



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, za účasti společnosti **L. a.s.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 96/2004 - 40,

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 :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 27. 11. 2003, č. j. 14290/140/2002, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutím stěžovatele bylo na základě odvolání společnosti L. a.s. (dále jen „společnost L.“) změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Prostějově (dále jen „správce daně v prvním stupni“), platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 3. 10. 2002, č. j. 116701/02/325962/9311, a to tak, že výše daně z převodu nemovitostí činí 547 480 Kč a zvýšení daně dle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), činí 27 374 Kč.

Krajský soud shledal žalobu z části důvodnou, a to ve věci namítaného nesprávného stanovení základu daně, když nepřisvědčil stěžovateli, že cenu stanovenou dle ustanovení § 59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „obchodní zákoník“), kterou se stanoví na základě posudku znalce hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti, lze považovat za cenu sjednanou a vycházet z ní pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Ostravě. Úvodem stěžovatel předesílá, že poskytnutí ať už peněžitého či nepeněžitého vkladu do základního kapitálu (dříve základního jmění) je úplatným závazkovým vztahem, což je potvrzeno mimo jiné také nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000.

Zaváže-li se vkladatel poskytnout jako nepeněžitý vklad do společnosti nemovitou věc, znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo k této nemovitosti, podobně jako by se k tomu zavázal kupní smlouvou. Jakkoliv se hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti stanoví na základě posudku znalce, smluvní volnost stran spočívá v tom, že společník a společnost se musí dohodnout na částce, která se započítává na vklad společníka (v posuzovaném případě 69 mil. Kč) a která je peněžně vyjádřena v základním kapitálu. Hodnota nepeněžitého vkladu, stanovená znalcem pro účely vkladu dle ustanovení § 59 obchodního zákoníku, je účastníkům závazkového vztahu známa předem a je na jejich vůli, zda za těchto podmínek vklad do základního kapitálu společnosti bude realizován či nikoli. Pokud nedojde ke shodě, pak nepeněžitý vklad nebude vložen. Z uvedeného vyplývá, že určení hodnoty vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti je věcí smluvní dohody. Pokud je do základního kapitálu vložena pouze část hodnoty nemovitostí, požívá ve smyslu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani z převodu nemovitostí, osvobození pouze tato část, zbývající část hodnoty nemovitostí – vložena mimo základní kapitál – osvobození ve výše uvedeném smyslu nepožívá.

Majetek vkládaný do obchodní společnosti je tedy předmětem zvláštního právního úkonu, který lze považovat za smlouvu mezi společností a společníkem. Podle názoru Nejvyššího soudu uvedeného v rozsudku pod sp. zn. Cdo 1143/2000 má smlouva, kterou se uskutečňuje vklad, charakter kupní smlouvy, kdy sjednaná kupní cena představuje vklad společníka do obchodní společnosti, a proto nedochází k jejímu proplacení. Názor, že cena nemovitostí ohodnocená pro účely vkladu posudkem znalce dle § 59 obchodního zákoníku je cenou sjednanou, lze subsidiárně dovodit i z názorů odborné veřejnosti publikovaných v komentářích či časopisech. I. Pelikánová v komentáři k § 59 odst. 2 obchodního zákoníku mimo jiné uvádí, že zaváže-li se vkladatel poskytnout věc, znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo k ní, podobně jako by se k tomu zavázal kupní smlouvou. Z výkladu právních odborníků vyplývá, že ocenění nepeněžitých vkladů by mělo být oceněním tržním, identickým jak pro účely vkladu, tak pro účely základu daně z převodu nemovitostí. Cena vkládaných nemovitostí ohodnocena pro účely vkladu dle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku se tak považuje za cenu sjednanou i pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí dle § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.

Pro úplnost stěžovatel uvádí, že s účinností od 1. 1. 2004 byl zákonem č. 420/2003 Sb., kterým se novelizoval výše uvedený zákon o dani z převodu nemovitostí, samostatně upraven základ daně z převodu nemovitostí v případě vkladu nemovitostí do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti, a to tak, že základem daně je hodnota určená posudkem znalce dle obchodního zákoníku. Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně přiznal společnosti L náklady řízení v plné výši, když společnost L uspěla se svojí žalobou pouze částečně, neboť námitka ve věci osvobození celého vkladu do společnosti, tj. i mimo základní kapitál, byla krajským soudem shledána nedůvodnou.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Společnost L ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že znalecké ocenění hodnoty nepeněžitého vkladu nelze považovat za sjednanou cenu, neboť cena stanovená znaleckým posudkem vychází z právních předpisů a nikdo nemůže její výši žádným způsobem ovlivnit či sjednat odlišně. Stěžovatelův odkaz na judikaturu Nejvyššího soudu považuje společnost L za nedůvodný, neboť předmětná judikatura pouze potvrzuje, že vklad nemovitosti do obchodní společnosti se uskutečňuje na základě dvoustranného vztahu mezi vkladatelem a společností, nikoli skutečnost, že hodnota vkládaných nemovitostí, stanovená na základě znaleckého posudku, představuje sjednanou cenu ve smyslu ustanovení § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani z převodu nemovitostí.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a uplatněného důvodu (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění k 31. 12. 2003 (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“), je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Základní otázkou v předmětu sporu je tedy posoudit, zda stanovení hodnoty nepeněžitého vkladu na základě znaleckého posudku dle ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku lze považovat za cenu sjednanou ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí a vycházet z ní pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí.

Nepeněžitý vklad je vymezen obchodním zákoníkem jako souhrn penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání společnosti. Ocenění nepeněžního vkladu upravuje zejména ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku a to tak, že hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem. Přesahuje-li hodnota nepeněžitého vkladu 10 000 000 Kč nebo je-li předmětem vkladu podnik, jeho část, know-how anebo je-li společnost zakládána jedním zakladatelem, vyžaduje se společný posudek zpracovaný dvěma znalci nezávislými na společností, jmenovanými soudem. Za vklad neziskává převodce peníze, jako v případě sjednané ceny, ale jinou majetkovou hodnotu, konkrétně účast ve společnosti. Hodnota vkladu je pevně dána posudkem znalce. Hodnotou nepeněžitého vkladu podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost při nepeněžitých vkladech do akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným. Společníci a společnost mohou sice ocenění nepeněžitého vkladu uvedené v posudku znalce odmítnout, pak však nemohou souhlasit ani s nepeněžitým vkladem a ocenit jej jinak.

Z toho je zřejmé, že na základě kogentního ustanovení obchodního zákoníku se od posudku znalce nelze odchýlit, hodnotu vkladu nelze sjednat a nemůže tedy jít i z tohoto důvodu o cenu sjednanou. Omezení smluvní volnosti při oceňování nepeněžitých vkladů je odůvodněno ochranou věřitelů, neboť společníci těchto společností neručí za závazky společnosti buď vůbec nebo jen do zápisu splacení vkladu v obchodním rejstříku.

Jak již správně uvedl krajský soud, jakkoliv lze vztah mezi vkladatelem a společností, do níž je vklad vkládán, označit za obchodně závazkový vztah, jejich ujednání o hodnotě tohoto nepeněžitého vkladu je zákonem upraveno a nelze jej považovat za ujednání smluvní.

S ohledem na výše uvedené platí, že při absenci ceny sjednané se pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností v posuzovaném období použije vždy cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Výše uvedený závěr nepřímo potvrzuje i novelizace zákona o dani z převodu nemovitostí, provedená zákonem č. 420/2003 Sb., kdy bylo do ustanovení § 10 citovaného zákona s účinností od 1. 1. 2004 vloženo nové písmeno i), dle kterého je v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti základem daně z převodu nemovitostí hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku. V důvodové zprávě se výslovně konstatuje, že se takto stanovená hodnota nepeněžitého vkladu navrhuje využít i pro daňové účely. Dle názoru tohoto soudu je tedy zřejmé, že hodnota nepeněžitého vkladu - stanovená podle posudku znalce - 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.

Kasační námitku směřující proti výroku o nákladech řízení nemohl Nejvyšší správní soud přezkoumat, neboť dle ustanovení § 104 odst. 2. s. ř. s. je taková námitka nepřípustná. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že systém opravných prostředků v soudním řízení, aby respektoval ústavně zaručené právo na spravedlivý proces a respektoval principy materiálního právního státu, musí nalézt přiměřenou rovnováhu mezi dvěma zájmy: zájmem na spravedlnosti v každém jednotlivém případě a zájmem na efektivitě působení objektivního práva. Ryze formální důraz kladený na dosažení spravedlivého výsledku řízení (ve smyslu jeho procesní bezvadnosti) ve svých důsledcích může oslabovat právní jistotu, a tedy i efektivitu práva. Jak k tomu opakovaně uvedl Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 13. 11. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 24, str. 222-223; obdobně též nálezy ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. III. ÚS 150/03, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 31, str. 149). Žádný právní řád není a nemůže být z hlediska soustavy procesních prostředků k ochraně práv, jakož i z hlediska soustavy uspořádání přezkumných instancí, budován ad infinitum. Každý právní řád přináší a nutně musí přinášet i určitý počet chyb. Účelem přezkumného, respektive přezkumných řízení může být reálně takováto pochybení aproximativně minimalizovat, nikoliv beze zbytku odstranit. Soustava přezkumných instancí je proto výsledkem poměřování na straně jedné úsilí o dosažení panství práva, na straně druhé efektivity rozhodování a právní jistoty. Podle ustanovení § 104 odst. 2. s. ř. s. je kasační námitka směřující toliko do výroku o nákladech řízení nepřípustná a za této situace tedy nemohl Nejvyšší správní soud postupovat jinak, než ji ze svého přezkumu vyloučit.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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 soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, účastník řízení nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a ani ze soudního spisu nevyplývá, že by mu nějaké náklady řízení v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu