



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **S. m. Č. B.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Kracíkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Piaristická 22/8, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2006, č. j. 10 Ca 90/2006 – 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2006, č. j. 10 Ca 90/2006 – 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 6. 9. 2006, č. j. 10 Ca 90/2006 – 61 zamítl žalobu, kterou se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1998/140/2006, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 7. 2005, č. j. 179457/05/077960/1446, o vyměření daně z převodu nemovitostí ve výši 5 605 795 Kč. V odůvodnění krajský soud uvedl, že právní názor, že osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) nelze vztáhnout na tzv. emisní ážio, stejně jako např. na zákonné rezervní fondy, eventuelně i jiné vklady do společnosti, základní jmění nezvyšující, je trvale zastáván nejen podepsaným soudem, ale také ostatními krajskými soudy. K námitce, že citované ustanovení osvobozuje vklad jako celek, a to bez ohledu na hodnotu předmětu převodu, odkázal krajský soud na usnesení

Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000. Podle názoru krajského soudu finanční orgány vycházely z úplně zjištěného skutkového stavu, z něhož správně dovodily, že osvobození od daně lze vztáhnout jen na část hodnoty dotčeného souboru nemovitostí vložené do základního jmění společnosti. Krajský soud neuznal důvodnou ani námitku, že platební výměr vydal finanční úřad po uplynutí lhůt stanovených v § 22 odst. 1 a 2 zákona o trojdani. V dané věci počala tříletá lhůta podle ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani běžet od konce roku 1998 a skončila by, nebýt následných úkonů, dne 31. 12. 2001. Před uplynutím této lhůty vydal finanční úřad dne 23. 11. 2001 výzvu, kterou stěžovatele vyzval k doložení způsobu, jakým byl společností T. Č. B., a. s. zaúčtován předmětný vklad. Jednalo se tedy o úkon směřující k případnému vyměření daně a stěžovatel byl o tomto úkonu beze sporu vyrozuměn. Tříletá lhůta tedy počala znovu běžet od konce roku 2001 a skončila by dnem 31. 12. 2004. Před jejím uplynutím byla však stěžovateli doručena další výzva vydaná finančním úřadem dne 29. 5. 2003, podle které měl stěžovatel mimo jiné aktualizovat znalecké posudky o zjištěné ceně předmětných nemovitostí. Tímto úkonem směřujícím k vyměření daně z převodu nemovitostí byl běh tříleté lhůty opět obnoven a tato lhůta by ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani uplynula dnem 31. 12. 2006. Platební výměr ze dne 21. 7. 2005 proto nebyl vydán po uplynutí lhůt uvedeným v ust. § 22 zákona o trojdani. Výzvy sice byly vydány v jednom daňovém řízení, ale jedná se o dva samostatné úkony obnovující běh tříleté lhůty. Závěr, že úkonem obnovujícím běh tříleté lhůty může být také výzva k odstranění pochybností daňového přiznání ve smyslu ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je zřejmý z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s ustanoveními § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, § 58 a § 59 odst. 1 obch. zák. a že právo finančních orgánů vyměřit stěžovateli daň nezaniklo uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítal, že v případě předmětného vkladu nemovitostí byly splněny všechny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že je-li ve smyslu ust. § 9 odst. 1 zákona o trojdani zpoplatňován účinný právní úkon či právní skutečnosti způsobující převod či přechod vlastnického práva k nemovitostem, pak je nutno pohlížet na tento úkon či skutečnost jako na celek a nemovitosti, které jsou v důsledku této skutečnosti převáděny či přecházejí do vlastnictví jiného subjektu, nelze od sebe oddělovat. Všechny předmětné nemovitosti byly převedeny v souladu s dikcí obch. zák. do základního jmění společnosti T. Č. B., a. s. na podkladě právního úkonu stěžovatele – prohlášení vkladatele ze dne 7. 4. 1998. Celý tento úkon, a v tomto duchu všechny předmětné nemovitosti, a tedy celý vklad do společnosti T. Č. B., a. s., je proto osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dovozuje stěžovatel z toho, že krajský soud ani nezdůvodnil a neuvedl, že postupuje v intencích ust. § 10 a § 15 zákona o trojdani, a ani nezdůvodnil, proč vzal za správné a zákonné stanovení daňového základu k vyměření daně ve výši 5 605 795 Kč. Stěžovatel dále namítal, že požadavek na předložení účetních dokladů o peněžitém (správně nepeněžitém) vkladu obsažený ve výzvě finančního úřadu ze dne 23. 11. 2001 nebyl vůbec legitimní, protože žádný právní předpis ve vztahu k dani z převodu nemovitostí nic o údajích o zaúčtování vkladu neupravuje a nestanoví povinnost takové doklady správci daně předložit. V tomto směru je uvedená výzva finančního úřadu nelegální a tedy neúčinná, což však krajský soud přes argumentaci v žalobě přehlédl. I za situace, že by tato výzva mohla být

považována za legální, je právě a jen tato výzva úkonem, který ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani způsobuje nový běh tříleté lhůty, po jejímž uplynutí již není možno daň vyměřit ani doměřit. Je tedy zřejmé, že obnovená lhůta počala běžet dne 1. 1. 2002 a uplynula evidentně dne 31. 12. 2004. Platební výměr ze dne 21. 7. 2005 je tedy rozhodnutím vydaným po uplynutí lhůt stanovených v ust. § 22 odst. 1, 2 zákona o trojdani. Tuto skutečnost však krajský soud v napadeném rozsudku nezohlednil a zamítnutí žaloby je tak nezákonné. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že finanční úřad učinil dne 29. 5. 2003 další výzvu k odstranění pochybností, a to ohledně téhož převodu a téhož daňového přiznání. Tato výzva již nemá žádný vliv na běh lhůt odvozený od výzvy ze dne 23. 11. 2001. Úkon, který byl takto učiněn v roce 2001 a řízení, které po něm následuje, je jedním celkem a i běh lhůty je odvozen právě od tohoto úkonu s tím, že další postupy správce daně již běh lhůty neovlivňují. Požadavek na aktualizaci znaleckých posudků obsažený ve výzvě finančního úřadu ze dne 29. 5. 2003 byl navíc zcela v rozporu se zákonem, když celý vklad byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen, a tudíž nebylo třeba zjišťovat základ daně. Žádost o předložení zápisu z valné hromady byla opakovaná. Argumentace krajského soudu o možnosti libovolně opakovat a kumulovat výzvy k odstranění pochybností a tím legitimně a účinně prodlužovat či měnit běh zákonem stanovených propadných lhůt pro vyměření daně je v rozporu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud měl posoudit vyměření daně z převodu nemovitostí jako nepřipustné z důvodu prekluze a jelikož to neučinil, je zamítnutí žaloby zcela nezákonné. Ze shora uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo námitku stěžovatele, že daň z převodu nemovitostí neměla být vyměřena, neboť předmětný vklad je od této daně osvobozen, považuje za nedůvodnou. Protože zákon o trojdani osvobozuje od daně z převodu nemovitostí 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 do společnosti základní jmění nezvyšující, tyto od daně z převodu nemovitostí osvobozeny nejsou. Ve prospěch tohoto právního názoru svědčí jednoznačně i ustálená soudní judikatura. Ani námitce, že předmětný platební výměr byl vydán po uplynutí stanovené lhůty ve smyslu ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani, nelze přisvědčit. Finanční úřad vydal dne 23. 11. 2001 výzvu k odstranění pochybností podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, která směřovala k ověření správnosti osvobození uplatněného v daňovém přiznání. Po zjištění, jakým způsobem byla zaúčtována celková cena nepeněžitého vkladu, bylo zřejmé, že bude nutno vyměřit z rozdílu daň z převodu nemovitostí. Proto vydal finanční úřad dne 29. 5. 2003 podle citovaného ustanovení novou výzvu, která byla vydána v tříleté lhůtě od vydání první výzvy. Podle názoru finančního ředitelství je nepochybné, že se jedná o výzvy jasné, srozumitelné, určité a splnitelné a byly prokazatelně stěžovateli doručeny. Jejich vydání bylo důsledkem probíhajícího daňového řízení, které směřovalo jednak k ověření oprávněnosti stěžovatelem uplatněného osvobození od daně z převodu nemovitostí v souvislosti s údaji uvedenými v daňovém přiznání, a následně byly prováděny úkony, jež směřovaly ke stanovení základu daně a daně z převodu nemovitostí a jejich vydání bylo úkonem směřujícím k vyměření nebo doměření daně. Názor, že úkonem, který obnovuje běh tříleté lhůty, je vydání výzvy podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, jednoznačně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004. Doručením výzvy ze dne 29. 5. 2003 stěžovateli učinil finanční úřad úkon směřující k vyměření daně, a proto počala tříletá lhůta pro vyměření daně běžet od konce roku 2003 a skončila by dne 31. 12. 2006. Finanční orgány tak postupovaly v daňovém řízení v souladu se zákonem o správě daní

a poplatků a zákonem o trojdani. Proto finanční ředitelství s odkazem na výše uvedené navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V posuzované věci je nesporné, že povinnost podat daňové přiznání vznikla stěžovateli v roce 1998. Proto lhůta pro vyměření daně z převodu nemovitostí podle ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani počala běžet od konce tohoto roku, a pokud by nebyl učiněn úkon ve smyslu ust. § 22 odst. 2 citovaného zákona, uplynula by dnem 31. 12. 2001.

Dne 23. 11. 2001 však vydal finanční úřad pod č. j. 236195/01/077960/3397 výzvu k odstranění pochybností podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve které po stěžovateli požadoval doložení účetních dokladů o tom, jak společnost T. Č. B., a. s. zaúčtovala předmětný vklad nemovitostí a doložení zápisu z valné hromady, na které bylo rozhodnuto o zvýšení základního jmění společnosti T. Č. B., a. s. a dále rozhodnutí o ocenění nepeněžitého vkladu.

Ve vztahu k této první výzvě stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že požadavek na předložení účetních dokladů o peněžitém (správně nepeněžitém) vkladu v ní obsažený nebyl vůbec legitimní, protože žádný právní předpis ve vztahu k dani z převodu nemovitostí nic o údajích o zaúčtování vkladu neupravuje a nestanoví povinnost takové doklady správci daně předložit a dále, že uvedená výzva finančního úřadu je proto nelegální, a tedy neúčinná, což však krajský soud přes argumentaci v žalobě přehlédl.

Ze žaloby, kterou stěžovatel napadl rozhodnutí finančního ředitelství, Nejvyšší správní soud zjistil, že v souvislosti s výzvou finančního úřadu ze dne 23. 11. 2001 stěžovatel uvedl, že „Pokud by byla tato výzva mohla být považována za legitimní, je právě a jen tato výzva úkonem, který ve smyslu § 22 odst. 2 zák. č. 357/1992 Sb. způsobuje nový běh tříleté lhůty, po jejímž uplynutí již není možno daň vyměřit ani doměřit“. Dále v žalobě uvedl, že je zřejmé, že obnovená lhůta počala běžet od 1. 1. 2002, když tento rok následuje po konci roku 2001, v němž byla výzva stěžovateli doručena, tedy v němž byl daňový subjekt o úkonu směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení vyrozuměn.

V žalobě sice stěžovatel legitimitu výzvy ze dne 23. 11. 2001 (což by bylo možno chápat ve smyslu zákonnosti) zpochybnil, avšak ve zcela obecné rovině bez jakékoliv argumentace. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se takto naprosto obecně formulovaným tvrzením nezabýval. Důvody, pro které považuje stěžovatel první výzvu za nelegitimní, uvedl až v kasační stížnosti (např. že „...požadavek na předložení účetních dokladů o peněžitém vkladu nebyl vůbec legitimní...“), a proto se jimi Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabýval, neboť se jedná o důvody, který stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Tato stížní námitka je proto nepřipustná.

Ve vztahu k namítané prekluzi práva vyměřit daň tedy zbývá posoudit důvodnost námítky, že běh prekluzivní lhůty nebyl obnoven druhou výzvou k odstranění pochybností ze dne 29. 5. 2003, č. j. 146472/03/077960/3397. Tímto úkonem finanční úřad podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyzval stěžovatele, aby podle vyhlášky

č. 279/1997 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, aktualizoval znalecké posudky Ing. P. B., Ing. J. B. a Ing. P. D., a to ke dni 8. 4. 1998 a opakovaně k doložení zápisu z valné hromady společnosti T. Č. B., a. s., konané dne 17. 10. 1997.

Podle ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odst. 2 citovaného ustanovení byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

V citovaném ustanovení je upravena jednak prekluzivní lhůta pro vyměření nebo dodatečné stanovení daně a současně i možnost nového běhu této lhůty v případě, byl-li učiněn správcem daně úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Tento úkon musí vycházet z určité pochybnosti o správnosti postupu daňového subjektu nebo správnosti předchozího vyměření daně (viz. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94). Smyslem ustanovení § 22 odst. 2 zákona o trojdani je tedy, stejně jako u obsahově shodného ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, poskytnout správci daně další lhůtu v délce 3 let pro vyměření a stanovení daňové povinnosti, pokud ještě před uplynutím původní lhůty dokáže svou pochybnost zformulovat a daňovému subjektu sdělit.

V dané věci krajský soud označil druhou výzvu za úkon směřující k vyměření daně, aniž by se podrobněji zabýval obsahem obou předmětných výzev, a omezil se pouze na konstatování, že druhá výzva takovým úkonem byla a že v případě obou výzev se jednalo o dva samostatné úkony běh tříleté lhůty obnovující. Takto zjednodušený výklad úkonu směřujícího k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, by v podstatě znamenal, že jakákoliv výzva správce daně, popř. jakýkoliv jiný úkon směřující k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, učiněná v daňovém řízení vůči daňovému subjektu, by bez dalšího způsobila nový běh obnovy tříleté prekluzivní lhůty. V zásadě sice není vyloučeno, aby v případě nové pochybnosti, která vyjde najevo v průběhu nové tříleté lhůty a kterou správce daně v náležitě formě daňovému subjektu sdělí, začala běžet nová tříletá lhůta, neboť ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani počet nových počátků lhůty zásadě neomezuje a pouze stanoví, že vyměřit a doměřit daň lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Není proto možné každou výzvu adresovanou daňovému subjektu bez dalšího označit za úkon směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a je nezbytné ji posuzovat jednak z hlediska obsahu, ale i ve vztahu k výzvám předchozím. V posuzované věci byla druhá výzva v podstatě pouhou urgencí a doplněním výzvy předchozí, neboť finanční úřad v této výzvě požadoval pouze aktualizaci znaleckých posudků a dále opakovaně vyzval stěžovatele k předložení zápisu z valné hromady společnosti T. Č. B., a. s. Druhá výzva se tedy týkala výhradně pochybností, které již finanční úřad stěžovateli jednou ve výzvě sdělil, a proto tato druhá výzva finančního úřadu nebyla podle Nejvyššího správního soudu úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani. Pokud by vydání obsahově obdobné výzvy mělo být považováno za úkon, který určuje počátek běhu nové prekluzivní lhůty k vyměření daně, byla by tato lhůta obnovována kvůli jedné pochybnosti dvakrát, popř. i vícekrát, což je nepřipustné, protože by to nebylo v souladu s účelem citované právní úpravy. Prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od vydání první výzvy v roce 2001, tedy uplynula dne 31. 12. 2004, tj. více než půl roku před vydáním předmětného platebního výměru. Z výše

uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud posoudil namítanou prekluzi práva vyměřit předmětnou daň v rozporu se zákonem, a tato stížní námitka je proto důvodná.

Vzhledem k závěru, že v posuzované věci byla daň z převodu nemovitostí vyměřena až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty, považoval Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se dalšími stížními námitkami, neboť jejich posouzení by nemohlo nic změnit na závěru, že předmětný platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. října 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu