



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce F. N.**, zastoupeného JUDr. Josefem Vaške, advokátem, se sídlem Škroupova 957, Hradec Králové, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2003, č. j. 1456/140/2002- PN-O-61-Vo, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2003, č. j. 31 Ca 55/2003-18,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí

žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 7. 11. 2001, č. j. 48006/01/253960/3610, platební výměr č. 1010001488 na daň z převodu nemovitostí tak, že daňová povinnost byla snížena z částky 941 075 Kč na částku 365 800 Kč.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že žalobce se zavázal, dle zápisu z jednání valné hromady, vložit do společnosti podnik S. p., s. r. o. v hodnotě 24 251 000 Kč, společnost však převzala rovněž žalobcův dluh ve výši 16 935 000 Kč, nepeněžitý vklad ve výši 7 316 000 Kč byl pak zapsán do obchodního rejstříku. Protože součástí vloženého podniku byly i nemovitosti, došlo prohlášením o vkladu nemovitostí do obchodní společnosti s právními účinky vkladu dne 20. 5. 1996 k převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem. Podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí 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. Zánik účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným neupravuje pouze ust. § 148 a násl. obchodního zákoníku, jak se domnívá žalobce, ale i obecná ust. § 115 obchodního zákoníku. Obchodní podíl vymezuje § 114 odst. 1 obchodního zákoníku tak, že představuje práva a povinnosti společníka a jím odpovídající účast na společnosti. Převodem obchodního podílu ve smyslu § 115 odst. 1 obchodního zákoníku na jiného společníka se převádějí práva a povinnosti a tedy i jím odpovídající účast ve společnosti. Převedl-li společník celý obchodní podíl na jiného, zanikla tím jeho účast ve společnosti. Převod obchodního podílu dle § 115 obchodního zákoníku má za následek zánik účasti společníka v obchodní společnosti. Protože k tomuto zániku došlo do pěti let od vložení nepeněžitého vkladu do základního jmění společnosti, není splněna podmínka uvedená v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Z uvedených důvodů soud žalobu ve shodě s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V kasační stížnosti žalobce zopakoval námitky uplatněné jím již v odvolání proti rozhodnutí žalovaného a rovněž v žalobě, namítl, že soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Za onu soudem nesprávně posouzenou právní otázku považuje žalobce posouzení zániku jeho účasti ve společnosti a tím i nesprávné posouzení osvobození od daně z převodu nemovitostí.

Žalobce tvrdí, že jeho účast ve společnosti nezanikla, došlo pouze k jejímu převedení, a proto byl splněn předpoklad pro uplatnění osvobození dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

Žalobce uvádí, že se stal vlastníkem podniku na základě dohody o vydání a převodu majetku uzavřené dne 1. 1. 1996 s Fondem národního majetku a tímto způsobem se stal vlastníkem majetku, práv a závazků bývalého státního podniku S. p., S. Na základě usnesení valné hromady společnosti o navýšení základního jmění ze dne 22. 4. 1996 a dodatku z 2. 5. 1996 převedl celý nabytý podnik do vlastnictví uvedené

společnosti. Součástí převedeného majetku byly rovněž nemovitosti, k převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem došlo účinky vkladu vlastnického práva k nim ke dni 20. 5. 1996. Smlouvou o převodu svého obchodního podílu ve společnosti převedl žalobce celý svůj obchodní podíl ve společnosti úplatně na nabyvatele, který tímto převzal veškerá jeho práva a povinnosti plynoucí z účasti ve společnosti, k zániku jeho účasti ve společnosti však nedošlo. Pojem zániku účasti ve společnosti není definován v žádném daňovém zákonu, při výkladu tohoto pojmu je třeba vycházet z účelu zákonného ustanovení, v tomto případě je účelem zabránit simulovaným vkladům, které by zastíraly prodej. Zaniknout účast společníka ve společnosti může tedy jen způsoby uvedenými výslovně v ust. § 148 až § 150 obchodního zákoníku. Účelem smlouvy uzavřené žalobcem bylo pouze převést ručení na nového společníka. Žalobce uzavřel, že nepřípustným extenzivním výkladem, který provedl žalovaný i soud v předcházejícím řízení, by došlo k ukládání daňových povinností i tehdy, není-li to zákonem výslovně stanoveno. Ze všech uvedených důvodů navrhuje žalobce, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž odkázal pouze na odůvodnění svého rozhodnutí a své vyjádření k žalobě, neboť je v nich reagováno na všechny námitky uplatněné žalobcem opakovaně i v kasační stížnosti. Žalovaný je toho názoru, že soud posoudil onu právní otázku správně a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalobce tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku zániku jeho účasti ve společnosti a tím i nesprávně posoudil osvobození od daně z převodu nemovitostí (ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je ve shodě s ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se snížila hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním, přičemž podílem spoluvlastníka se přitom pro účely daně z převodu nemovitostí rozumí souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání.

Úplatný převod vlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí.

Podle ust. § 20 odst. 6 zákona č. 357/1992 Sb. jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny v tomto ustanovení vyjmenované převody a přechody vlastnictví k nemovitostem, podle písm. e) téhož ustanovení jsou osvobozeny i vklady vložené podle zvláštního zákona do 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, přičemž po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně.

Pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí, je nezbytné, aby byly současně splněny všechny zákonem stanovené podmínky ke dni vzniku daňově právního vztahu, tj. ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z převodu nemovitostí. V případě, že nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek, není možno toto osvobození přiznat.

Při aplikaci právní normy je vždy nutno šetřit jejího významu. Aby tedy mohl správce daně přistoupit ke zdanění daní z převodu nemovitostí, musí mít vyřešenu otázku, zda se na žalobce nevztahovalo osvobození od této daně podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., v souzeném případě, zda skutečně došlo k zániku účasti žalobce, jako společníka v obchodní společnosti, do jejíhož základního jmění svůj nepeněžitý vklad předmětné nemovitosti (či nemovitost) vložil.

Zmiňované ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona váže ztrátu osvobození od daně z převodu nemovitostí, při splnění dalších podmínek, na zánik účasti společníka v obchodní společnosti, mezi které náležela podle § 56 odst. 2 věty druhé obchodního zákoníku veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

Pojem zániku účasti společníka v obchodní společnosti se z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. vztahuje na všechny případy, kdy určitá osoba přestala být společníkem jakékoliv obchodní společnosti, a nikoliv pouze na důvody zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, které byly obsaženy v ustanoveních § 148, § 149 a § 149a obchodního zákoníku, jak namítá žalobce. Navíc ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona upravuje výjimku ze ztráty osvobození od daně z převodu nemovitostí, kterou je úmrtí společníka obchodní společnosti, přičemž tento důvod zániku účastníka ve společnosti s ručením omezeným nebyl ve zmiňovaných ustanoveních obchodního zákoníku obsažen. Zánik účasti společníka v obchodní společnosti zahrnuje všechny zákonem stanovené důvody, při nichž dosavadní společník toto postavení v obchodní společnosti pozbyl. Nebylo proto rozhodné, jestli společník měl při zániku účasti ve společnosti nárok na vypořádací podíl, neboť z žádného zákonného ustanovení nešlo dovodit, že teprve při vzniku tohoto nároku docházelo ke ztrátě osvobození od daně.

Podle ust. § 114 odst. 1 věty první obchodního zákoníku představuje obchodní podíl účast společníka na společnosti a z této účasti plynoucí práva a povinnosti. Pokud se souhlasem valné hromady společník převede celý svůj obchodní podíl na jiného společníka (§ 115 odst. 1 obch. zák.), převádí tak logicky i svoji účast ve společnosti, pokud nestanoví společenská smlouva jinak, přičemž účinky převodu obchodního podílu nastávají

vůči společnosti dnem doručení účinné smlouvy o převodu. Převedl-li účinnou smlouvou žalobce na dalšího společníka společnosti celý svůj obchodní podíl, jež představoval jeho účast na společnosti, převedl tedy i práva a povinnosti a jeho účast ve společnosti tak skončila, neboť zákon č. 357/1992 Sb. hovoří obecně o zániku účasti společníka v obchodní společnosti, taková obecnost zániku je pak potvrzena i uvedením výjimky z takového zániku, a to smrti společníka nebo člena družstva.

Jak je ze správního spisu zřejmé, smlouvou o převodu obchodního podílu ze dne 6. 5. 1999 převedl stěžovatel na nabyvatele M. N. se souhlasem společnosti celý svůj obchodní podíl na společnosti, nabyvatel jej do svého vlastnictví koupil a přijal. Převodce současně prohlásil, že jsou tímto vyrovnány i jeho nároky na majetek společnosti, nevyplacený podíl na eventuálním zisku a veškeré požitky, které by mohl po společnosti požadovat jako společník. Tato smlouva nabyla účinnosti dnem podpisu, tedy dnem 6. 5. 1999.

Sám stěžovatel uvádí a tvrdí, že na základě usnesení valné hromady společnosti o navýšení základního jmění ze dne 22. 4. 1996 a dodatku z 2. 5. 1996 převedl celý nabytý podnik do vlastnictví uvedené společnosti. Součástí převedeného majetku byly rovněž nemovitosti, k převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem došlo účinky vkladu vlastnického práva k nim ke dni 20. 5. 1996. Smlouvou o převodu svého obchodního podílu ve společnosti převedl celý svůj obchodní podíl ve společnosti úplatně na nabyvatele, který tímto převzal veškerá práva a povinnosti žalobce plynoucí z účasti ve společnosti.

Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu na jiného člena společnosti, převedl stěžovatel současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti, nezůstává tedy nic (majetková účast, práva a povinnosti) co by mohlo jeho účastenství vyjadřovat, jinak řečeno, co by mohlo být ještě předmětem jeho účastenských práv ve společnosti. Pokud valná hromada souhlasila s převedením celého podílu stěžovatele na majetku společnosti na jiného společníka, vyjádřila tímto konkludentním způsobem i souhlas se zánikem účasti stěžovatele na společnosti.

To vše za situace, že součástí vloženého podniku byly i nemovitosti, prohlášením o vkladu nemovitostí do obchodní společnosti s právními účinky vkladu dne 20. 5. 1996 došlo k převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem.

Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů soud žalobu zamítl, jak zhodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením stěžovatele, skutečnosti, které v řízení měly být zjišťovány, byly zjištěny a skutkový stav, který byl zjištěn, má oporu v provedených důkazech.

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.).

Stěžovatel nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. 10. 2004

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu