



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. V. S., zastoupeného JUDr. Jaroslavem Němečkem, advokátem v Šumperku, Blahoslavova 4, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2003, čj. 7434/140/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2005, čj. 22 Ca 462/2003 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2003, čj. 7434/140/2003, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Šumperku (správce daně) ze dne 25. 3. 2003, čj. 41779/03/398960/5155, kterým byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 117 100 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 21. 10. 2005, čj. 22 Ca 462/2003 - 26, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že za zánik účasti společníka ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), nelze v případě společnosti s ručením omezeným považovat pouze případy výslovně upravené v § 148 až § 150 obchodního zákoníku, jak tvrdí naopak žalobce. Důsledkem takového výkladu by byl totiž podle krajského soudu stav, kdy společník, který převedl svůj obchodní podíl, by byl i nadále společníkem, neboť jeho účast ve společnosti by nemohla tímto způsobem zaniknout. Podle § 114 odst. 1 obchodního zákoníku přitom představuje obchodní podíl práva a povinnosti společníka a jim odpovídající účast na společnosti s ručením omezeným. Logickým výkladem citovaného ustanovení je tedy nutno dospět k závěru, že převede-li společník obchodní podíl na jiného, zanikne tím jeho účast ve společnosti – jejímž vyjádřením je obchodní podíl. Argumentace žalobce, že obchodní zákoník rozlišuje mezi zánikem účasti a pozbytím účasti ve společnosti, není podložena odkazem na konkrétní normy, obchodní zákoník pojem pozbytí účasti neobsahuje. Převod obchodního podílu má tedy za následek zánik účasti společníka v obchodní společnosti a pokud se tak stane do pěti let od realizace nepeněžitěho vkladu do základního jmění společnosti, není splněna ani zákonná podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. V posuzované věci bylo prokázáno, a žalobce ani nezpochybnul, že jeho účast v obchodní společnosti zanikla ke dni 10. 2. 2002 a že předmětné nemovitosti byly do obchodní společnosti vloženy ke dni 22. 9. 1998. Námitka, podle níž žalovaný porušil § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., je tedy nedůvodná.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Namítl, že pokud zákon č. 357/1992 Sb. neobsahuje vlastní definici zániku účasti společníka ve společnosti, je třeba vyjít z úpravy obchodního zákoníku. Zánikem účasti ve společnosti není jakékoliv pozbytí účasti ve společnosti, ale pouze ty případy, které jsou jako takové obchodním zákoníkem nazvány a upraveny (§ 148 až § 150 obchodního zákoníku). Při zániku účasti společníka ve společnosti vzniká společníku nárok na vypořádací podíl podle § 150, což zánik účasti odlišuje od jiných způsobů pozbytí účasti společníka ve společnosti. Obchodní zákoník přitom za zánik účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným nepovažuje například převod obchodního podílu společníka na jinou osobu smlouvou podle § 115 obchodního zákoníku a tento převod má jiné právní následky než zánik účasti (§ 118 obchodního zákoníku). Vykládat pojem zánik účasti pro daňové účely extenzivně je nepřípustné, protože by to znamenalo ukládání daňové povinnosti v případech, kdy není zákonem výslovně stanovena. Zákon č. 357/1992 Sb. brání skrytým prodejům (spekulativním převodům), kdy by majitel nemovitosti vložil nemovitost do základního jmění a poté by byl uspořádán zánik jeho účasti s tím, že by mu společnost fakticky zaplatila cenu nemovitosti vyplacením vypořádacího podílu. Zákon č. 357/1992 Sb. však nebrání tomu, aby po provedeném vkladu nemovitosti společník se svým podílem nakládal a může proto bez následků v oblasti daně z převodu nemovitosti činit veškeré úkony, které vedou k pozbytí účasti, nikoliv k jejímu zániku. U

převodce obchodního podílu půjde pouze o zdanění příjmu, kde daňově uznatelným nákladem jsou výdaje na jeho získání. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, zveřejněný pod č. 145 ve sv. č. 31 Sb. n. u. ÚS, v němž byla zdůrazněna právní zásada „*in dubio mitius*“.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu, uvedeným v napadeném rozsudku, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Skutečnost, že účast stěžovatele v obchodní společnosti zanikla ke dni 10. 2. 2002, byla prokázána úplným výpisem z obchodního rejstříku, a skutečnost, že předmětné nemovitosti byly do obchodní společnosti vloženy ke dni 22. 9. 1998, byla prokázána výpisem z katastru nemovitostí katastrálního území Š. Tyto skutečnosti ostatně stěžovatel v průběhu daňového ani soudního řízení nesporel.

V posuzované věci je sporný výklad termínu „zánik účasti společníka obchodní společnosti“, který není zákonem č. 357/1992 Sb. definován, a podstatné je zodpovězení otázky, zda je tomuto termínu podřaditelný rovněž převod obchodního podílu společníkem podle § 115 obchodního zákoníku.

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona (pozn.: obchodního zákoníku) 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. Osvobození zůstává zachováno, dojde-li ke změně obchodní společnosti na veřejné neziskové ústavní zdravotnické zařízení. 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.

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 obchodní společnosti, a nikoliv pouze na důvody zániku účasti společníka společnosti s ručením omezeným, které jsou upraveny ustanoveními § 148, § 149 a § 149a obchodního zákoníku (tj. zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka a dohoda o ukončení účasti), jak namítá stěžovatel. Zánik

účasti společníka v obchodní společnosti z povahy věci zahrnuje všechny důvody, při nichž dosavadní společník toto postavení v obchodní společnosti pozbyl, tedy faktický stav, kdy dosavadní společník již není účasten ve společnosti. Navíc § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. upravuje např. výjimku ze ztráty osvobození od daně z převodu nemovitostí, kterou je úmrtí společníka obchodní společnosti. Tento důvod zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným přitom ve zmiňovaných ustanoveních obchodního zákoníku obsažen není. Není proto rozhodné, zdá má společník při zániku účasti ve společnosti nárok na vypořádací podíl (jak tvrdí stěžovatel), neboť z žádného zákonného ustanovení nejde dovodit, že teprve při vzniku tohoto nároku dochází ke ztrátě osvobození od daně. Tento závěr vyplývá jak z textu zákona č. 357/1992 Sb., tak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na déletrvající účast ve společnosti.

Obchodní podíl představuje účast společníka na společnosti s ručením omezeným a z této účasti plynoucí práva a povinnosti (§ 114 odst. 1 věty první obchodního zákoníku). Pokud společník převede celý svůj obchodní podíl na jinou osobu (§ 115 odst. 1 a 2 obchodního zákoníku), převádí současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti. Nezůstává tak nic (majetková účast, práva a povinnosti), co by mohlo být ještě předmětem jeho účastenských práv ve společnosti. Účast společníka ve společnosti tímto zanikne, neboť obchodní podíl je jejím vyjádřením. Argumentace stěžovatele, že obchodní zákoník rozlišuje mezi zánikem účasti a pozbytím účasti ve společnosti je přitom lichá, neboť obchodní zákoník pojem pozbytí účasti ani neobsahuje.

Převod obchodního podílu podle § 115 obchodního zákoníku má tedy za následek zánik účasti společníka v obchodní společnosti, a to rovněž ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Pokud proto k převodu obchodního podílu dojde do pěti let od vkladu nemovitosti do základního jmění společnosti, není splněna zákonná podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

V uvedených závěrech Nejvyšší správní soud vychází i ze svých rozsudků ze dne 6. 10. 2004, čj. 1 Afs 26/2004 - 41 (č. 1172/2007 Sb. NSS), a ze dne 13. 11. 2003, čj. 2 Afs 6/2003 - 53 (č. 513/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu