



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 JUDr. K. H., proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ostravě, Na Jízdárně 3, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2003, čj. 1001/140/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 4. 2005, čj. 22 Ca 362/2003 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou ze dne 17. 9. 2003, podanou u Krajského soudu v Ostravě, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2003, čj. 1001/140/2003, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově ze dne 21. 10. 2002, čj. 113357/02/393960/0477, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Přerově ze dne 29. 4. 2002, čj. 62109/02/393960/0477, na daňovou povinnost daně z převodu nemovitostí.

Žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné zejména z následujících důvodů. Žalobce nesouhlasí s právním názorem a argumentací žalovaného ohledně nepeněžitého vkladu vloženého do společnosti P. p., s. r. o. nad

rámec vkladu do základního jmění této společnosti. Podle názoru žalobce nelze v rámci původního znění zákona č. 357/1992 Sb. oddělit vklad společníka do základního jmění od nepeněžitého vkladu společníka do společnosti a zastává názor, že všechny nepeněžené vklady vložené do společnosti podle obchodního zákoníku jsou osvobozeny od daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Z těchto důvodů měl správce daně osvobodit od daně z převodu nemovitostí celou výši hodnoty vkládaného podílu na nemovitostech. Dále namítal, že se žalovaný nevypořádal s námitkou neplatnosti výzev ze dne 26. 1. 1998, čj. 5513/98/3960/5021 dle § 40 odst. 1 ZSDP a dne 28. 6. 2001, čj. 81736/01/393960/0477, dle § 43 odst. 1 ZSDP, neboť v těchto chyběly některé základní náležitosti – uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno a jde-li o peněžitě plnění také částky a čísla účtů banky, na něž má být částka zaplacená. Žalobce tak považuje rozhodnutí žalovaného za neplatné, neboť těmito výzvami nebyla přerušena prekluzivní lhůta.

Krajský soud žalobu zamítl a rozsudek odůvodnil následujícím způsobem.

Obchodní zákoník vymezuje vklad společníka v ust. § 59 odst. 1, základní jmění společnosti pak jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Zákon č. 357/1992 Sb., v ust. § 20 odst. 6 písm. e) (ve znění do 31. 5. 2001) osvobozuje od daně darovací a daně z převodu nemovitostí vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev, přičemž zvláštním zákonem se rozumí druhá část obchodního zákoníku. Vzhledem k tomu, že výše uvedený zákon 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 nezvyšující základní jmění, podléhají tyto nepochybně dani z převodu nemovitostí, jelikož se jedná o úplatný převod nemovitosti. Úplatnost převodu vlastnictví v tomto případě vyplývá z povahy právního úkonu, kterým je vklad společníka do obchodní společnosti.

Pokud se na vklad započítává pouze část hodnoty vkládané nemovitosti, uplatní se z hlediska osvobození od daně z převodu nemovitostí pouze ta část hodnoty nemovitosti, která se vkládá do základního jmění společnosti, a na zbylou část hodnoty nemovitosti se osvobození nevztahuje. Protože na vklad žalobce do základního jmění společnosti P. p., s. r. o., byla z hodnoty nemovitostí započítána do základního jmění jen částka 200 000 Kč, je pouze tato částka vkladem vloženým do obchodní společnosti, který je osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, když z rozdílu mezi touto částkou a celkovou hodnotou podílu žalobce na předmětných nemovitostech vyměřil daň z převodu nemovitostí podle § 8 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. a), § 10 a § 11 a § 15 zákona č. 357/1992 Sb..

Námitku žalobce ohledně neplatnosti výzev shledal krajský soud nedůvodnou, poněvadž výzvy správce daně musí být v první řadě natolik určité, aby na ně mohl daňový subjekt jednoznačným způsobem reagovat, což v tomto případě bylo splněno a výzvy tak nelze považovat za neplatné ve smyslu ust. § 32 odst. 7 ZSDP. Absence uvedení hmotněprávního předpisu, namítaná žalobcem, není skutečností, která by mohla založit neplatnost rozhodnutí.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. písm. a) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení v následujících skutečnostech. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu v napadeném rozsudku, že ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. poskytuje osvobození od daně z převodu nemovitostí jen vkladům (převodům) do základního jmění společnosti a pokud jde o vklady základní jmění nezvyšující, tyto dani z převodu nemovitostí podléhají.

Stěžovatel také opětovně namítá, že ve výzvě k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí dle ust. § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 26. 1. 1998 a ve výzvě dle ust. § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 28. 6. 2001 chyběly některé základní náležitosti a došlo tím k porušení ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. stanoví, že povinnost podat daňové přiznání má ten, komu tato povinnost vznikne za zákona nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve, je i výzva ze dne 26. 1. 1998 rozhodnutím, kterým se ukládá konkrétní povinnost v řízení o vyměření daně z převodu nemovitostí a z tohoto důvodu musí být uvedeny hmotněprávní i procesněprávní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno v konkrétním případě. Stěžovatel tedy rovněž nesouhlasí s argumentací soudu ohledně námitky prekluze, protože uložil-li správce daně povinnost neplatným rozhodnutím, nemohl být tímto rozhodnutím přerušen běh prekluzivní lhůty.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Ze správního spisu bylo zjištěno, že na jednání valné hromady společnosti P. p., s. r. o. konané dne 1. 6. 1995 se všech 7 společníků usneslo, že navýší základní jmění této společnosti 1 400 000 Kč (celkem na 1 645 000 Kč) peněžitými i nepeněžitými vklady společníků. Stěžovatel jako podílový spoluvlastník nemovitostí (jejichž hodnota byla společníky stanovena na 4 360 000 Kč) vložil prohlášením vkladatele o vložení nemovitostí do vlastnictví s. r. o. dne 26. 6. 1995 svůj spoluvlastnický podíl k nemovitostem zaspaným na LV č. 5141 pro katastrální

území a obec P. do společnosti P. p., s. r. o. Právní účinky vkladu nastaly 29. 6. 1995 (rozhodnutí Katastrálního úřadu v Přerově, čj. 10 V 5-865/95). Skutečnost, že došlo k navýšení vkladu z původních 35 000 Kč o 200 000 Kč vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 7123. Povinností stěžovatele bylo ve třicetidenní lhůtě ode dne doručení prohlášení s doložkou povolení vkladu práva do katastru nemovitostí dle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., naposledy ve znění zákona č. 113/1994 Sb., podat přiznání k dani z převodu nemovitostí s předepsanými přílohami. Stěžovatel tak neučinil, byl tedy správcem daně podle § 40 odst. 1 ZSDP ze dne 26. 1. 1998, čj. 5513/98/3960/5021, vyzván k podání daňového přiznání. Od konce roku 1998 tak začala běžet ve smyslu § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. nová tříletá lhůta pro vyměření daně, která by skončila 31. 12. 2001, správce daně však vyzval podle § 43 odst. 1 ZSDP ze dne 28. 6. 2001, čj. 81736/01/393960/0477, k odstranění pochybností podaného daňového přiznání. Na tuto výzvu stěžovatel nereagoval a proto byla daň vyměřena ve lhůtě dle § 22 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb. platebním výměrem ze dne 29. 4. 2002, čj. 61455/02/393960/0477, ve výši 109 750 Kč ze základu 2 195 000 Kč a tuto zvýšil za opožděné podání daňového přiznání podle § 68 ZSDP o 549 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání a správce daně rozhodnutím ze dne 21. 10. 2002, čj. 1102224/02/393960/0477, odvolání částečně vyhověl a platební výměr změnil tak, že základ daně snížil na částku 1 107 300 Kč, ze kterého vyměřil daň ve výši 55 365 Kč a zvýšení daně za opožděné podání daňového přiznání snížil z částky 549 Kč na 277 Kč. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal odvolání, které žalovaný zamítl se závěrem, že osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. se nevztahuje na celý podíl žalobce na převáděné nemovitosti, ale pouze na částku 200 000 Kč představující vklad do základního jmění společnosti.

Nejvyšší správní soud nejdříve uvážil o námitce stěžovatele ohledně osvobození nepeněžitého vkladu do společnosti P. p., s. r. o. od daně z převodu nemovitostí.

Nejvyšší správní soud se právním posouzením otázky, zda se vkladem do obchodní společnosti podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. rozumí pouze vklad vložený do základního jmění obchodní společnosti, či jakýkoliv vklad, zabýval v rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, čj. 1 Afs 2/2003 - 52, v němž byl učiněn závěr, že ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb. a zákona č. 322/1993 Sb., osvobozovalo od daně pouze takové vklady do obchodních společností nebo družstev, jimiž se zvyšovalo základní jmění. Vklady do společností nebo družstev, které nezvyšovaly základní jmění, dani podléhaly.

Toto rozhodnutí zcela koresponduje jak se závěry správce daně, tak i krajského soudu. Nejvyšší správní soud v něm uvádí: „*S ohledem na skutečnost, že daňový zákon osvobozoval od daně pouze vklady vložené do obchodní společnosti při definici „vkladu“*“

podle obchodního zákoníku, vztahovalo se osvobození od daně pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění. Vklady do společnosti, které nezvyšovaly základní jmění, dani nepochybně podléhaly. Jestliže proto byla na obchodní společnost převedena celá nemovitost, ale součástí základního jmění této společnosti se dohodou společníků stala pouze určená část hodnoty převedené nemovitosti, bylo na místě osvobodit od daně pouze takovouto část. Zbývající část hodnoty převedené nemovitosti pak dani podléhá. V tomto směru lze odkázat i například na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem z 8. 11. 1999, sp. zn. 16 Ca 310/98 s navazujícím rozhodnutím Ústavního soudu III. ÚS 31/2000 (Sbírka nálezů Ústavního soudu svazek č. 18, usnesení č. 18, strana 427).“

K námitce, že výzva správce daně je daňovým rozhodnutím a že ve výzvě k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí dle § 40 odst. 1 ZSDP a ve výzvě dle § 43 odst. 1 ZSDP chyběly některé základní náležitosti (uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno) a tato vada má za následek neplatnost těchto rozhodnutí, tudíž nebyl přerušen běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že této námitce nelze přisvědčit, neboť výzva vydaná správcem daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v rámci vytýkacího řízení není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., protože se jí nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatele (podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, čj. 7 Afs 92/2006 - 69); významem náležitostí správních aktů v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval např. v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2005, čj. 8 Afs 18/2005 - 78 či v rozhodnutí ze dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003 - 216¹; shodně byl vysloven závěr, že chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Této intenzity pochybení správce daně neuvedením hmotněprávního předpisu ve výzvách doručených stěžovateli nedosahovalo a běh prekluzivní lhůty tak byl v obou případech přerušen.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

¹ Všechna zde uvedená rozhodnutí jsou publikována na www.nssoud.cz

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu