

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci žalobce **L., a. s.,** zastoupeného advokátem Mgr. Petrem Saskou se sídlem Mírové nám. 207/34, Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 1. 2004 č. j. 15 Ca 116/2003 – 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce podal včas kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 1. 2004 čj. 15 Ca 116/2003 - 23, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2003 čj. 12291/140/02/SK a rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.

Z napadeného rozsudku vyplývá, že žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jak je specifikováno v předchozím odstavci, a platebního výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 25. 6. 2002 čj. 87719/02/210960/5389 č. 1020001324, kterými mu byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) a § 44 a 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), vyměřena k úhradě daň z převodu nemovitostí ve výši 3 876 805 Kč, která byla podle § 68 daňového řádu zvýšena kvůli včasnému nepodání daňového přiznání o částku 387 680 Kč. Žalobce navrhl vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného spatřoval žalobce v tom, že žalovaný v rozporu s § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. mu upřel nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Podle názoru žalobce totiž pětiletá lhůta, uvedená v tomto ustanovení, počíná běžet již ode dne splacení vkladu, nikoli až dnem právních účinků vložení vlastnického práva k předmětu vkladu do katastru nemovitostí, jak rozhodl žalovaný. Je-li nepeněžitým vkladem nemovitost, musí podle § 60 odst. 2 obchodního zákoníku vkladatel osobně předat osobě spravující splacené vklady písemné prohlášení před zápisem společnosti do obchodního rejstříku, přičemž předáním tohoto prohlášení spolu s předáním nemovitosti je vklad splacen a v důsledku toho dochází ke vkladu základního kapitálu obchodní společnosti. Navíc podle § 59 odst. 2 obchodního zákoníku je třeba splatit nepeněžitý vklad před zápisem výše základního kapitálu do obchodního rejstříku; před splněním této povinnosti soud společnost nezapíše. Toto zákonné ustanovení rozlišuje ve větě čtvrté mezi vložením vkladu podle obchodního zákoníku a přechodem majetkových práv, k němuž dochází u nemovitostí vkladem do katastru nemovitostí. Podstatné je použití termínu přechodu práv a nikoli jejich převodu, neboť v době po vložení vkladu již společník s předmětem vkladu nedisponuje a návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí je výhradně v dispozici společnosti. Pokud by zákonodárce zamýšlel vázat počátek lhůty pro osvobození od daně z převodu nemovitostí na vložení vlastnického práva do katastru nemovitostí, mohl by použít formulaci uvedenou v § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb.

Žalobce v žalobě dále namítl, že žalovaný si nesprávně vyložil znění poslední věty § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., neboť podle jeho závěru zanikla účast daňového subjektu v obchodní společnosti převodem akcií; převod akcií však nemůže tento důsledek způsobit, protože práva a povinnosti inkorporovaná do cenných papírů, která jsou obsahem účasti, nezanikají, nýbrž se toliko převádějí na jiný subjekt a trvají nadále. Povinností společníka je sdělit místně příslušnému správci daně kromě ukončení své účasti ve společnosti i způsob vypořádání, obchodní zákoník však nepovažuje převod akcií za zánik účasti či její ukončení, při nichž by měla společnost vůči společníkovi právo či povinnost vzájemného vypořádání.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě vyvracel její důvody a navrhl její zamítnutí.

Krajský soud vycházel z tohoto skutkového stavu, který není mezi účastníky sporný:

Dne 19. 6. 1996 byl pořízen notářský zápis, v němž žalobce založil obchodní společnost E. a. s. bez výzvy k upisování akcií, přičemž přílohu tohoto zápisu tvořila zakladatelská listina nové obchodní společnosti. Téhož dne žalobce sepsal prohlášení, jímž do základního kapitálu společnosti vložil nemovitosti uvedené v seznamu. Ve stejný den správce vkladu učinil prohlášení o převzetí vkladu ve smyslu § 60 odst. 3 obchodního zákoníku. Rozhodnutím Katastrálního úřadu v Teplicích čj. V5/2141/96 byl vklad práva k nemovitostem povolen; účinky vkladu vznikly dnem 21. 8. 1996. Žalobce dne 12. 7. 2001 uzavřel smlouvu o úplatném převodu cenných papírů, v němž se zavázal na třetí osobu převést všechny akcie společnosti E. a. s. s veškerými právy s nimi spojenými. Žalobce ve vyjádření správci daně sdělil, že převod akcií byl uskutečněn dne 30. 7. 2001 Střediskem cenných papírů. Žalobce pak na výzvu správce daně předložil dne 25. 10. 2001 přiznání k dani z převodu nemovitostí, v níž uplatnil osvobození od této daně.

Krajský soud v odůvodnění rozhodnutí nejprve citoval ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Uvedl, že vlastnické právo ke vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti, popřípadě jiná práva k těmto vkladům přecházejí na společnost dnem jejího vzniku, přičemž vlastnické právo k nemovitostem nabývá až vkladem

vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem (§ 60 odst. 1 věta třetí a čtvrtá obchodního zákoníku). Krajský soud vyslovil názor, že právě nabytí vlastnického práva ke vkladu představuje okamžik jeho vložení do základního kapitálu obchodní společnosti, od něhož počíná běžet pětiletá lhůta, během níž musí společník ve společnosti setrvat, aby splnil zákonnou podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Předáním písemného prohlášení o vkladu nemovitosti správci vkladu spolu s předáním nemovitosti totiž dochází pouze ke splacení vkladu, což musí nastat ještě před zápisem výše základního kapitálu do obchodního rejstříku. Podle § 62 odst. 1 věty první obchodního zákoníku však společnost vzniká až dnem, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku, takže v okamžiku splacení vkladu ještě nemá způsobilost k právům a povinnostem, a tudíž není oprávněna sama s vklady disponovat; jejich správou je pověřen zakladatel či banka.

Krajský soud uvedl i další důvody podporující jím zaujatý právní názor: založená obchodní společnost nemusí ani vzniknout a v důsledku toho by vkladatel za svůj vklad nemohl získat účast v ní a z toho plynoucí práva. Je-li předmětem vkladu nemovitá věc, může nastat situace, že po předání písemného prohlášení o vkladu nemovitosti správci vkladu a jejím předání nebude podán návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, nebo bude podán, ale katastrální úřad jej zamítne, v důsledku čehož nebude společnost oprávněna s nemovitostí disponovat a vkladatel v ní mít podíl.

Podle názoru krajského soudu z toho, že v ust. § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. je počátek lhůty pro prominutí daně z převodu nemovitostí vázán na právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, nelze dovodit, že pokud tento pojem není výslovně použit také v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., musí být za vložení vkladu do společnosti považován okamžik jeho splacení, protože zákonodárce stanovil osvobození od daně pro vklady vložené podle obchodního zákoníku, takže i při úpravě tohoto institutu musel použít terminologii obchodního zákoníku, nikoli dalších ustanovení zákona č. 357/1992 Sb.

Krajský soud uzavřel, že v projednávané věci, počínaje okamžikem vložení nemovitosti do základního jmění obchodní společnosti E. a. s. a konče převodem akcií na třetí osobu, neuplynula pětiletá lhůta, během níž musel žalobce ve společnosti setrvat, aby splnil zákonnou podmínku osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, když žalobci tuto daň vyměřili k úhradě.

Kasační stížnost žalobce opřel o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; namítl tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle názoru žalobce je podstatou problému výklad pojmu „vložení vkladu“, který je nešťastně použit v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č.357/1992 Sb. Předmětný pojem není v žádném z dotčených právních předpisů definován a v obchodním zákoníku ani v zákoně č. 265/1992 Sb. není vůbec použit. Žalobce má důvodně za to, že pojem „vložení vkladu“ je totožný s pojmem „splacení vkladu“ podle obchodního zákoníku, resp. splnění vkladové povinnosti žalobce.

Krajský soud však dospěl k závěru, že pojem „vložení vkladu“ je totožný s pojmem „zápis vkladu práv“ podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem.

Vzhledem k tomu, že tyto právní skutečnosti, tedy splacení vkladu a zápis vkladu práv nastávají každá v jiný časový okamžik, má řešení této právní otázky pro žalobce fatální důsledky v jeho majetkové sféře.

Žalobce poznamenal, že v žalobě argumentoval zněním ust. § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., v kasační stížnosti však v tomto směru žádné argumenty neuvedl.

Žalobce navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyvracel její důvody a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci jde o posouzení právní otázky, zda pětiletá lhůta, jak je stanovena v § 20 odst. 6 písm. e) větě druhé zákona č. 357/1992 Sb., počíná běžet dnem splacení vkladu, jak tvrdí žalobce, nebo zda počíná běžet dnem nabytí vlastnického práva ke vkladu, jak rozhodl krajský soud.

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen „vklad“). 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 názoru Nejvyššího správního soudu je třeba především vzít v úvahu samotný základ právní úpravy daně z převodu nemovitostí.

Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Z takto formulovaného ustanovení je nutno dovodit, že pojmově může osvobození od této daně přijít v úvahu pouze tehdy, dojde-li některým ze zákonem stanovených důvodů k úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. Jinými slovy řečeno, nedojde-li k úplatnému převodu nemovitostí, není důvod pro to, aby byla vyměřena a placena daň z převodu nemovitostí a aby se uplatnilo osvobození od této daně, jsou-li pro ně splněny zákonné podmínky.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu tento argument hovoří ve prospěch závěru, k němuž dospěl ve věci krajský soud, tedy že pětiletá lhůta počíná běžet dnem nabytí vlastnického práva ke vkladu.

Jak vyplývá z ust. § 58 obchodního zákoníku, základní kapitál obchodní společnosti je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do základního kapitálu společnosti (dále je používána legislativní zkratka „vklad“) a společník se účastní na základním kapitálu vkladem. Základní kapitál se povinně vytváří mj. v akciové společnosti a jeho výše se zapisuje do obchodního rejstříku (§ 28 odst. 2 písm. d) obchodního zákoníku).

Na toto ustanovení navazují především ust. § 59 a 60 obchodního zákoníku. Vklad společníka (ve smyslu legislativní zkratky použité v § 58 odst. 1 obchodního zákoníku) je souhrn peněžních prostředků (peněžitý vklad) nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (nepeněžitý vklad), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti. Nepeněžitý vklad (jímž je i nemovitost) musí být splacen před zápisem výše základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Obchodní zákoník rozlišuje před vznikem společnosti správu a splácení vkladu peněžitého a správu a splácení vkladu nepeněžitého. Je-li nepeněžitým vkladem nemovitost, musí vkladatel předat správci vkladu písemné prohlášení s úředně ověřeným podpisem před zápisem společnosti do obchodního rejstříku. I když obchodní zákoník nestanoví náležitosti prohlášení potřebného ke splacení vkladu spočívajícího v nemovitostech, lze dovodit, že toto prohlášení musí obsahovat takové náležitosti, aby bylo možno na jeho základě provést vklad do katastru nemovitostí (vkladuschopná listina). Předáním tohoto prohlášení spolu s předáním nemovitosti je vklad splacen. Vlastnické právo k nemovitosti však nabývá společnost až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě shora uvedeného písemného prohlášení.

V okamžiku, kdy je podle obchodního zákoníku vklad splacen, společnost však ještě nevznikla a pojmově nemohlo dojít k převodu nemovitosti na neexistující společnost, tudíž nemohla vzniknout povinnost platit daň z převodu nemovitostí. Nevznikla-li povinnost platit daň z převodu nemovitosti, nemůže vzniknout ani osvobození od této daně.

Nejvyšší správní soud proto, shodně s krajským soudem v Ústí na Labem, zaujal právní názor, že pětiletá lhůta, uvedená v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., počíná běžet dnem, kdy společnost nabyla vlastnické právo k nemovitosti, která je nepeněžitým vkladem do společnosti.

Krajský soud rozhodl v souladu se zákonem a kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud ji proto zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 7. prosince 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu