

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce Ing. F. K.**, zastoupeného JUDr. Barborou Kašparovou, advokátkou, se sídlem Revoluční 123/17, 460 01 Liberec, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2002, č. j. 118/140/02/SK, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 31. 1. 2003, č. j. 59 Ca 91/2002 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Jablonci nad Nisou rozhodnutím (platebním výměrem) ze dne 28. 6. 2001, č. j. 61932/01/187960/5878, vyměřil žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 357 190 Kč za převod specifikovaných nemovitostí na společnost V t. o., s. r. o., které byly předmětem nepeněžitého vkladu žalobce (dále jen stěžovatel) do této společnosti. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) odvolání, o kterém dne 2. 7. 2002 rozhodl žalovaný tak, že vyměřená daň byla na základě doplněného ocenění převáděných nemovitostí snížena na částku 173 680 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí uvádí žalovaný, že rozsah osvobození od daně z převodu nemovitostí je závislý na výkladu pojmu vklad vložený podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev ve smyslu §

20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tento pojem je nutné vymezit podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Žalovaný uvádí, že definice pojmu vklad uvedená v § 59 odst. 1 obchodního zákoníku je problematická a jako obecná definice vkladu nevhodná. Interpretací § 58 odst. 1 § 105 odst. 1 a § 109 obchodního zákoníku dochází k závěru, že vkladem je nutno rozumět podíl na základním jmění společnosti; pokud se na vklad započítává pouze část hodnoty vkládaného majetku, uplatní se pouze (i z hlediska v úvahu přicházejícího osvobození od daně z převodu nemovitosti) ta část vložená do základního jmění, a na zbylou část hodnoty se osvobození nevztahuje. Žalovaný dále poukazuje na to, že se v případě vkladu do obchodní společnosti jedná o úplatný převod, neboť dochází ke zvýšení obchodního jmění a tedy k celkovému zvýšení majetku společnosti. Tím dochází i k celkovému zvýšení hodnoty podílu společníka na jmění společnosti a na zisku. Své rozhodnutí opírá i o usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 184/02 a III. ÚS 31/2000.

Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 2. 7. 2002, č. j. 118/140/02/SK, podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec. V žalobě uvádí, že považuje za nepřijatelný takový postup žalovaného, kdy žalovaný uvádí, že definice vkladu, jak ji obsahuje § 59 odst. 1 obchodního zákoníku, je nevhodná a dospívá výkladem k definici, podle níž je vkladem podíl na základním jmění společnosti. Podle jeho názoru uvedená definice obchodního zákoníku neumožňuje správnímu orgánu dospět k jinému výkladu pojmu vklad, než tomu, jak ji upravuje § 59 odst. 1 obchodního zákoníku.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 31. 1. 2003 výše uvedenou žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění uvádí, že v dané věci šlo o posouzení právní otázky, zda vkladem do obchodní společnosti dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je nutno rozumět pouze vklad takto vložený do základního jmění společnosti, či jakýkoli vklad jako celek vložený do společnosti. I podle názoru tohoto soudu není možné pojem vkladu interpretovat izolovaně ve smyslu § 59 odst. 1 obchodního zákoníku, neboť vklad nelze chápat jak celkovou majetkovou hodnotu vnášenou do obchodní společnosti, ale jako podíl na základním jmění. Uvádí, že tento výklad je podpořen zejména v § 105 odst. 1 a § 109 odst. 2 obchodního zákoníku, podle kterých je společností s ručením omezeným společnost, jejíž základní jmění je tvořeno předem stanovenými vklady společníků, přičemž celková hodnota vkladů musí souhlasit s hodnotou základního jmění. Podle názoru tohoto krajského soudu je tak třeba vkladem do obchodní společnosti rozumět tu část hodnoty nepeněžitého vkladu, jež se jako vklad ve smyslu § 105 odst.1 a § 109 odst. 2 obchodního zákoníku započítává na vklad společníka a vytváří základní jmění společnosti. Dovozuje pak, že právě na tuto část vkladu lze vztáhnout osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., nikoli na část hodnoty vkladu, která není vnášena do společnosti ve smyslu vložení do základního jmění společnosti.

Proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec podal stěžovatel včas kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, ve které uvádí, že předmětné nemovitosti byly vloženy do společnosti jako celek, jako celý nehmotný vklad, přičemž cena těchto nemovitostí je podle znaleckých posudků 11 000 000 Kč. Uvádí, že i na základě prohlášení vkladatele o hmotném vkladu do majetku společnosti ze dne 18. 10. 1999 došlo ke vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem v celém rozsahu, tj. v celém rozsahu hmotného vkladu do základního kapitálu společnosti, ve prospěch nabyvatele – společnosti V o., s. r. o., s právními účinky vkladu ke dni 23. 3. 2000. Dále uvádí, že žádnou jinou smlouvou, dohodou o převodu vlastnictví k nemovitostem v rozsahu „jiného vkladu

do majetku společnosti, mimo základní jmění“, nebyl vklad do katastru nemovitostí zapsán. Stěžovatel poukazuje na to, že vůlí stěžovatele bylo vložit do základního jmění celou hodnotu předmětného nepeněžitého vkladu ve formě nemovitosti. Podle tvrzení stěžovatele však finanční úřad interpretoval pojem vkladu, ačkoli není kompetentní rozhodovat v otázce obchodního práva co je a co není vkladem do základního jmění (kapitálu). Vzhledem k těmto skutečnostem považuje stěžovatel uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, za nezákonný a navrhuje, aby tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na důvodech obsažených ve svém rozhodnutí o odvolání a opět poukazuje na to, že od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny pouze vklady vložené podle obchodního zákoníka do základního jmění (nyní do základního kapitálu). Uvádí, že bylo dohodnuto, že nabyté vlastnictví nebude v celé hodnotě (ceně) vloženo do základního jmění společnosti, ale základní jmění společnosti bude zvýšeno o částku 11 000 000 Kč. Tomuto rozdílu hodnoty (ceny) mezi nabytým vlastnictvím k nemovitostem a pouze jejich části vložené do základního jmění nenáleží osvobození dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Uvádí, že v kasační stížnosti jsou uvedeny nové důvody, které nebyly stěžovatelem uplatněny v odvolacím řízení ani v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k uvedeným skutečnostem žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud po zjištění, že jsou dány podmínky řízení, přezkoumal napadené rozhodnutí po věcné stránce z důvodů uplatněných stěžovatelem a v rozsahu jím vymezeném a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Na základě správního spisu má Nejvyšší správní soud za prokázané, že dne 18. 10. 1999 učinil žalobce prohlášení o vložení určených nemovitostí v katastrálním území J. p., obec a okres J. nad N., jako nepeněžitého vkladu do základního jmění společnosti V. t. o., s. r. o. Podle notářského zápisu ze dne 26. 10. 1999 bylo rozhodnuto o zvýšení základního jmění uvedené společnosti s r. o. o částku 11 000 000 Kč s tím, že závazek k novému vkladu do společnosti převzal v celém rozsahu stěžovatel. Z tohoto notářského zápisu také vyplývá, že předmětné nemovitosti byly oceněny dvěma znalci a že na vklad společníka se započítává částka 11 000 000 Kč, o niž bude zvýšeno základní jmění uvedené společnosti. Ve prospěch V. t. o., s. r. o., byl také učiněn vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí s tím, že účinky vkladu nastaly k 23. 3. 2000. Dané nemovitosti byly jako nepeněžitý vklad oceněny znaleckým posudkem č. 2111 - 96/9 soudního znalce Ing. J. P. ve znění dodatku č. 1 ze dne 20. 11. 1999 na částku 13 920 050 Kč a znaleckým posudkem č. 1187 - 115/99 soudního znalce Ing. Z. M. ve znění dodatku č. 1 ze dne 20. 11. 1999 na částku 18 243 780 Kč. Posléze uvedenou částku uvedl stěžovatel také jako zjištěnou cenu nemovitostí v daňovém prohlášení, které žalobce podal na výzvu finančního úřadu. V tomto daňovém prohlášení byla uvedena jako cena sjednaná částka 11 000 000 Kč. V průběhu odvolacího řízení bylo doplněno ocenění předmětných nemovitostí dodatkem č. 2 znaleckého posudku č. 2111 - 96/9 vypracovaného Ing. J. P. dne 12. 12. 1999, na základě kterého bylo stanoveno ocenění předmětných nemovitostí na částku 14 473 600 Kč. V době vložení předmětných nemovitostí do V. t. o., s. r. o., byly tyto nemovitosti zatíženy zástavním právem k zajištění pohledávky ve výši 5 000 000 Kč. Z této skutečnosti dovozoval stěžovatel, že vkladem těchto nemovitostí nemohlo být základní jmění uvedené společnosti zvýšeno o více než 11 000 000 Kč.

Nejvyšší správní soud posuzoval otázku, zda osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění účinném k 23. 3. 2000 (dále jen zákon č. 357/1992 Sb.), kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva k předmětné nemovitosti, se vztahuje na celou hodnotu nepeněžitého vkladu, nebo pouze na tu část jeho hodnoty, o kterou se zvýšilo základní jmění (dnes základní kapitál) dané společnosti.

Nejvyšší správní soud se při řešení této otázky ztotožnil s právním názorem žalovaného a Krajského soudu v Ústní nad Labem, pobočka Liberec. Podle uvedeného zákona jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev. Vklady do obchodních společností a družstev jsou upraveny obchodním zákoníkem, proto i pojem vkladu je nutno interpretovat na základě zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění k datu, ke kterému došlo k převodu předmětných nemovitostí, tj. k 23. 3. 2000 (dále jen obchodní zákoník). Obchodní zákoník vymezuje vklad společníka v § 59 odst. 1 jako souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti. Současně vymezuje základní jmění společnosti jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Z toho vyplývá, že obchodní zákoník nezná jiný vklad než vklad do základního jmění, na rozdíl od postupů účtování, které znají vklad do základního jmění a vklad nezvyšující základní jmění. Vzhledem k tomu, že zákon č. 357/1992 Sb. ve znění účinném k 23. 3. 2000 osvobozuje od daně pouze vklady vložené do obchodní společnosti při definici vkladu podle obchodního zákoníku, vztahuje se osvobození od daně pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění. Pokud jde o vklady do společnosti nezvyšující základní jmění, tyto vklady nepochybně podléhají dani z převodu nemovitosti. Jestliže byla na obchodní společnost převedena celá nemovitost, ale do zvýšení základního jmění této společnosti se promítla jen určená část hodnoty převedené nemovitosti, byla správně od daně osvobozena jen tato část. Zbývající část hodnoty převedené nemovitosti pak dani podléhá. Tento výklad odpovídá konstantní judikatuře obecných soudů i Ústavního soudu (srv. usnesení ve věcech pod sp. zn. III. ÚS 31/2000, Sb. n. u. ÚS sv. 18, usnesení č. 18, str. 427 a násl., a II. ÚS 184/2002). Takový výklad je i koherentní se smyslem uvedeného osvobození od daně z převodu nemovitostí. Vkladem do základního jmění, resp. základního kapitálu se zvyšuje jistota věřitelů dané společnosti. Právě toto zvýšení jistoty je důvodem pro daňové zvýhodnění těchto převodů nemovitostí. Na této skutečnosti také nic nemění ani to, že nabyvatel, tj. V. t. o., s. r. o., se stal vlastníkem každé z převáděných nemovitostí, jako předmětu nepeněžitého vkladu, v celém rozsahu. Pro stanovení daně z převodu nemovitosti je však rozhodná hodnota předmětu nepeněžitého vkladu (daných nemovitostí). Zatížení věcnými právy pak není rozhodné pro určení zjištěné ceny nemovitosti pro účely vyměření daně z převodu nemovitosti. Naopak pro osvobození od daně z převodu nemovitosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je rozhodné promítnutí hodnoty nepeněžitého vkladu do zvýšení základního jmění (dnes základního kapitálu) společnosti.

Žalovaný vyměřil stěžovateli daň z převodu nemovitosti na základě výše zmíněného znaleckého posudku, podle kterého byly předmětné nemovitosti oceněny částkou 14 473 600 Kč. Vklad společníka Ing. F. K. do základního jmění V. t. o., s. r. o. byl v notářském zápise ze dne 26. 10. 1999 oceněn na výši 11 000 000 Kč. Žalovaný proto správně stanovil daň ze základu daně, který je roven rozdílu uvedených částek, tj. 3 473 600 Kč. Nejvyššímu správnímu soudu proto z výše uvedených nezbylo než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nepřiznání náhrady nákladů řízení účastníkům je odůvodněn tím, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a dalšímu účastníku podle obsahu spisu žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu