5. 2015 stěžovatelka dále namítala, že městský soud dospěl k nesprávnému právnímu posouzení věci, neboť nezohlednil, že předmětem daně z převodu nemovitostí je převod nebo přechod nemovitostí, kdy smluvní straně, která vlastnictví k nemovitostem převádí, je poskytována určitá protihodnota. V posuzované věci touto protihodnotou byl obchodní podíl stěžovatelky ve společnosti s ručením omezeným ve výši 140.000 Kč. Městský soud však přehlédl, že je nutné zkoumat předmět daně bez pouhého omezení na to, co patří ve smyslu obchodněprávního do základního kapitálu a co nikoli. Zákon o trojdani totiž zdanuje úplatný převod nemovitosti. Pokud však stěžovatelka za vklad svých bytových jednotek nedostala žádnou protihodnotu, protože částka připadající na emisní ážio nezvyšuje podíl účasti na společnosti, není tak dle jejího názoru takový vklad předmětem daně z převodu nemovitostí. Stěžovatelka na závěr vzala zpět svůj návrh, aby soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

[10] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 1. 6. 2015, v němž uvedl, že nesouhlasí s argumentací stěžovatelky, že výzva podle § 51 s. ř. s. musí mít formu usnesení, neboť se nejedná o rozhodnutí, ale o procesní výzvu. Nadto ani samotná stěžovatelka neuvedla, které konkrétní náležitosti jí chybí, a sama přiznala, že výzva jí byla doručena. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a aby mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč.

[11] V doplnění ze dne 11. 6. 2015 žalovaný setrval na stanovisku, že bylo vůči stěžovatelce postupováno v souladu se zákonem. Zdůraznil, že stěžovatelka úplatně převedla dvě bytové jednotky do obchodní společnosti, neboť jako protihodnotu obdržela podíl na této obchodní společnosti. Tento celý převod tedy spadá pod definici podle § 9 odst. 1 zákona o trojdani. Osvobození však řeší ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, které se však týká pouze vkladu do základního kapitálu. Pokud stěžovatelka do základního kapitálu zahrnula pouze část z hodnoty převáděných nemovitých věcí, bylo nutné pouze této části přiznat osvobození. Stěžovatelka provedla jeden převod, který nelze pro účely daně z převodu nemovitostí rozdělit, tento celek proto podléhá právní úpravě zákona o trojdani. Pokud je část převodu osvobozena od daně, vyplývá z toho, že se v daném rozsahu jedná o předmět daně. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. h) zákona o trojdani nadto výslovně uvádí, že v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným je základem daně hodnota určená posudkem znalce. Podle této právní úpravy je tedy nutné do základu daně zahrnout celou hodnotu nemovitosti. Výše uvedené závěry nadto odpovídají i recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu.

[12] V replice ze dne 18. 6. 2015 stěžovatelka zdůraznila, že předmětem daně je v souladu s § 9 odst. 1 v návaznosti na § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani převodcem dosažený, respektive dosažitelný finanční výnos z příslušného převodu, což ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 76/2004. Oním finančním výnosem z „prodeje“ byl pouze obchodní podíl ve společnosti s ručením omezeným, odpovídající nepeněžitému vkladu

pokračování

do základního kapitálu, přičemž tento výnos je na základě ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani od daně osvobozen. Částka vložená jako emisní ážio tudíž nemůže podléhat zdanění.

## II.

### Posouzení kasační stížnosti

[13] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřípustnost.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[15] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu „vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.“ Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], protože přezkoumatelnost rozsudku je podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105). Stěžovatelka v tomto směru namítá, že rozsudek je zatížen vadou spočívající v tom, že městský soud rozhodl bez jednání, aniž proto byly splněny podmínky podle ustanovení § 51 s. ř. s., neboť ji nezaslal usnesení, kterým by ji o tomto postupu poučil. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky neztotožňuje, neboť z obsahu soudního spisu městského soudu je zřejmé, že stěžovatelce byla zaslána výzva a poučení podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., která ji byla doručena dne 14. 11. 2012. Stěžovatelka přitom nepředkládá žádnou argumentaci, která by doručení této výzvy zpochybnila – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2014, č. j. 8 As 56/2014 - 24, který se týkal doručování prostřednictvím držitele poštovní licence.

[18] Vadu této výzvy nezpůsobuje ani to, že nebyla vyhotovena ve formě usnesení, jak stěžovatelka požaduje, neboť výzva podle ustanovení § 51 s. ř. s. nesplňuje pojmové znaky rozhodnutí – rozhodování o právech a povinnostech účastníka řízení. Předmětná výzva představuje jiný procesní úkon soudu, kterým soud účastníkům řízení pouze sděluje, že považuje

za splnění podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a dotazuje se, zda účastníci řízení souhlasí s rozhodováním bez nařízení jednání. V žádném případě se nejedná o procesní úkon, kterým by soud ukládal účastníkům řízení povinnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 2 Aps 7/2013 – 59), kde by byla nutná forma usnesení, jak požaduje stěžovatelka. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by napadený rozsudek městského soudu trpěl vadou zakládající jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[19] Nejvyšší správní soud dále zaměřil svou pozornost na stěžejní námitku stěžovatelky, podle které nebyla povinná platit daň z převodu nemovitostí.

[20] Podle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o trojdani „*Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Podílem spoluvlastníka se přitom pro účely daně z převodu nemovitostí rozumí souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání.*“ Podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. h) zákona o trojdani „*Základem daně z převodu nemovitostí je v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti, hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku.*“ Podle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani platí, že „*od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou 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 zachováno, dojde-li ke změně obchodní společnosti na veřejné neziskové ústavní zdravotnické zařízení. 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 nebesí 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.*“

[21] Výkladem ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani ve znění účinném po 1. 6. 2001 se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 8. 2010, č. j. 7 Afs 51/2007 - 121, v němž dospěl k závěru, že „*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 díky zákona.*“

[22] Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že stěžovatelka ve své kasační argumentaci nesprávně spojuje otázku předmětu daně, základu daně a případné osvobození od daně. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost (srov. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009; výklad pojmu předmět daně). Základ daně pak představuje vyjádření hodnoty předmětu daně (nejčastěji v penězích), z něhož se vyměruje daň (srov. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009; výklad pojmu základ daně). Osvobození od daně pak představuje situace, kdy určitý poplatník a příslušná hospodářská skutečnost obecně podléhají zdanění, avšak zvláštní zákonné ustanovení tento případ od daně osvobozuje (srov. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009; výklad pojmu osvobození od daně).

pokračování

[23] V nyní posuzované věci předmět daně z převodu nemovitostí vymezuje ustanovení § 9 odst. 1 zákona o trojdani, které stanoví, že se musí jednat o úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Součástí této právní úpravy není podmínka, že hodnota převáděné nemovitosti musí odpovídat hodnotě poskytnuté úplaty. V případě, že je uskutečněn převod, v rámci něhož nebo v jehož souvislosti je za něj poskytnuta úplata, dopadá na něj právní úprava daně z převodu nemovitostí. V případě, že součástí tohoto převodu není poskytnutí úplaty, podléhá takový převod dani darovací. Žalovaný i městský soud proto dospěli ke správnému závěru, pokud uvedli, že vložení nemovitostí do základního kapitálu společnosti podléhá dani z převodu nemovitostí, protože stěžovatelka na jeho základě obdržela obchodní podíl v této společnosti, a to ve výši 140.000 Kč.

[24] Základ daně z převodu nemovitostí pak upravuje § 10 odst. 1 písm. h) zákona o trojdani, který pro případ vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným vychází z hodnoty určené posudkem znalce podle obchodního zákoníku. V daném případě přitom mezi účastníky není sporu o tom, že základ daně byl správcem daně správně stanoven. Nejvyšší správní soud s ohledem na danou kauzu a kasační argumentaci pouze zdůrazňuje, že ani zde zákon v žádném směru nerozlišuje, zda nemovitost (resp. její hodnota) byla celá vložena do základního kapitálu nebo jen zčásti a zda zbytek představuje emisní ážio, neboť jednotně stanovuje způsob určení základu daně.

[25] Poslední otázkou je případné osvobození od daně. Jak Nejvyšší správní soud výše vysvětlil, zákonodárce zakotvil, že určité případy, které pojmově podléhají zdanění (tj. které spadají do rozsahu předmětu daně a u nichž byly splněny další zákonné podmínky pro to, aby byly zdaněny), jsou od daně osvobozeny. Nejvyšší správní soud přitom uvádí, že není pojmově vyloučeno, aby osvobození od daně bylo pouze částečné, tj. aby se vztahovalo pouze na část základu daně.

[26] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že daňové právo využívá právní konstrukce, které jsou v určitém smyslu fiktivní a že daňové právo „nemusí vždy zdaňovat celý předmět daně“, tedy určitou hospodářskou skutečnost. Například u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti zákonodárce za základ daně označil nejen příjem zaměstnance, ale i výdaje, které má zaměstnavatel se zaměstnáním takového zaměstnance - pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Zaměstnanec přitom z povahy věci nemůže takového základu daně – příjmu - ve skutečnosti dosáhnout, tj. není mu takový příjem vyplacen, přesto tato suma byla stanovena jako základ daně fyzické osoby ze závislé činnosti. Nejvyšší správní soud k tomu s ohledem na argumentaci stěžovatelky poznamenává, že z pouhé konstrukce základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti není nikým rovněž dovozováno, že takto vypočtený základ daně nemůže být zdaněn, protože jsou v něm zohledněny části, které v právním smyslu nepředstavují příjem zaměstnance ze závislé činnosti.

[27] Příslušné osvobození o daně z převodu nemovitostí upravuje ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, které dopadá pouze na případy, kdy nemovitost byla vložena do základního kapitálu. Jak však samotná stěžovatelka uvádí, předmětné bytové jednotky vložila v roce 2009 do základního kapitálu pouze v rozsahu 140.000 Kč, zbytek představovalo emisní ážio. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se žalovaným i městským soudem, že v takovém případě byla osvobozena od daně pouze ta část základu daně, která odpovídá částce vložené stěžovatelkou do základního kapitálu obchodní společnosti. K témuž závěru ostatně dospěl ve vztahu k relevantní úpravě i výše citovaný rozšířený senát Nejvyššího správního soudu.

[28] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že předmět daně z převodu nemovitostí je nutné zjišťovat pouze z ustanovení § 9 zákona o trojdani, nelze jej číst tím způsobem, jakým konstruuje stěžovatelka, tedy předmět zdanění rozdělit podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani tak, že část vložená do základního kapitálu je na jeho základě od daně osvobozena a zbývající část odpovídající emisními áziu nepodléhá zdanění s argumentem, že za tuto část stěžovatelce nebyla poskytnuta protihodnota. K takovým závěrům totiž Nejvyšší správní soud neshledává oporu v zákoně, neboť dospívá k závěru, že jednotlivé otázky zdanění (předmět daně, základ daně, osvobození od daně), nelze jednoduše zaměňovat a směšovat bez ohledu na znění příslušných ustanovení zákona.

[29] Předmětný vklad bytových jednotek do společnosti s ručením omezeným byl za daných podmínek učiněn jako celek, tj. stěžovatelka vložila bytové jednotky do společnosti s ručením omezeným oproti protihodnotě spočívající ve vkladu v této společnosti ve výši 140.000 Kč. Skutečnost, zda je takové protiplnění adekvátní, tedy zda hodnota protiplnění vyjádřená výší vkladu odpovídá hodnotě vložených bytových jednotek, je irelevantní, neboť zákon o trojdani stanoví, že daň z převodu nemovitostí dopadá na úplatné převody. Podmínka úplatnosti převodu byla i podle samotné stěžovatelky splněna. Fakt, zda protiplnění je v adekvátní výši či nikoli, je totiž z hlediska posouzení toho, zda takový převod má být zdaněn daní z převodu nemovitostí a jak se má případně stanovit základ daně, irelevantní, neboť zákon pouze vyžaduje, aby převod byl úplatný. Podmínka úplatnosti byla v předmětné věci splněna, žalovaný proto postupoval správně, pokud předmětný vklad zdanil daní z převodu nemovitostí.

[30] Na tomto výsledku přitom ničeho nemění odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004 - 59, neboť tam uvedené závěry ohledně „zdaňování převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitostí“ se týkají stanovení základu daně podle § 10 zákona o trojdani, nelze je tudíž automaticky bez zohlednění okolností kauzy a jejího skutkového a právního základu přenést na projednávaný případ. Ostatně i v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že úplatný převod nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitostí, a to i v případě, kdy protiplnění neodpovídá zjištěné ceně nemovitosti.

[31] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud poznamená, že v ekonomickém smyslu stěžovatelka obdržela protiplnění i nad rámec vkladu ve společnosti ve výši 140.000 Kč. Hodnota takového vkladu ve společnosti, která má ve vlastním kapitálu mimo základní kapitál dvě bytové jednotky v ceně kolem 19 mil. Kč, totiž bude několikanásobně vyšší, než v případě vkladu stejné nominální výše ve společnosti, jejíž vlastní kapitál se rovná základnímu kapitálu ve výši 200.000. Kč, a bude tedy odpovídat hodnotě vkládaných bytových jednotek. V ekonomickém smyslu tudíž nelze dospět k závěru, že by se hodnota převedených bytových jednotek „ztratila“ a že by stěžovatelka měla vklad ve společnosti s ručením omezeným v hodnotě pouhých 140.000 Kč.

### III.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

[32] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Ačkoli žalovaný požadoval příznání paušální náhrady nákladů řízení, zdejší soud mu ji nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu



pokračování

nákladů řízení správním orgánům (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

[34] Nejvyšší správní soud dále rozhodl o tom, že se žalobkyni vrací zaplacený soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť stěžovatelka jej zaplatila až poté, co tento návrh vzala zpět, tudíž k jeho placení už nebyla povinna – srov. § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu