



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele společnosti **B. P. spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Jaromírem Kalužíkem, LL.M., advokátem se sídlem v Praze 1, Na Příkopě 15, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 131/2005 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 131/2005 - 34, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 4. 4. 2005, č. j. 5930/140/2004-PN-O-121-Du, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 8. 2004, č. j. 186511/04/228960/2657, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 1 090 625 Kč.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), když zdůraznil, že předmětem právního posouzení měla být otázka, zda dani z převodu nemovitostí podléhají ve zkoumaném případě i ty nemovitosti, které tvoří součást části podniku vkládaného jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní společnosti. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že byt byl vkládán

nepeněžitý vklad v hodnotě cca 1 milion Kč a o tuto částku se zvýšil základní kapitál obchodní společnosti, má uhradit daň z převodu nemovitostí, jako by vkládal nepeněžitý vklad v hodnotě cca 22 milionů. Stěžovatel rovněž upozornil na skutečnost, že jak správní orgán, tak i soud směřují pojmy převod (nemovitosti, podniku) a vklad (nemovitosti, podniku) a současně i pojmy vklad nemovitosti a vklad (části) podniku. Stěžovatel poukázal na ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. a zdůraznil, že část podniku je způsobilým předmětem vkladu, a rovněž že nedošlo ke zvýšení obchodního majetku společnosti o částku, která by převyšovala částku odpovídající vlastnímu zvýšení základního kapitálu. Podnik je jeden funkční celek, který má jako celek určitou hodnotu, nelze proto uvažovat tak, že by byly vkládány pouze jeho jednotlivé složky. Protože nedošlo k zániku účasti stěžovatele na společnosti v době pěti let od vkladu, měl tento nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět krajskému soudu k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá již učiněná podání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev (dále jen "společnost"). 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. 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.

Podle ust. § 59 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“), je vkladem společníka souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání.

Dle odst. 4 cit. ustanovení jestliže je vkládán podnik či jeho část, použijí se, pokud se týče přechodu práv a povinností, přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku.

Podle ust. § 5 odst. 1 obchodního zákoníku se podnikem pro účely tohoto zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), ve znění platném pro projednávanou věc, podnik nebo jeho část se oceňuje součtem cen jednotlivých druhů majetků zjištěných podle tohoto zákona sníženým o ceny závazků.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele (dále též „daňový subjekt“) je jeho nesouhlas s právním posouzením otázky předmětu zdanění v případě, kdy došlo ke vložení části podniku jako vkladu do základního kapitálu společnosti N. ČR s.r.o. Součástí tohoto podniku totiž byly nemovitosti v celkové hodnotě dle znaleckých posudků 23 017 516 Kč, přičemž hodnota části převáděného podniku byla s ohledem na závazky podniku stanovena částkou 1 110 000 Kč. Tato částka současně představovala hodnotu vkladu stěžovatele do základního kapitálu společnosti N. ČR s.r.o. Správce daně, správní orgán a rovněž i krajský soud byly toho názoru, že v případě vkladu části podniku do základního kapitálu společnosti mají převáděné části, ze kterých předmětný podnik sestává, samostatný právní režim. V případě, že je součástí podniku i nemovitost, bylo tedy dle výše zmíněných orgánů na místě aplikovat ustálenou judikaturu týkající se převodu nemovitostí do základního kapitálu společnosti, spočívající v povinnosti orgánů finanční správy zkoumat, jaká část nemovitosti byla převedena do základního kapitálu s tím, že byla-li do základního kapitálu společnosti vložena hodnota nižší než kolik činí cena nemovitostí, podléhá tento rozdíl dani z převodu nemovitostí. Nejvyšší správní soud se však s hodnocením těchto orgánů z důvodů uvedených níže neztotožňuje.

Klíčovým pro danou věc je posouzení povahy podniku, právního režimu částí tvořících podnik a daňových dopadů těchto skutečností. V první řadě je tak nezbytné posoudit vlastní pojem „podnik“. Jak vyplývá z definice provedené ust. § 5 obchodního zákoníku, kterou je nutno aplikovat i v daňovém řízení (neboť žádný pro souzenou věc relevantní daňový zákon neobsahuje vlastní definici), je pod pojmem podnik nutno rozumět specifický předmět právních vztahů. Jedná se o věc hromadnou, tvořenou jednotlivými komponenty, jimiž je podnik jako celek utvářen, a kterými jsou hmotné, osobní a nehmotné složky podnikání, tj. např. movité věci, nemovitosti, zaměstnanci, pověst (good will), síť zákazníků, postavení podnikatele na trhu, know-how, pohledávky a jiná práva, pokud patří podnikateli a pokud slouží podle své povahy či pokud mají sloužit k provozování podniku. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tato definice podniku nezahrnuje závazky (blíže k pojmu podnik viz Báčová, J. Podnik jako předmět nepeněžitých vkladů. Právní rozhledy, 2000, č. 5, str. 14, citováno dle ASPI č. 22343 LIT; Eliáš, K. K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku. Právní rozhledy, 1993, č. 3, str. 75, citováno dle ASPI č. 2661 LIT; Pelikánová, I. Komentář k § 5 zákona č. 513/1991 Sb., citováno dle ASPI č. 16929 LIT).

Odlišně je však předmět podniku koncipován u smlouvy o převodu podniku či jeho části. Z ust. § 476 odst. 1 obchodního zákoníku a z judikatury (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 10. 2005, sp. zn. 35 Odo 653/2004, publikovaný pod č. 9/2006 Sb. NS), totiž vyplývá, že v případě převodu podniku je předmětem převodu nejen podnik ve smyslu ust. § 5 cit. zákona, ale rovněž i závazky s tímto podnikem související, a to i bez výslovného smluvního zakotvení. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 8. 2002, č. j. 29 Odo 64/2002, www.nsoud.cz, dokonce striktně stanovil, že „vložení závazků do obchodní společnosti jinak než v rámci vkladu podniku nebo jeho části obchodní zákoník nepřipouští“. Judikaturou bylo tedy postaveno najisto, že součástí podniku či jeho části jsou v případě, že jsou tyto předmětem vkladu, i závazky, což je ostatně možno dovodit i přímo ze zákonného textu. Ust. § 59 odst. 4 obchodního zákoníku totiž *expressis verbis* stanoví, že v případě, kdy je do základního kapitálu obchodní společnosti vkládán podnik či jeho část, přiměřeně se použije ustanovení o smlouvě o prodeji podniku. Proto je v takovém případě nutno hodnotu podniku či jeho části, a tedy i hodnotu vkladu, určit podle pravidel stanovených pro smlouvu o převodu podniku, tj. na základě znalce stanovené hodnoty souhrnu věcí, práv a závazků převáděného podniku ke dni

vkladu podniku do společnosti (viz ust. § 59, § 476 a § 482 obchodního zákoníku). Konečná hodnota podniku či jeho části tedy bude stanovena jako rozdíl mezi aktivy a pasivy podniku či jeho části. Ostatně tento způsob oceňování podniku stanoví i zákon o oceňování majetku v ust. § 24 odst. 1. Bude pak záležet na úvaze společnosti a vkladatele, kolik bude činit hodnota vlastního vkladu do základního kapitálu společnosti (zda-li bude vloženo v plné výši či ve výši snížené). V souzené věci byla hodnota části podniku stanovena znaleckým posudkem na 1 110 000 Kč, když stejná částka představovala i hodnotu vkladu stěžovatele do základního kapitálu společnosti N. ČR s.r.o.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že podnik v případě, že je předmětem závazkového právního vztahu či vztahu, ve kterém se úprava smlouvy o prodeji podniku použije obdobně, je tvořen jak aktivy, tak pasivy (jak pohledávkami, tak závazky). Proto i z tohoto důvodu je podnik věcí hromadou, která je tvořena souborem složek, které jsou posuzovány dohromady, a nikoliv jako řada na sobě nezávislých věcí. Esenciální vlastností podniku jsou právě úzké vazby mezi jeho jednotlivými složkami, které dohromady vytvářející více, než by vzniklo jejich prostým součtem. Definici věci hromadné (universita rerum) se věnoval např. Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 33 Odo 447/2004, www.nsouid.cz, který dospěl k následujícím závěrům. „Občanský zákoník však pojem věci (§ 118 obč. zák.) nedefinuje ani jej jinak nevysvětluje. Nevylučuje přitom situaci, kdy více věcí může tvořit jediný předmět a je s nimi jako s jediným celkem nakládáno. V teorii se pro tento celek používá pojem „věc hromadná“ nebo též „soubor věcí“. Soubor věcí tvoří věci, které mají podobný nebo stejný charakter nebo jsou určeny ke stejnému účelu. Takovým předmětem občanskoprávních vztahů může být např. jídelní servis nebo sbírka poštovních známek či obrazů apod. Podmínkou toho, aby něco bylo možno považovat za soubor věcí, je, že musí jít o souhrn několika jednotlivých věcí, a nikoliv o úhrn pouhých součástí (§ 120 obč. zák.); druhou podmínkou je, aby ony věci byly považovány všeobecně (nikoliv jednotlivcem) za věc jedinou; u těchto jednotlivých věcí půjde o vztah souřadnosti a nikoliv podřadnosti (příslušnosti k věci hlavní) jako je tomu u příslušenství věci (§ 121 odst. 1 obč. zák.). Za soubor věcí lze považovat jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu; jednotlivé kusy tohoto souboru nejsou odstranitelné bez toho, že by se narušil tento jednotný celek.“ Naše platné soukromé právo hromadnou věc jako předmět právních vztahů nezná a podnik bývá chápán jako speciální, z obecné kategorizace v § 118 občanského zákoníku se vymykající zvláštní předmět soukromoprávních vztahů sui generis (viz např. Eliáš K.: K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku, bližší citace viz výše). Nejvyšší správní soud má zato, že závěry uvedené výše je možno aplikovat rovněž na dispozici s podnikem jako takovým.

Tolik tedy k samotnému pojmu podnik. Pro souzenou věc je však rovněž klíčové daňové nazírání na otázku převodu podniku v případě, kdy je tento předmětem vkladu do základního kapitálu a kdy je jednou z jeho součástí nemovitost. Vzhledem k okolnosti, že pro spornou věc je zásadní pouze otázka daně z převodu nemovitostí, ponechal Nejvyšší správní soud stranou možné dopady tohoto aktu na daně jiné. Ačkoliv by tedy měl takovýto převod podniku podléhat dani z převodu nemovitostí, stanoví daňový zákon v ust. § 20 odst. 6 písm. e) pro takové případy výluku, neboť vklady do základního kapitálu společnosti od placení daně darovací či daně z převodu nemovitostí osvobozuje. Ze stávající judikatury však vyplývá, že toto osvobození se uplatní pouze v případě, kdy je celá nemovitost vložena do základního kapitálu společnosti, nikoliv např. částečně do rezervního fondu, jako emisní ážio, apod. (k tomu blíže viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS

31/2000). V souzené věci byla do základního kapitálu společnosti N. ČR s.r.o. vložena část podniku stěžovatele. Ze znaleckých posudků, které jsou součástí správního spisu, je zřejmé, že hodnota této části podniku jako předmětu vkladu byla stanovena ve výši 1 110 000 Kč. Pro věc samu je klíčové, že převáděná část podniku byla tvořena nemovitostmi v hodnotě 22 812 410 Kč a závazky ve výši 21 905 084 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že hodnota nemovitostí tvořících součást vložného podniku, která přesahuje výši základního jmění (kapitálu), rovnající se v podstatě hodnotě závazků připadajících na vkládanou část podniku, podléhá dani z převodu nemovitostí. Správce daně proto zdanil rozdíl mezi hodnotou vkládaných nemovitostí a hodnotou, o kterou došlo k navýšení základního jmění. Takovýto postup však odporuje jak výše nastíněnému chápání podniku či části podniku, tak předmětu daně z převodu nemovitostí, vymezenému v ust. § 9 odst. 1 písm. a) daňového zákona. Podle cit. ustanovení je předmětem daně úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Je třeba vycházet z toho, že zákonem je dani podroben převod nebo přechod nemovitostí a že by tedy této dani v zásadě neměl být podroben převod či přechod jiných práv, závazků či věcí movitých.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že vložení části podniku je nutno chápat jako jeden vklad, jeden celek. Není tedy možno separovat jednotlivé součásti této hromadné věci a podrobovat je samostatnému daňovému režimu tak, jak to činil správce daně v souzené věci. Takový přístup nejenže není v souladu se zákonem, ale rovněž odporuje i ekonomické logice prováděné transakce. Právně ale i fakticky byla v dané věci do základního kapitálu obchodní společnosti vložena celková finanční hodnota vkládaného podniku, stanovená jako souhrn všech částí části podniku, a to včetně závazků. Neexistuje tedy žádná část části podniku, která by nebyla vložena do základního kapitálu společnosti a která by se stala součástí tzv. vlastního kapitálu či jiného majetku společnosti; tím spíše není možno říci, že by tato část byla tvořena nemovitostmi. Výkladem správního orgánu by se totiž nutně muselo dospět ke zcela absurdnímu závěru, že by ve své podstatě předmětem daně z převodu nemovitostí bylo zdanění pasiv, tedy závazků vázoucích na převáděné části podniku. Fakticky totiž nový nabyvatel části podniku jen neprofitoval z převedené nemovitosti, nýbrž se rovněž stal i povinným ve vztahu k převedeným závazkům. Do základního kapitálu společnosti byl tedy převeden soubor věcí s hodnotou jak kladnou, tak i zápornou, v celkovém vyjádření pak bylo dospěno k částce, která reálně hodnotu základního kapitálu zvýšila. Jestliže by však závazky tvořily větší absolutní část hodnoty převáděné části podniku, mohlo by dojít i ke snížení základního kapitálu. V této souvislosti rovněž nelze nepodotknout, že nastíněný výklad správního orgánu by ve svém důsledku mohl vést ke znemožnění či ztížení dispozice s podnikem tak, jak to umožňuje obchodní zákoník.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že podnik je věcí hromadnou a jako takový musí být posuzován v rámci právních vztahů, a to i veřejnoprávního charakteru. Proto, jestliže je tento vkladán do základního kapitálu jiné společnosti, je hodnota tohoto vkladu tvořena součtem všech částí podniku, a to i v případě, že jsou jimi např. nemovitosti či závazky. Je-li součástí převáděného podniku či jeho části nemovitost, pak je pro účely daně z převodu nemovitostí určující, zda se do základního kapitálu vkládá pouze část hodnoty převáděného podniku či jeho části, neboť pouze vklady do základního kapitálu požívají osvobození ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona. Jestliže je tedy zvýšeno základní jmění o celou hodnotu převáděného podniku či jeho části a je současně splněn časový test ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona, je tento vklad od daně z převodu nemovitostí osvobozen. Správní orgán a krajský soud proto pochybily, dospěly-li ve svých rozhodnutích k jinému právnímu závěru.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu