



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: Ing. B. K.**, bytem „X“, adresou pro doručování „X“, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2008, č. j. 14865/08-1400-505156,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal přezkoumání zákonnosti a následného zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 12. 2008, č. j. 14865/08-1400-505156, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Libochovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2007, č. j. 41433/07/197960/1876, jímž byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 135.520,-Kč ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění v době rozhodné (dále jen „zákon o trojdani“). Současně se žalobce domáhal i zrušení uvedeného platebního výměru, a aby soud uložil žalovanému povinnost uhradit mu náhradu nákladů řízení.

V žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného i správce daně považuje za nezákonná, neboť contra legem ukládají žalobci povinnost platit daň a tedy vzdát se vlastnictví ve prospěch státu. Žalobce je přesvědčen, že existují nejméně čtyři důvody nezákonnosti těchto rozhodnutí, a to v podobě nezákonného popření nároku na osvobození od daně žalobci, dále z důvodu prekluze lhůty k vyměření daně, dále z důvodu vyměření nesprávného druhu daně a také z důvodu nezákonného určení plátce této daně, kterou byl povinen platit jiný daňový

subjekt odlišný od žalobce.

Nezákonnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů žalobce spatřuje ve skutečnosti, že správce daně mu již dne 25. 1. 2002 doručil výzvu dle ust. § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v níž vyslovil pochybnosti, dále uložil žalobci, aby se do 15 dnů vyjádřil k prokázání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí, a vedle toho žalobce poučil o tom, že pokud neodstraní vzniklé pochybnosti nebo pokud nedodrží stanovenou lhůtu, je správce daně oprávněn zjistit základ daně podle pomůcek, které má k dispozici či které si sám opatří i bez součinnosti se žalobcem. Z toho žalobce dovozuje, že správci daně již tehdy bylo známo, že má pochybnosti o nároku žalobce na osvobození od daně, které nesouvisí s příslušnou pětiletou lhůtou pro osvobození, a proto jestliže se nespokojil s vyjádřením žalobce k výše zmíněné výzvě, měl správce daně ex lege dotyčnou daň vyměřit. Tato možnost dle žalobce trvala od konce roku 2002 a ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu a § 22 zákona o trojdani do 31. 12. 2005. Žalobce je přesvědčen, že po této lhůtě již nebylo možno jakýkoliv druh daně vyměřit, přičemž na této skutečnosti nic nemění ani pozdější úkony správce daně, které jsou díky tomu nicotné a nemající žádný právně relevantní vliv na běh a trvání lhůty pro vyměření daně. Po 1. 1. 2006 zákonná možnost pro vyměření dotyčné daňové povinnosti prekluzí zanikla. Pokud správce daně nekonal věcně správně a daň nevyměřil, nezavinil tento stav žalobce.

Dle žalobce správce daně a žalovaný pochybili i tím, že mu vyměřili nesprávnou daň, neboť pokud došlo ke zcizení nemovitostí do společnosti BK-Real, s.r.o., bezúplatně, a to právně relevantním způsobem, nemohlo by se podle zákona jednat o daň z převodu nemovitostí, která je vázána na úplatné převody, nýbrž by šlo o daň darovací ve smyslu ust. § 5 odst. 1, odst. 2 písm. b) a ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, jejímž poplatníkem by ovšem byla obdarovaná společnost, jíž však daň nikdy vyměřena nebyla a ani nikdy nebyl učiněn úkon k jejímu vyměření.

Žalobce má za to, že vklad do společnosti byl proveden v souladu se zákonem, a tudíž i z tohoto důvodu mu daňová povinnost nevznikla, a proto očekával osvobození od daně z převodu nemovitostí. Žalobce totiž byl od počátku vzniku společnosti BK-Real, s.r.o., a je i dosud společníkem této společnosti, takže splnil podmínky pro osvobození od příslušné daně ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

V závěru žaloby pak žalobce obsáhle odcitoval nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 a vyjádřil přesvědčení, že jeho závěry lze plně vztáhnout i na žalobcův případ, zejména pokud se jedná o otázku zániku oprávnění správce daně k vyměření daňových povinností.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

K věci uvedl, že základní podmínkou pro osvobození od daňové povinnosti, která je uvedena v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani je skutečnost, že se jedná o vklady vložené podle zvláštního zákona, jímž je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), do obchodních společností nebo družstev. Obchodní zákoník přitom vymezuje vklad společníka v ust. § 59 odst. 1 jako souhrn peněžních a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání společnosti. Současně vymezuje v ust. § 58 odst. 1) základní kapitál společnosti jako peněžní vyjádření souhrnu peněžních a nepeněžních

vkladů všech společníků do společnosti, přičemž v odst. 2 je stanoveno, že základní kapitál se vytváří povinně ve společnosti s ručením omezeným a v akciové společnosti a jeho výše se zapisuje do obchodního rejstříku. Zákon o trojdani osvobozuje v ust. § 20 odst. 6 písm. e) pouze vklady vložené do obchodních společností při definici vkladu podle obchodního zákoníku. Vzhledem k tomu, že se jedná o vklady do základního kapitálu společnosti, vztahuje se osvobození od daně z převodu nemovitostí pouze na vklady do společnosti zvyšující základní kapitál. Pokud se jedná o vklady do společnosti nezvyšující základní kapitál, tak tyto vklady – převody majetku na společnost – podléhají dani z převodu nemovitostí, neboť se nejedná o vklady ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

V návaznosti na právě uvedené pak žalovaný zmínil, že správce daně v daňovém řízení po žalobci požadoval důkazy, které by osvědčily navýšení základního kapitálu společnosti. K navýšení základního kapitálu v souvislosti se vkladem žalobce u společnosti BK-Real, s.r.o., v obchodním rejstříku ovšem nedošlo ani následně, tj. ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný trvá na tom, že žalobce nedoložil navýšení základního kapitálu u společnosti BK-Real, s.r.o., o hodnotu jeho vkladu zápisem v obchodním rejstříku s výší základního kapitálu této společnosti. Dle žalovaného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 10. 2006, č. j. 29 Odo 1169/2005 – 216, a usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, č. j. F 9041/2001/C 15733 – 126, potvrzují, že k navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., o hodnotu vloženého nepeněžitého vkladu nikdy nedošlo, čímž nejsou splněny základní podmínky pro osvobození.

Žalovaný je přesvědčen, že daňová povinnost žalobce nebyla prekludována, jelikož právní účinky vkladu do katastru nemovitostí vznikly dnem 29. 3. 2000 a v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani je výslovně stanoveno, že po dobu dotyčných pěti let neběží lhůty pro vyměření daně. V předmětném ustanovení je tak zakotveno tzv. stavění prekluzivní lhůty, což v praxi znamená, že po dobu pěti let od okamžiku rozhodného pro podání daňového přiznání tříletá prekluzivní lhůta stanovená v ust. § 22 zákona o trojdani v souladu s ust. § 47 daňového řádu neběží. Dle žalovaného počátek lhůty pro vyměření daně je sice nutno odvodit od konce roku, v němž byl žalobce povinen podat daňové přiznání, tj. od 31. 12. 2000, nicméně podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani lhůta neběží po dobu pěti let od vkladu do katastru nemovitostí, tj. od 29. 3. 2000 do 29. 3. 2005. Tříletá prekluzivní lhůta tak měla uplynout dnem 31. 12. 2008. Správce daně však dne 3. 1. 2006 vyzval žalobce k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 43 odst. 1 daňového řádu, čímž došlo k prodloužení lhůty pro vyměření do 31. 12. 2009.

Dále žalovaný má za to, že předmětný vklad není bezúplatným převodem vlastnického práva k nemovitostem ve prospěch společnosti BK-Real, s.r.o., nýbrž úplatným převodem, jehož důsledkem je vznik daňové povinnosti k dani z převodu nemovitostí, neboť pokud vlastník převádí svůj majetek do vlastnictví společnosti, nelze to posuzovat tak, že by svůj majetek poskytl společnosti bez jakékoliv protihodnoty. Tímto vkladem dochází ke zvýšení majetku společnosti a tím i k celkovému zvýšení hodnoty podílu společníka na majetku společnosti a případném zisku. Pokud správce daně po žalobci opakovaně požadoval prokázání nároku na osvobození od předmětné daně, nelze v tom spatřovat „účelné“ prodlužování daňového řízení. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně ve vyměřovacím řízení sledoval vývoj okolo zápisu vkladu do obchodního rejstříku a „čekal“ v rámci zákonné lhůty pro vyměření na důkaz, který rozhodne o přiznání či nepřiznání osvobození, neboť v ust. § 58 odst. 2 obchodního zákoníku je zakotvena povinnost zápisu základního kapitálu do obchodního rejstříku. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že zákon o trojdani zakládá nárok

na osvobození od daňové povinnosti tehdy, pokud jsou splněny podmínky obchodního zákoníku spojené se vkladem do obchodní společnosti.

K právě uvedeným skutečnostem žalovaný ještě doplnil, že žalobce vedl několik soudních řízení v souvislosti se zápisem zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Ačkoliv samotné vyjádření žalobce o konání těchto soudních řízení potvrdilo názor správce daně, že nedošlo k navýšení základního kapitálu u dotyčné společnosti a tím i k naplnění jedné z podmínek pro osvobození od daňové povinnosti, tak správce daně nebyl povinen v pětileté lhůtě přikročit k vyměření daňové povinnosti, jelikož lhůta pro vyměření po dobu těchto pěti let neběží. Správce daně přistoupil k vyměření daně z převodu nemovitostí po obdržení pravomocného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2007, č. j. F 17325/2007 – 265, C 15733, o zastavení řízení o odvolání do usnesení téhož soudu ze dne 11. 6. 2007, č. j. F 13551/2007 – 259, C 15733, jímž byl zamítnut návrh na zápis změn do obchodního rejstříku.

Vedle toho žalovaný výslovně připustil, že žalobce splnil jednu ze dvou kumulativně daných podmínek pro osvobození od daňové povinnosti zakotvených v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, neboť od počátku vzniku společnosti BK-Real, s.r.o., do vydání žalobou napadeného rozhodnutí byl společníkem této společnosti. Daň z převodu nemovitostí však byla vyměřena z důvodu porušení druhé podmínky, a to pro nezvýšení základního kapitálu dotyčné společnosti v obchodním rejstříku.

Závěrem žalovaný uvedl, že pro veškerá svá tvrzení nachází oporu v zákonné úpravě obsažené v daňovém řádu a zákonu o trojdani a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů, přičemž je zřejmé, že žalobce nebyl žalobou napadeným rozhodnutím a jemu předcházejícím platebním výměrem zkrácen na svých právech. Vedle toho žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlédnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky včetně případné prekluze však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba z pohledu všech čtyř uplatněných žalobních námitek, a to nezákonného popření nároku na osvobození od daně žalobci, dále uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně, dále vyměření nesprávného druhu daně a také uložení daňové povinnosti žalobci, ač tuto povinnost případně měl jiný daňový subjekt, není naprosto důvodná.

V daném případě mezi žalobcem a žalovaným nebylo žádného sporu ohledně základních skutkových okolností daného případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spise, jenž soudu předložil žalovaný. Soud proto bez dalšího vycházel z faktu, že dne 29. 2. 2000 žalobcem bylo sepsáno prohlášení o vkladu jedné ideální poloviny nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 107 vedeném u Katastrálního úřadu v Litoměřicích pro obec Křesín a k. ú. Levousy do vlastnictví společnosti BK-Real, s.r.o. Vkladatelem byl žalobce, jenž do vydání žalobou napadeného rozhodnutí byl zároveň společníkem této společnosti. Dále soud vycházel ze skutečnosti, že vklad práva do katastru nemovitostí byl zapsán rozhodnutím Katastrálního úřadu v Litoměřicích dne 12. 6. 2000 pod č. j. 20611-V5-1008/2000 s tím, že právní účinky vkladu vznikly dnem 29. 3. 2000. Vkládané nemovitosti byly oceněny znaleckým posudkem znalce Pavla Česala z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí, ze dne 16. 7. 1999, č. 94/1209/99, ve výši 2.702.895,-Kč představující ½ znalecm zjištěné ceny po zaokrouhlení ve výši 5.405.790,-Kč. Pro vyhodnocení předmětné žaloby má pak význam i skutečnost, že usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, č. j. F 9041/2001/C 15733 – 126, byl zamítnut návrh společnosti BK-Real, s.r.o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001, přičemž toto zamítavé usnesení krajského soudu bylo potvrzeno usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 5. 2005, č. j. 7 Cmo 375/2004 – 164, vůči němuž pak bylo usnesením Nejvyššího soudu ze dne 12. 10. 2006, č. j. 29 Odo 1169/2005 – 216, zamítnuto dovolání podané společností BK-Real, s.r.o.

Z právě uvedeného vyplývá, že předmětným vkladem byla změněna výše obchodního majetku společnosti v souladu s ust. § 6 obchodního zákoníku, přičemž ale nedošlo ke zvýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o. Skutečnost, že nedošlo ke zvýšení základního kapitálu dotyčné společnosti do vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přitom dokládají i výpisy z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem oddíl C, vložka 157333, pořízené mj. ke dni 21. 9. 2000, č. 8-14783/2000, a ke dni 25. 9. 2003, č. 24435/2003 a zejména pak úplný výpis z obchodního rejstříku ohledně společnosti BK-Real, s.r.o., který je volně dostupný portálu www.justice.cz, a do něhož nahlédl soud při projednávání předmětné věci.

S ohledem na žalobcovy uplatněné námitky se soud předně zabýval tím, zda společníkův vklad nemovitosti do obchodní společnosti je právním úkonem bezúplatným, který by pak mohl podléhat za jistých okolností dani darovací, nebo zda se jedná o právní úkon úplatný, který je předmětem daně z převodu nemovitostí dle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, ovšem za předpokladu, že by tento právní úkon nebyl osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

Již výše bylo zmíněno, že předmětným vkladem byl zvýšen obchodní majetek společnosti BK-Real, s.r.o., aniž by došlo ke zvýšení základního kapitálu této společnosti. Hodnota vkladu tak měla vliv pouze na výši obchodního majetku, když vklad nebyl v souladu s ust. § 145 obchodního zákoníku zapsán do obchodního rejstříku. Podle ust. § 145 obchodního zákoníku, které je ve své podstatě duplicitní k obecné úpravě zakotvené v ust. § 58 odst. 2 obchodního zákoníku, mj. platí, že jednatele společnosti s ručením

omezením, kterou nepochybně byla a je společnost BK-Real, s.r.o., jsou povinni bez zbytečného odkladu podat návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Žalobce by přitom měl vzít v potaz skutečnost, že pro daný případ zápis zvýšení základního kapitálu má konstitutivní a nikoliv deklaratorní účinky.

Dále by žalobce měl vzít v potaz skutečnost, že obchodní zákoník nezná jiný vklad, než vklad do základního kapitálu, na rozdíl od postupů v účtování, které znají vklad do základního kapitálu a vklad nezvyšující základní kapitál. Žalobce sice navrhoval provedení vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., ale k navýšení základního jmění fakticky nedošlo. Tímto vkladem došlo „pouze“ ke zvýšení obchodního majetku této společnosti. Žalobce by měl od pojmu základního kapitálu důsledně odlišovat obchodní majetek, který definuje ust. § 6 odst. 1 obchodního zákoníku a jímž se pro účely tohoto zákona v případě právnických osob rozumí veškerý jejich majetek. Pokud se jedná o charakter předmětného vkladu nemovitostí, tak je třeba jej chápat jako aktivum, jako určitou majetkovou hodnotu, která zvyšuje čistý obchodní majetek společnosti BK-Real, s.r.o. Čistý obchodní majetek je podle ust. § 6 odst. 3 obchodního zákoníku v případě právnických osob obchodní majetek po odečtení veškerých závazků. Také je třeba brát zřetel na skutečnost, že právě čistý obchodní majetek je určující např. pro výši vypořádacího podílu, popř. pro výši likvidačního zůstatku. Čistý obchodní majetek má také vazbu i na výši eventuelně vypláceného zisku. Čistý obchodní majetek je spojen i s obchodním podílem, jenž vyjadřuje míru účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti.

Dále je nutno uvést, že pojmovým znakem darování je podle ust. § 628 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je bezplatné rozmnožení majetku obdarovaného. Za darovanou hodnotu nesmí být dárci poskytnuto nějaké protiplnění, které by mělo majetkovou hodnotu. Darování tedy představuje bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, které je dle ust. § 6 odst. 1 zákona o trojdani předmětem daně darovací. V daném případě ale soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že žalobce předmětným vkladem získal protihodnotu v důsledku zvýšení čistého obchodního majetku společnosti BK-Real, s.r.o., čímž se zvýšila hodnota jeho obchodního podílu, a proto posoudil tento úkon jako úplatný, který je obecně předmětem daně z převodu nemovitostí podle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Rozhodujícím kritériem pro posouzení úplatnosti převodu je nepochybně poskytnutí úplaty, za niž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Tento dílčí závěr přitom soud v minulosti opakovaně vyslovil v rámci své rozhodovací činnosti, a to např. v rozsudku ze dne 2. 6. 2004, č. j. 16 Ca 223/2001 -33, přičemž jeho judikatura zcela koresponduje i stávající judikatuře Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 – 75, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 995/2006 a také na www.nssoud.cz). Žalobce proto nedůvodně namítá, že správce daně se žalovaným mu vyměřili nesprávný druh daně, neboť s ohledem na výše uvedené skutečnosti v jeho případě přicházelo v úvahu uložení daňové povinnosti výlučně na dani z převodu nemovitostí.

Podle tehdy platného ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani byly od daně osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, přičemž zvláštním zákonem je třeba rozumět obchodní zákoník, který otázky obchodních společností a vkladů do nich řeší. Jak již bylo zmíněno výše, obchodní zákoník nezná jiný vklad, než vklad do základního kapitálu společnosti, čemuž

odpovídá definice základního kapitálu obsažená v ust. § 58 odst. 1 obchodního zákoníku, dále definice vkladu společníka obsažená v ust. § 59 odst. 1 obchodního zákoníku a zejména pak ust. § 105 odst. 1 a ust. § 109 odst. 2 obchodního zákoníku, v nichž je definice společnosti s ručením omezeným vázána na definici základního kapitálu. Právě výkladem těchto uvedených ustanovení lze dospět k závěru, že „vkladem“ do obchodní společnosti je třeba rozumět ten vklad, který se jako vklad započítává na vklad společníka a vytváří základní kapitál společnosti. Na tento vklad se pak vztahuje osvobození od daně dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Jelikož v projednávané věci ale hodnota vkladu měla vliv pouze na výši obchodního majetku a nikoliv na výši základního kapitálu s ohledem na skutečnost, že výše vkladu nebyla v souladu s ust. § 145 obchodního zákoníku zapsána do obchodního rejstříku, nejednalo se tak o vklad, jaký má na mysli ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, tudíž tento vklad nepodléhal osvobození podle tohoto posledně citovaného paragrafu. Proto byl soud nucen konstatovat, že žalobce nedůvodně namítá, že správce daně se žalovaným mu nezákonně popřeli nárok na osvobození od daně. I tento dílčí závěr soudu přitom soud v minulosti opakovaně vyslovil v rámci své rozhodovací činnosti, a to např. v již citovaném rozsudku ze dne 2. 6. 2004, č. j. 16 Ca 223/2001 - 33, přičemž tento dílčí závěr zcela koresponduje i stávající judikatuře Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 29. 3. 2005, č. j. 1 Afs 2/2003 - 52, který je dostupný na www.nssoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 7 Afs 51/2007 - 121, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2183/2011 a také na www.nssoud.cz) a také judikatuře Ústavního soudu (k tomu srov. např. usnesení ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000, ze dne 28. 5. 2005, sp. zn. II. ÚS 184/02, oba dostupné na www.nalus.cz).

V daném případě převodcem dotyčných nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 107 vedeném u Katastrálního úřadu v Litoměřicích pro obec Křesín a k. ú. Levousy byl nepochybně žalobce, což ostatně nikterak nezpochyboval ani sám žalobce, a proto mu svědčilo postavení poplatníka, zatímco společnost BK-Real, s.r.o., byla v daném případě „jen“ ručitelem ve smyslu ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Z tohoto důvodu soud vyhodnotil žalobcovu námitku o uložení mu daňové povinnosti, ačkoliv tuto povinnost případně měl mít jiný daňový subjekt, jako naprosto nedůvodnou.

Žalobce rovněžtak mylně dovozuje, že v jeho případě došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Po zevrubném prostudování předloženého správního spisu a relevantní právní úpravy dospěl soud ve shodě se žalovaným k závěru, že předmětná daňová povinnost nebyla prekludována, ovšem z poněkud odlišných důvodů. Z hlediska námitky prekluze představuje relevantní právní úpravu především ust. § 22 zákona o trojdani a nikoliv ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, jak dovozoval žalovaný. V daném případě totiž aplikace ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani jako takového, tj. včetně ustanovení o tzv. stavění prekluzivní lhůty, díky čemuž u vkladů ve smyslu tohoto ustanovení dobu pěti let od okamžiku rozhodného pro podání daňového přiznání tříletá prekluzivní lhůta stanovená v ust. § 22 zákona o trojdani neběží, nebyla dána. Je tomu tak proto, že žalobcem učiněný vklad nepředstavuje vklad ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, neboť tento vklad měl vliv pouze na výši obchodního majetku a nikoliv na výši základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., jak již bylo soudem konstatováno výše. Aplikace ustanovení o tzv. stavění prekluzivní lhůty, které je zakotveno v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, totiž nachází uplatnění jen v případě, že se jedná o vklady vložené do základního kapitálu té které obchodní společnosti, což se v případě žalobce v době rozhodné prokazatelně nenastalo.

S ohledem na právě uvedené skutečnosti soud při vyhodnocování námitky marného

uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně vycházel z toho, že právní účinky předmětného vkladu do katastru nemovitostí vznikly dnem 29. 3. 2000, a proto běh tříleté prekluzivní lhůty zakotvené v ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani začal běžet dnem 31. 12. 2000, neboť žalobci jakožto poplatníkovi vznikla povinnost podle ust. § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani podat místně příslušnému správci daně daňové přiznání v roce 2000, a to nejpozději do 30. 6. 2000, a její konec bez dalšího připadal na den 31. 12. 2003. V daném případě však nelze zapomínat na skutečnost, že v ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani je zakotveno tzv. přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty k vyměření daně a založení nového běhu této lhůty, a to v případě, kdy je před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ze strany správce daně vůči daňovému subjektu s tím, že dotyčná lhůta běží znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, přičemž vyměřit a doměřit daň lze ovšem nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Z obsahu správního spisu z hlediska běhu dotyčné tříleté prekluzivní lhůty vyplývá, že tato lhůta byla ve smyslu ust. 22 odst. 2 zákona o trojdani, ve znění v době rozhodné, před jejím marným uplynutím přerušena a započal její nový běh dnem 31. 12. 2002 s tím, že její konec nově připadal na 31. 12. 2005, neboť správce daně v intencích ust. § 43 odst. 1 daňového řádu legitimně přikročil dne 25. 1. 2002 k vydání výzvy k odstranění pochybností, č. j. 2006/02/197960/1876, již byl žalobce vyzván, aby doložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu. Z obsahu správního spisu v tomto směru přitom vyplývá, že dotyčnou výzvu žalobce osobně převzal oproti svému vlastnoručnímu podpisu prostřednictvím pošty dne 29. 1. 2002, a proto soud vzal za prokázané, že žalobce byl o tomto úkonu správce daně náležitě zpraven, jak výslovně předpokládá ust. 22 odst. 2 zákona o trojdani. Jelikož žalobce na základě této výzvy správci daně nedoložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu, a to s poukazem na dosud nezrealizovaný zápis do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem pro soudem zjištěné nedostatky návrhu společnosti BK-Real, s.r.o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001, je soud toho názoru, že správce daně nepochybil, pokud následně opět v intencích ust. § 43 odst. 1 daňového řádu přikročil dne 22. 1. 2004 k vydání opětovné výzvy k odstranění pochybností, č. j. 1553/04/197960/1876, již byl žalobce opět vyzván, aby doložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu. Protože i tuto výzvu žalobce osobně převzal oproti svému vlastnoručnímu podpisu prostřednictvím pošty dne 26. 1. 2004, je třeba na tento úkon správce daně opět pohlížet jako na úkon ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani, v důsledku kterého došlo před marným uplynutím tříleté prekluzivní daně k jejímu opětovnému přerušení a započetí jejího nového běhu dnem 31. 12. 2004, s tím, že její konec nově připadal na 31. 12. 2007. I přes tuto opětovnou výzvu však žalobce správci daně nedoložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu, a to s poukazem na dosud probíhající soudní spor, a to u Vrchního soudu v Praze, ohledně stále nezrealizovaného zápisu do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem pro soudem zjištěné nedostatky návrhu společnosti BK-Real, s.r.o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001. Za tohoto skutkového stavu pak správce daně opět v intencích ust. § 43 odst. 1 daňového řádu přikročil dne 3. 1. 2006 k vydání výzvy k odstranění pochybností, č. j. 207/06/197960/1876, již byl žalobce vyzván, aby doložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu, přičemž z obsahu správního spisu v tomto směru rovněž vyplývá, že dotyčnou výzvu žalobce osobně převzal od správce daně oproti svému

vlastnoručnímu podpisu dne 31. 3. 2006. Proto i v tomto případě soud vzal za prokázané, že žalobce byl o tomto úkonu správce daně náležitě zpraven, jak výslovně předpokládá ust. 22 odst. 2 zákona o trojdani, čímž došlo před marným uplynutím tříleté prekluzivní daně k jejímu přerušení a započetí jejího nového běhu dnem 31. 12. 2006 s tím, že její konec nově připadal na 31. 12. 2009. I na základě této opětovné výzvy ovšem žalobce správci daně nedoložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu, a to s poukazem na dosud probíhající soudní spor, a to u Nejvyššího soudu, ohledně stále nezrealizovaného zápisu do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem pro soudem zjištěné nedostatky návrhu společnosti BK-Real, s.r.o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001. Vedle toho z obsahu správního spisu vyplývá, že dotyčná tříletá prekluzivní lhůta byla ve smyslu ust. 22 odst. 2 zákona o trojdani před jejím marným uplynutím opět přerušena a opět započal její nový běh dnem 31. 12. 2007 s tím, že její konec nově připadal na 31. 12. 2010, neboť správce daně taktéž v intencích ust. § 43 odst. 1 daňového řádu legitimně přikročil dne 19. 6. 2007 k vydání výzvy k odstranění pochybností, č. j. 25786/07/197960/1876, již byl žalobce opětovně vyzván, aby doložil doklady o navýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., v souvislosti s jím učiněným prohlášením o vkladu. I v tomto případě z obsahu správního spisu v tomto směru vyplývá, že dotyčnou výzvu žalobce převzal oproti vlastnoručnímu podpisu prostřednictvím pošty dne 2. 7. 2007, a proto soud vzal za prokázané, že žalobce byl i o tomto úkonu správce daně náležitě zpraven, jak výslovně předpokládá ust. 22 odst. 2 zákona o trojdani.

Z hlediska posouzení námítky prekluze má pak v neposlední řadě význam i skutečnost, že správce daně předmětný platební výměr, jímž byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve shora uvedené výši, vydal dne 18. 12. 2007, přičemž toto rozhodnutí nabylo právní moci již dne 6. 1. 2009, kdy bylo žalobci oproti vlastnoručnímu podpisu prostřednictvím pošty řádně doručeno žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2008, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání vůči dotyčnému platebnímu výměru, a tedy zjevně před marným uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, jejíž konec připadal až na den 31. 12. 2010. Dotyčný platební výměr přitom správce daně vydal s ohledem na zjištění, že usnesením Nejvyššího soudu ze dne 12. 10. 2006, č. j. 29 Odo 1169/2005 – 216, které nabylo právní moci dne 5. 9. 2007, bylo zamítnuto dovolání podané společností BK-Real, s.r.o., vůči usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 5. 2005, č. j. 7 Cmo 375/2004 – 164, jímž bylo v rámci odvolacího řízení potvrzeno usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, č. j. F 9041/2001/C 15733 – 126, kterým byl zamítnut návrh společnosti BK-Real, s.r.o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001, a tedy s konečnou platností bylo rozhodnuto o tom, že výše žalobcova vkladu nemovitostí nebude zapsána do obchodního rejstříku, v důsledku čehož hodnota tohoto vkladu měla vliv pouze na výši obchodního majetku a nikoliv na výši základního kapitálu dotyčné společnosti.

Na tomto místě soud považuje za potřebné zmínit, že správcem daně učiněné opětovné výzvy zde dne, 25. 1. 2002, 22. 1. 2004, 3. 1. 2006 a 19. 6. 2007, soud s ohledem na specifické skutkové okolnosti daného případu neposoudil jako účelové prodlužování zákonem striktně dané tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně a tedy představující nezákonný postup správce daně, v důsledku něhož by bylo nutné zrušit žalobou napadené rozhodnutí. Soud má za to, že na výše nastíněný postup správce daně je nutné pohlížet jako na projev benevolence správce daně vůči žalobci činěný ve snaze dát žalobci možnost zhojit jednu z podmínek pro vznik případného osvobození od předmětné daňové povinnosti, a to doložit, že se skutečně jedná o vklad vložený do základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., zapříčiněný

nesprávným názorem správce daně o stavění dotyčné prekluzivní lhůty k vyměření po dobu pěti let ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani a vyčkávání na výsledek soudního řízení ve věci návrhu na zápis změny základního kapitálu dotyčné společnosti ze dne 7. 3. 2001, v důsledku čehož správce daně po dobu pěti let navíc (ovšem za současné zákonné prolongace tříleté prekluzivní lhůty k doměření) žalobci umožňoval doložit realizaci jím provedeného vkladu i do základního kapitálu společnosti BK-Real, s.r.o., a nikoliv jen do obchodního majetku této společnosti. Správci daně přitom vzniklo oprávnění doměřit žalobci předmětnou daňovou povinnost již dříve, neboť daňová povinnost v dané věci žalobci vznikla okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost, tj. 29. 3. 2000 - právními účinky vkladu vlastnického práva převáděných nemovitostí do katastru nemovitostí, a k tomuto rozhodnému datu je nutno posuzovat všechny prvky daňově právního vztahu. Ovšem pokud tak správce daně učinil později, avšak před marným uplynutím prekluzivní lhůty, nelze v této skutečnosti spatřovat nezákonnost. Žalobce by měl vzít na vědomí skutečnost, že 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.

S ohledem na právě uvedené skutkové a právní okolnosti daného případu soud tudíž žalobcův poukaz na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, vyhodnotil jako nepříhodný.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu posoudil jako nedůvodnou, když rozhodnutí žalovaného nevyhodnotil jako nezákonné pro chybné posouzení dotyčného případu, neboť správce daně byl oprávněn vyměřit žalobci daň z převodu nemovitostí ve smyslu ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatnil a navíc mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti ani nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo

jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 29. října 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová