



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. J.D.**, zastoupeného JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem se sídlem Ostrava - Mariánské Hory, Mojmírovců 41, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, č.j. 22 Ca 290/2002- 33,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2002, č. j. 758/140/2002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí ze dne 17. 10. 2001, č. j. 28930/01/363960/6710. Tímto rozhodnutím správní orgán I. stupně rozhodl podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků o odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 6. 3. 2001, č. 1010000143, č.j. 8653/01/363960/6710 tak, že částečně vyhověl stěžovateli odvolání a daňovou povinnost stěžovatele snížil z částky 1 833 000 Kč na částku 916 500 Kč. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k názoru, že daň z převodu nemovitostí byla vyměřena v souladu se zákonem a že účast žalobce v obchodní společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, nezanikla výmazem obchodní společnosti, neboť tato byla zrušena bez likvidace přeměnou na obchodní společnost ICEC-WOOD, a. s., na kterou rovněž přešla veškerá práva a závazky zrušené společnosti. Stěžovateli, který se stal jediným akcionářem nově vzniklé akciové společnosti, tak nadále trvala jeho osobní i majetková účast na této nové

společnosti a trvaly i podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem. Konkrétně uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil, zda dochází k zániku účasti společníka ve společnosti při zániku této společnosti. Stěžovatel je toho názoru, že k zániku jeho účasti ve společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. došlo ke dni 1. 10. 1996, kdy tato společnost zanikla; finančním orgánům tak marně uplynula lhůta k vyměření daně, neboť tu lze podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb. doměřit jen do 3 let od vzniku povinnosti podat daňové přiznání. Tato lhůta pak marně uplynula dne 31. 12. 1999. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud používá extenzivní výklad pojmu „zánik účasti ve společnosti“, neboť tvrdí, že § 148 a 150 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník upravuje pouze některé způsoby zrušení účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným. Pokud tak přistupuje k extenzivnímu výkladu uvedeného pojmu, lze zánikem účasti rozumět i případ, kdy se společnost přeměnila do jiné společnosti. Podle stěžovatele je tak nepochybné, že společnost ICEC WOOD, spol. s r. o. ke dni 1. 10. 1996 zanikla a byla z obchodního rejstříku vymazána a místo ní vznikl zcela jiný subjekt, a to společnost ICEC WOOD, a. s. Dle názoru stěžovatele může být zánikem účasti ve společnosti pouze ta skutečnost, která je jako zánik účasti ve společnosti vymezena v obchodním zákoníku. Obchodní zákoník pak u společností s ručením omezeným jako zánik společníka ve společnosti uvádí pouze zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka a dohodu o ukončení účasti. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že u akciové společnosti k zániku účasti nemůže dojít, protože obchodní zákoník tuto variantu vůbec neupravuje a poukazuje při tom na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 325/99. Podle stěžovatele pak i kdyby byla spatřována kontinuita mezi společnostmi ICEC WOOD, spol. s r. o. a ICEC-WOOD, a. s. nemohlo v důsledku změny majitele akcií této společnosti dojít k zániku účasti stěžovatele ve společnosti, neboť obchodní zákoník žádnou formu účasti akcionáře ve společnosti nezná. Stěžovatel v této situaci rovněž poukazuje na čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle kterého mohou být povinnosti ukládány jen na základě zákona a v jeho mezích. Pokud tedy obchodní zákoník jednoznačně stanoví, co se rozumí zánikem účasti ve společnosti, není přípustné provádět rozšiřující výklad a považovat tak za zánik účasti ve společnosti i situace v obchodním zákoníku neuvedené.

Stěžovatel považuje za nezákonný také názor soudu na účast manžela společníka ve společnosti podle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění před 1. 8. 1998. Podle stěžovatele patřil tehdy obchodní podíl, respektive následně akcie, do bezpodílového vlastnictví stěžovatele a jeho manželky (pozn. soudu: správně má být bezpodílové spoluvlastnictví, neboť pojem bezpodílové vlastnictví občanský zákoník neznal a nezná), neboť podle občanského zákoníku ve znění před 1. 8. 1998 bylo v bezpodílovém spoluvlastnictví vše, co mohlo být předmětem vlastnictví a co bylo nabyto některým z manželů za trvání manželství. Stěžovatel tak za trvání manželství nabyl nemovitosti, které následně vložil do základního jmění společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. Vzhledem k tomu, že tyto nemovitosti byly součástí bezpodílového spoluvlastnictví manželů, získali oba manželé jejich vkladem do společnosti obchodní podíl na této společnosti a stejně tak měli ve společném jmění i akcie společnosti ICEC-WOOD, a. s. Podle stěžovatele

tak neobstojí odkazy soudu na názory v odborné literatuře, neboť k vyloučení vzniku účasti manžela na společnosti došlo až novelou občanského zákoníku účinnou ode dne 1. 8. 1998. Stěžovatel je tak toho názoru, že dnem 25. 6. 1996 vznikla i účast jeho manželky ve společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. a následně i v ICEC-WOOD, a. s. Tuto situaci potvrzuje i skutečnost, že akcie společnosti ICEC-WOOD, a. s. byly jako součást společného jmění manželů vypořádány dohodou ze dne 25. 1. 1999. Stěžovatel tak uvádí, že ačkoli nemovitosti nabýval a vkládal do základního jmění společnosti pouze on, byly to úkony jednoho z manželů, které však zavazovaly a měly účinky i pro druhého manžela (§ 145 občanského zákoníku). Jakkoliv byl jako majitel akcií veden jen stěžovatel, spadaly tyto akcie do společného jmění manželů a manželka stěžovatele k nim měla stejná práva. Vypořádáním společného jmění manželů podle § 148 odst. 2 občanského zákoníku tak nedošlo k zániku jednoho vlastnického práva a vzniku nového, nýbrž pouze k vypořádání stávajícího společného jmění manželů, kdy se manželka stěžovatele stala z majitele, který měl akcie ve společném jmění manželů majitelem, který je má ve výlučném vlastnictví. Podle stěžovatele, tak nedošlo dohodou ze dne 25. 1. 1999 k převodu těchto akcií, jak nesprávně uvádí krajský soud. Fakticky ani právně tak nikdy nedošlo k zániku účasti společníka na společnosti, který vložil vklad do společnosti, neboť tímto společníkem byla i manželka stěžovatele, která je i nadále majitelem akcií společnosti ICEC-WOOD, a. s. K naplnění podmínky uvedené v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. tak vůbec nedošlo a doměření daně z převodu nemovitostí je nezákonné. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na to, že stěžovatel trvá na svém dosavadním nesprávném názoru, že jeho účast ve společnosti ICEC-WOOD, a. s. nezanikla, aniž uvádí další relevantní skutečnosti. Žalovaný je přesvědčen o tom, že krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když žalobu zamítl a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel nabyl za trvání manželství nemovitosti zapsané na listu vlastnictví č. 959 pro katastrální území Frýdlant nad Ostravicí s právními účinky vkladu ke dni 3. 7. 1995; v souladu s § 143 občanského zákoníku v tehdy platném znění se staly součástí bezpodílového spoluvlastnictví manželů. Tyto nemovitosti pak na základě notářského zápisu ze dne 15. 4. 1996 a písemného prohlášení vkladatele o vložení nemovitostí do základního jmění obchodní společnosti ze dne 2. 9. 1996 vložil stěžovatel jako jediný společník do základního jmění společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. Uvedená společnost pak byla ke dni 1. 10. 1996 zrušena bez likvidace přeměnou na společnost ICEC-WOOD, a. s., na kterou taky přešlo veškeré jmění, práva a závazky zrušené společnosti s ručením omezeným. Jediným akcionářem nově vzniklé akciové společnosti se stal stěžovatel. Jak vyplynulo z výpisu z obchodního rejstříku byl ke dni 26. 5. 1999 stěžovatel jako jediný akcionář společnosti ICEC-WOOD, a. s. vymazán a k témuž dni byla jako jediný akcionář zmíněné společnosti zapsána stěžovatelova manželka, neboť na základě dohody o vypořádání společného jmění manželů sepsané formou notářského zápisu dne 25. 1. 1999 se manželka stěžovatele stala výlučným vlastníkem mimo jiné 100% podílu v obchodní společnosti ICEC-WOOD, a. s. Platebním výměrem ze dne 6. 3. 2001, č. 1010000143, č.j. 8653/01/363960/6710, doručeném stěžovateli dne 12. 3. 2001, pak Finanční úřad ve Frýdlantě nad Ostravicí vyměřil stěžovateli k úhradě daň z převodu nemovitostí ve výši 1 833 000 Kč. Proti tomu podal stěžovatel odvolání,

kterému finanční úřad částečně vyhověl a daňovou povinnost stěžovatele snížil na 916 500 Kč, neboť bylo zjištěno, že nemovitosti vložené do obchodní společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. byly součástí bezpodílového spoluvlastnictví manželů.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kdy nesprávnost právního názoru krajského soudu je spatřována v posouzení zániku účasti společníka obchodní společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. a obchodní společnosti ICEC-WOOD, a. s. a rovněž v posouzení účasti manžela společníka v obchodní společnosti.

Nejprve je třeba posoudit, zda zrušením společnosti s ručením omezeným bez likvidace přeměnou na akciovou společnost, když se stěžovatel jako společník spol. s r. o. stal jediným akcionářem akciové společnosti, dochází k zániku účasti společníka obchodní společnosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Pokud by totiž tato situace byla zánikem účasti společníka ve smyslu citovaného ustanovení, byla by daň z převodu nemovitostí vyměřena po zákonné lhůtě.

Při hodnocení důvodnosti této námitky vycházel Nejvyšší správní soud z § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení byly v době převodu (a dosud jsou) osvobozeny od daně z převodu nemovitostí 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 a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. V dané věci má soud, na rozdíl od stěžovatele, za to, že zánikem ve smyslu uvedeného ustanovení není třeba rozumět jen naplnění podmínek zániku účasti ve smyslu § 148 a násl. obchodního zákoníku ve znění ke dni vydání rozhodnutí žalovaného (tj. zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka a dohoda o ukončení), ale faktický stav, kdy společník již není účasten ve společnosti v jejímž základním jmění je předmětná nemovitost vložena. To je zřejmé jednak z textu daňového zákona, jednak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na trvající účast ve společnosti. V dané věci sice společnost ICEC WOOD, spol. s r. o. zanikla (byla z obchodního rejstříku ke dni 1. 10. 1996 vymazána), avšak byla zrušena bez likvidace přeměnou na akciovou společnost ICEC-WOOD, a. s., na kterou přešlo veškeré jmění, práva i závazky zrušené společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. (tedy i předmětné nemovitosti vložené stěžovatelem do základního jmění) a stěžovatel se stal jejím jediným akcionářem. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že uvedenou situaci nelze považovat za zánik účasti společníka obchodní společnosti ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., neboť okolnosti, pro které byl převod předmětných nemovitostí od daně osvobozen, stále trvají - stěžovatel vložil do obchodní společnosti nemovitosti a ve společnosti, v jejímž základním jmění jsou ony nemovitosti vloženy, byl nadále účasten. Trvala tak osobní i majetková účast stěžovatele jako společníka ve společnosti. Skutečnost, že se v daném případě nejedná o původní společnost, ale o její právní nástupkyni, je dle názoru soudu z hlediska daňového osvobození právně nevýznamná, neboť jak je uvedeno shora, jedná se o společnost, na kterou přešlo veškeré jmění, práva i závazky původní společnosti.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. tak zánikem společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. neskončilo.

Namítá-li stěžovatel, že u akciové společnosti nemůže k zániku účasti společníka dojít vůbec, nemůže se s ním soud ztotožnit. Jak již je uvedeno výše, za zánik účasti společníka ve společnosti je třeba považovat takové situace, kdy společník již není účasten v obchodní společnosti v jejímž základním jmění je vložena nemovitost, jejíž převod byl osvobozen. Není tak nezbytné, aby v obchodním zákoníku byla taková situace výslovně jako zánik účasti společníka upravena. Z hlediska daňového osvobození pak není relevantní zda se jedná o společnost akciovou, společnost s ručením omezeným, případně o jinou obchodní společnost. Podstatné v dané věci je, zda se společník, kterým je i akcionář (§ 155 odst. 1 obchodního zákoníku) účastní v obchodní společnosti. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že obchodní podíl u společnosti s ručením omezeným a akcie u akciové společnosti jsou výrazem účasti společníka ve společnosti. Pokud tedy akcionář přestane být vlastníkem akcií obchodní společnosti, zanikne i jeho účast v této společnosti, neboť právě s akcií jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se podle obchodního zákoníku a stanov společnosti na jejím řízení, zisku a likvidačním zůstatku při zániku společnosti (§ 155 odst. 1 obchodního zákoníku). Odkazuje-li v dané věci stěžovatel na náleží Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 325/99, tak ve zmíněném náleží Ústavní soud pouze konstatoval, že při soudním přezkumu správního rozhodnutí nemůže být ponechána stranou námitka soukromoprávního charakteru; věcně se však osvobozením od daně z převodu nemovitostí vůbec nezabýval.

Stěžovatel dále namítá, že obchodní podíl ve společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. a rovněž akcie společnosti ICEC-WOOD, a. s. byly v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů (od 1. 8. 1998 ve společném jmění manželů) a proto se ode dne vkladu předmětných nemovitostí účastnila v obou obchodních společnostech i manželka stěžovatele. Podle stěžovatele pak vypořádáním společného jmění manželů nedošlo vůbec k zániku účasti společníka na společnosti, který vložil vklad do společnosti, neboť tímto společníkem byla i manželka stěžovatele, která je i nadále majitelem akcií společnosti ICEC-WOOD, a. s. Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s touto stěžovatelovou námitkou. Krajský soud v rozsudku právně poukázal na v dané době v právní teorii převažující názory, že obchodní podíl nemůže být předmětem vlastnictví, neboť se nejedná o věc; jestliže obchodní podíl není předmětem vlastnictví, nemohl tak být ani předmětem spoluvlastnictví, a to ani bezpodílového. Obchodní podíl tak nebyl součástí bezpodílového spoluvlastnictví manželů, jak se domnívá stěžovatel, nýbrž náležel jen jemu a jen on byl tak společníkem společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o.; veškeré výnosy z obchodního podílu však do bezpodílového spoluvlastnictví patřily. Zákon č. 357/1992 Sb. to sice výslovně nestanoví, ale v případě vkladu nemovitosti, která byla součástí bezpodílového spoluvlastnictví, do základního jmění obchodní společnosti uplatňují osvobození od daně oba manželé, a to proto, aby nemovitost sdílela společný osud. V dané věci tak byla osvobozena od placení daně z převodu nemovitostí i manželka stěžovatele, aniž by splňovala zákonné podmínky; neznamená to však, že by se tím stala společníkem obchodní společnosti. Nelze proto přijmout stěžovatelovo tvrzení, že jeho manželka byla i vkladatelem nemovitostí a od počátku je tak účastna ve společnosti. Rozhodným subjektem pro posouzení osvobození od daně je v daném případě jedině stěžovatel, neboť jen on se stal společníkem společnosti ICEC WOOD, spol. s r. o. Co se týče akcií

společnosti ICEC-WOOD, a. s. tak ty se vypořádáním společného jmění dostaly do výlučného vlastnictví manželky stěžovatele, která s nimi mohla poté disponovat zcela podle své vůle a bez ohledu na manžela. Zároveň se tak manželka stěžovatele stala jediným akcionářem této společnosti namísto stěžovatele, jehož účast ve společnosti zanikla ke dni 26. 5. 1999 (jak vyplynulo z výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě oddíl B, vložka 1445). Stěžovatel tak nesetřval ve společnosti po zákonem stanovenou dobu (jeho účast zanikla dříve než po 5 letech) a předmětné nemovitosti mu po ukončení účasti ve společnosti nebyly vráceny. Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. se tak neuplatní a správní orgán postupoval v souladu se zákonem, když daň z převodu nemovitostí vyměřil. K vyměření přitom došlo v zákonné lhůtě počítané od zániku účasti stěžovatele ve společnosti (§ 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.).

Z hlediska rozhodných námitek kasační stížnosti byly právní otázky krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s., neboť stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 20. 7. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu