



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Z.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Pinkasem, advokátem se sídlem Jablonec nad Nisou, ul. 28. října 14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hraděbní 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2004, č. j. 11410/140/03/SK, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 1. 2006, č. j. 59 Ca 49/2004 – 32,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo 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 shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou – platebnímu výměru, kterým byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 2 126 240 Kč.

Žalobce se včasnou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; důvody žaloby směřoval do nesprávné interpretace § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zejména finanční orgány špatně vyložily pojem „vklad společníka“ a rovněž tak pojem „zánik účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným“. V důsledku toho pak na něho nedopadlo osvobození od této daně. Převod obchodního podílu není obchodním zákoníkem chápán jako zánik účasti ve společnosti, ale jako změna účasti ve společnosti. Vyjádřil přesvědčení, že od převodní daně měl být osvobozen, neboť splnil pro takový postup veškeré zákonné podmínky.

Krajský soud žalobu zamítl; uvedl, že vlastnické právo ke vkladům či jejich částem přechází na společnost dnem jejího vzniku. Vlastnické právo k nemovitostem nabývá společnost vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. V daném případě Katastrální úřad v J. povolil vklad vlastnického práva dne 13. 5. 1998 s právními účinky vkladu dne 16. 2. 1998. Správa vkladu nemá vliv na změnu – přechod vlastnického práva k nemovitostem, od něhož se odvíjí lhůta pro osvobození. Osvobození se však neuplatní, nesetrvá-li společník ve společnosti po dobu pěti let. Zánikem účasti ve společnosti je třeba rozumět faktický stav. Dne 22. 6. 2000 prodal žalobce druhému ze společníků celý svůj obchodní podíl, jeho účast ve společnosti tak skončila. Rovněž na výpisu z obchodního rejstříku ze dne 31. 7. 2000 je již uveden pouze jeden společník, nikoliv žalobce.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s.

V obsáhlé kasační stížnosti rozvinul námitky uvedené v žalobě, jakož i argumentaci k nim. Soudu vytkl, že neodůvodnil své rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem, neprovedl totiž výklad možných interpretací § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. V takovém postupu spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Soud rovněž špatně zodpověděl právní otázku interpretace citovaného ustanovení. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že osvobození od daně se na něho rozhodně vztahuje, neboť nemovitosti vložil do obchodní společnosti již v roce 1992 a proto pětiletý časový test, nutný pro osvobození od daně, splnil. Není rozhodné, zda nabývací obchodní společnost jeho vklad nabyla formálně (vkladem práva do katastru nemovitostí), nebo nikoliv. Rozhodné je pouze to, že nemovitosti ve skutečnosti byly do společnosti žalobcem vloženy již v roce 1992, ta je také užívala, brala z nich po celou dobu požitky. Rozhodný je totiž pouze skutečný stav věci. Soud dále aplikoval při výkladu označené právní otázky nesprávné právní předpisy. Celou situaci měl posuzovat podle stavu, kdy nová společnost byla založena a vklad majetku do ní byl žalobcem proveden – tedy měl užít právní předpisy účinné již v roce 1992. Právním důvodem nabytí vlastnictví k vkladům je platná společenská smlouva uzavřená v roce 1992, nikoliv prohlášení o vkladu z roku 1997. Po celou dobu měl žalobce zato, že podmínky pro osvobození splnil; lhůta, od které se počítá časový test je dle jeho názoru, den vkladu majetku do společnosti.

Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, setrval na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě a navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

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 sníží 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. Od daně může být daňový subjekt osvobozen, to však jen při splnění všech podmínek, jež zákon stanoví.

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 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, přičemž po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně.

Pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí, je tedy nezbytné, aby byly současně splněny všechny zákonem stanovené podmínky ke dni vzniku daňověprávního 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 nejen počátku běhu pětileté lhůty, v níž se daň nevyměří (neboť lhůta pro její vyměření neběží), tedy otázku, kdy byl vklad do společnosti účinně proveden, ale i otázku splnění podmínky účasti daňového subjektu (zde žalobce) ve společnosti. Pak teprve může posoudit, zda se na žalobce nevztahovalo osvobození od této daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

K otázce vzniku rozhodné skutečnosti, od níž se odvíjí běh pětileté lhůty účasti společníka ve společnosti se již opakovaně Nejvyšší správní soud vyjadřoval a uzavřel, že doba pěti let, během níž se neuplatní osvobození od daně z převodu nemovitostí, které jsou podle obchodního zákoníku vloženy do základního kapitálu obchodní společnosti [§ 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.], počíná běžet dnem, kdy obchodní společnost nabude vlastnické právo k těmto nemovitostem (viz rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2005, č. j. 7 Afs 20/2004, publikováno na www.nssoud.cz).

Jak vyplývá z § 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.

Na toto ustanovení navazují především ustanovení § 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 peněží 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 souzené věci je nepochybné, že účinky vkladu vlastnického práva k nemovitostem, které žalobce vložil jako vklad do obchodní společnosti I. M. P., spol. s r. o. nastaly 16. 2. 1997. K tomuto dni také přestal být žalobce jejich vlastníkem a tento den je rozhodný pro vznik daňové povinnosti, popř. od tohoto dne počíná běžet pětiletá lhůta pro osvobození od této daně, avšak za podmínek, zde podrobně uvedených.

Zmiňované ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. tedy vázalo (a ani nyní tomu není jinak) ztrátu osvobození od daně z převodu nemovitostí rovněž 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.

Z toho je zřejmé, že pojem zániku účasti společníka v obchodní společnosti se z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. vztahoval 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. Navíc ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. upravovalo výjimku ze ztráty osvobození od daně z převodu nemovitostí, kterou bylo úmrtí společníka obchodní společnosti, přičemž tento důvod zániku účastníka ve společnosti s ručením omezením nebyl ve zmiňovaných ustanoveních obchodního zákoníku obsažen. Zánik účasti společníka v obchodní společnosti zahrnoval všechny zákonem stanovené důvody, při nichž dosavadní společník toto postavení v obchodní společnosti pozbyl. Nebylo proto rozhodné, jestli společník měl například 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 obchodního zákoníku), 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.

Převědl-li tedy žalobce na dalšího společníka společnosti celý svůj obchodní podíl, jež představoval jeho účast na společnosti (o čemž zde sporu není), převědl 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, v notářském zápise ze dne 22. 6. 2000, č. j. NZ 121/2000, je uvedena nabídka žalobce k odprodeji obchodního podílu ve společnosti I. M. P., spol. s r. o., a to společnosti I. T. M. de la C. s tím, že tento společník s odkoupením souhlasí. Prodejem svého celého obchodního podílu druhému společníkovi zanikla účast žalobce 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, převědl 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.

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, zjištěny byly a konstatovaný skutkový stav má oporu v provedených důkazech.

K další žalobcově námitce soud připomíná, že odůvodnění rozsudků soudu obecně má obsahovat sdělení důvodů, proč soud rozhodl právě tím způsobem, přičemž se omezuje či vyjadřuje předně k namítaným vadám nebo argumentům žaloby (jak tomu bylo i v tomto případě). Odůvodnění má být stručné, logické a výstižné. V žádném případě však odůvodnění rozsudku není studií, která by zohledňovala každý možný představitelný případ či variantu řešení. Není rozbořem všech možných v úvahu připadajících variant a kombinací, jak se nesprávně domnívá žalobce. Poměrně strohá žaloba byla postavena na polemice vztahující se k osvobození od daně z převodu nemovitostí, zejména na polemice o počátku běhu pětileté lhůty a jejím konci – tedy ukončení účasti ve společnosti. Tímto rámcem byl určen rozsah přezkoumání soudem. Soud svoji úvahu jednoznačně vyložil a odůvodnil.

V žádném případě nelze soudu vytýkat, že aplikoval nesprávné právní předpisy. Jestliže dospěl k závěru, že skutečnost rozhodná pro běh pětileté lhůty pro osvobození od daně nastala v roce 1997, pak užil právní předpisy v této době účinné.

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.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, úspěšný žalovaný právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil,

ostatně ani mu žádné náklady, nad rámec jeho běžné úřední činnosti, nevznikly (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s).

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

V Brně dne 16. srpna 2006

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu

