



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **EKOZIS, spol. s r.o.**, se sídlem Na Křtaltě 21, Zábřeh, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze, Trojanova 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 10. 2006, č. j. 22 Ca 399/2004 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Stěžovatel **je povinen** zaplatit na nákladech řízení o kasační stížnosti žalobci k rukám advokáta JUDr. Jaroslava Nováka Ph.D., se sídlem v Praze, Trojanova 12, částku 2856 Kč ve lhůtě do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno

rozhodnutí stěžovatele ze dne 23.7.2004, č. j. 1336/140/2004. Tímto rozhodnutím stěžovatel k odvolání žalobce změnil platební výměr Finančního úřadu v Zábřehu (dále jen „správce daně“) na daň z převodu nemovitosti č. j. 56527/03/400960/7653 ze dne 26. 9. 2003 tak, že daň z převodu nemovitosti vyměřil žalobci ve výši 342 400 Kč ze základu daně 6 848 000 Kč.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Nesprávné právní posouzení spočívá dle stěžovatele v závěru krajského soudu o tom, že stěžovatel nesprávně označil cenu stanovenou posudkem znalce pro účely vkladu dle ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku jako cenu sjednanou, v důsledku čehož došlo k nesprávnému stanovení základu daně z převodu nemovitostí v konkrétní věci, protože dle citovaného názoru soudu stanovení hodnoty nepeněžitého vkladu do společnosti nelze považovat za ujednání smluvní s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 242/2005 - 30 ze dne 26. 5. 2006.

Výše uvedený názor je dle stěžovatele mylný z níže uvedených důvodů. Stěžovatel uvádí, že dnes již není sporu o tom, že v případě poskytnutí vkladu do společnosti se jedná o úplatný závazkový vztah. Tento názor je potvrzen řadou rozsudků i rozhodnutím Ústavního soudu (např. III. ÚS 31/2000 ze dne 18. 5. 2000). Zavázeli-li se vkladatel poskytnout jako nepeněžitý vklad nemovitou věc, znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo k ní podobně jako by se zavázal kupní smlouvou. Výše nepeněžitého vkladu musí být zásadně uvedena ve společenské smlouvě, rozhodnutí valné hromady nebo v obdobném dokumentu. Hodnota nepeněžitého vkladu se sice stanoví podle posudku znalce, smluvní volnost stran spočívá v tom, že společník a společnost se musí dohodnout na částce, která se započítává na vklad společníka, a která je peněžně vyjádřena v základním kapitálu.

Hodnota nepeněžitého vkladu, stanovená znalcem pro účely vkladu dle ustanovení § 59 obchodního zákoníku, je účastníkům závazkového vztahu známa předem a je na jejich vůli, zda za těchto podmínek vklad do základního kapitálu společnosti bude realizován či nikoli. Pokud nedojde ke shodě, pak nepeněžitý vklad nebude vložen. Z uvedeného vyplývá, že určení hodnoty vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti je věcí smluvní dohody. Pokud je do základního kapitálu vložena pouze část hodnoty nemovitostí, požívá ve smyslu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani z převodu nemovitostí, osvobození pouze tato část, zbývající část hodnoty nemovitostí – vložena mimo základní kapitál – osvobození ve výše uvedeném smyslu nepožívá.

Majetek vkládaný do obchodní společnosti je tedy předmětem zvláštního právního úkonu, který lze považovat za smlouvu mezi společností a společníkem. Podle názoru Nejvyššího soudu uvedeného v rozsudku pod sp. zn. Cdo 1143/2000 má smlouva, kterou se uskutečňuje vklad, charakter kupní smlouvy, kdy sjednaná kupní cena představuje vklad společníka do obchodní společnosti, a proto nedochází k jejímu proplacení. Názor, že cena nemovitostí ohodnocená pro účely vkladu posudkem znalce dle § 59 obchodního zákoníku je cenou sjednanou, lze subsidiárně dovodit i z názorů odborné veřejnosti publikovaných v komentářích či časopisech. I. P. v komentáři k § 59 odst. 2 obchodního zákoníku mimo

jiné uvádí, že zaváže-li se vkladatel poskytnout věc, znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo k ní, podobně jako by se k tomu zavázal kupní smlouvou. Z výkladu právních odborníků vyplývá, že ocenění nepeněžitých vkladů by mělo být oceněním tržním, identickým jak pro účely vkladu, tak pro účely základu daně z převodu nemovitostí. Cena vkládaných nemovitostí ohodnocená pro účely vkladu do základního kapitálu dle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku znaleckými posudky Ing. V. H. a Ing. J. A. ze dne 7. 5. 1999 ve výši 7 100 000 Kč se považuje za cenu sjednanou i pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí dle § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Zjištěná cena vkládaných nemovitostí dle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitostí nabývajících společností, dle znaleckého posudku znalce Ing. V. H. ze dne 15. 4. 2003, vyhotoveného ke dni 7. 6. 2000, podle oceňovacího předpisu, tj. podle zákona č. 151/1997 Sb. činí 2 826 000 Kč. Takto zjištěná cena je evidentně nižší než cena vkládaných nemovitostí stanovených pro účely § 59 obchodního zákoníku a dle stěžovatele nemůže být základem daně z převodu nemovitostí.

Pro úplnost stěžovatel uvádí, že s účinností od 1. 1. 2004 byl zákonem č. 420/2003 Sb., novelizován výše uvedený zákon o dani z převodu nemovitostí, a byl samostatně upraven základ daně z převodu nemovitostí v případě vkladu nemovitostí do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti, a to tak, že základem daně je hodnota určená posudkem znalce dle obchodního zákoníku. Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně přiznal žalobci náklady řízení v plné výši, když žalobce uspěl se svojí žalobou pouze částečně, neboť námitka ve věci osvobození celého vkladu do společnosti byla krajským soudem shledána nedůvodnou. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Stěžovatel kasační stížnost dne 1. 6. 2007 doplnil. Odkázal na závěry rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 7 Ca 250/2005 - 57 ze dne 23. 3. 2007.

Žalobce se s podanou kasační stížností neztotožňuje a souhlasí s napadeným rozsudkem. Žalobci není zřejmé, z čeho stěžovatel odvozuje existenci jakékoliv listiny, jejíž obsahem by bylo sjednání ceny 2 725 900 Kč. Při vkladu nemovitosti do základního kapitálu je totiž vydáváno písemné prohlášení podle § 60 odst. 2 obchodního zákoníku, které je při založení společnosti předáváno správci vkladu. Toto prohlášení je jednostranným právním úkonem. Úvahy stěžovatele o právní povaze vkladu jsou dle žalobce irelevantní. Vklad nemovitosti do základního jmění nemůže být proveden smlouvou o převodu nemovitosti, neboť zákon předepisuje jiný postup. Žalobce shledává právní argumentaci žalovaného chybnou, naopak výrok napadeného rozsudku zákonným a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a uplatněného důvodu /§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s./ a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění k 31. 12. 2003 (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“), je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Dle ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku ve znění rozhodném pro projednávanou věc se hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti stanoví na základě posudku zpracovaného znalcem, přičemž pokud hodnota nepeněžitého vkladu přesahuje částku 1 milion Kč nebo je předmětem vkladu podnik, jeho část, know-how anebo je společnost zakládána jedním zakladatelem, vyžadují se posudky dvou znalců. Dále pak zmíněné ustanovení uvádí, co musí posudek znalce obsahovat.

Předmětem sporu je v daném případě posouzení, zda stanovení hodnoty nepeněžitého vkladu na základě znaleckého posudku dle ustanovení § 59 odst. 3 obchodního zákoníku lze považovat za cenu sjednanou ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí a vycházet z ní pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí.

Nejvyšší správní soud se již k dané problematice vyjadřoval v rozsudku ze dne 26. dubna 2007, č. j. 9 Afs 9/2007 - 73 a dospěl k níže uvedeným závěrům.

„Pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností se do účinnosti zákona č. 420/2003 Sb., kterým se novelizoval zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, použije cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Hodnotu vkládané nemovitosti, ohodnocenou pro účely vkladu dle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku, stanovenou podle posudku znalce, nelze považovat za cenu sjednanou ve smyslu § 10 písm. a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

...Za vklad nezískává převodce peníze, jako v případě sjednané ceny, ale jinou majetkovou hodnotu, konkrétně účast ve společnosti. Hodnota vkladu je pevně dána posudkem znalce. Hodnotou nepeněžitého vkladu podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost při nepeněžitých vkladech do akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným. Společníci a společnost mohou sice ocenění nepeněžitého vkladu uvedené v posudku znalce odmítnout, pak však nemohou souhlasit ani s nepeněžitým vkladem a ocenit jej jinak. Z toho je zřejmé, že na základě kogentního ustanovení obchodního zákoníku se od posudku znalce nelze odchýlit, hodnotu vkladu nelze sjednat a nemůže tedy jít i z tohoto důvodu o cenu sjednanou. Omezení smluvní volnosti při oceňování nepeněžitých vkladů je odůvodněno ochranou věřitelů, neboť společníci těchto společností neručí za závazky společnosti buď vůbec nebo jen do zápisu splacení vkladu v obchodním rejstříku.

..

...Jakkoliv lze vztah mezi vkladatelem a společností, do níž je vklad vkládán, označit za obchodně závazkový vztah, jejich ujednání o hodnotě tohoto nepeněžitěho vkladu je zákonem upraveno a nelze jej považovat za ujednání smluvní.

S ohledem na výše uvedené platí, že při absenci ceny sjednané se pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností v posuzovaném období použije vždy cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Výše uvedený závěr nepřímou potvrzuje i novelizace zákona o dani z převodu nemovitostí, provedená zákonem č. 420/2003 Sb., kdy bylo do ustanovení § 10 citovaného zákona s účinností od 1. 1. 2004 vloženo nové písmeno i), dle kterého je v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti základem daně z převodu nemovitostí hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku. V důvodové zprávě se výslovně konstatuje, že se takto stanovená hodnota nepeněžitěho vkladu navrhuje využít i pro daňové účely. Dle názoru tohoto soudu je tedy zřejmé, že hodnota nepeněžitěho vkladu - stanovená podle posudku znalce - není ani cenou zjištěnou ani cenou sjednanou a do účinnosti zákona č. 420/2003 Sb. nemohla být v případě vkladu nemovitosti do společnosti základem daně z převodu nemovitostí.“

Od závěrů výše uvedených není důvodu se odchýlit ani v projednávané věci a Nejvyšší správní soud na ně s ohledem na totožnost kasačních námitek plně odkazuje. Ve smyslu výše uvedeného rozhodoval taktéž krajský soud. Nejvyšší správní soud považuje za správné závěry krajského soudu o tom, že v případě ceny stanovené dle § 59 odst. 3 obchodního zákoníku nelze tuto považovat za cenu sjednanou, stanovenou na základě vůle účastníků smluvního vztahu. Zákonnou povinnost stanovit hodnotu vkladu znaleckým posudkem nelze chápat jako smluvní ujednání. Žalovaný postupoval nezákonně, pokud cenu stanovenou znalcem označil za cenu sjednanou, v důsledku čehož došlo k nesprávnému stanovení základu daně z převodu nemovitostí.

Kasační námitku směřující proti výroku o nákladech řízení Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodnou. Krajský soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., podle níž má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel má za to, že krajský soud pochybil, když žalobci přiznal plnou náhradu nákladů, neboť žalobce měl v řízení před krajským soudem úspěch jen částečný, v bodu žaloby – stanovení základu daně, kdežto v bodu žaloby – osvobození celého vkladu nemovitosti od daně z převodu nemovitostí úspěch neměl. Nejvyšší správní soud vytýkané pochybení neshledal. Z obsahu žaloby zjistil, že se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí stěžovatele a jeho zrušení v celém rozsahu. Tomuto jeho návrhu krajský soud vyhověl. Lze uzavřít, že žalobce měl se svým návrhem před krajským soudem plný úspěch.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud stěžovatelem namítaného nesprávného právního posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nedopustil a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., neboť neúspěšný

stěžovatel nemá na náhradu nákladů řízení právo, a účastníkovi, který byl v řízení úspěšný, byla přiznána náhrada nákladů podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon – sepsání kasační stížnosti – ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože uvedený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen daň), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Částka této daně činí 456 Kč. Právnímu zástupci se tedy přiznává náhrada nákladů řízení ve výši 2856 Kč. Tato částka bude uhrazena stěžovatelem účastníkovi do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 23. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu