



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **ACO Systémové prvky, spol. s r. o.**, se sídlem Příbram, Havlíčkova 260, zastoupená prof. JUDr. Janem Dědičem, advokátem se sídlem Praha 1, Jungmannova 24, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2004, čj. 224/04/FŘ 140, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2006, čj. 29 Ca 167/2004 - 35,

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 :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 4. 2004, čj. 224/04/FŘ 140, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 11. 11. 2003, čj. 82565/03/223960/2899 (platební výměr), kterým byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“), ve výši 4 284 490 Kč, a to na základě prohlášení o vkladu v podobě nemovitostí do základního jmění žalobce.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou. Brojil zejména proti výkladu pojmu „vklad do obchodní společnosti“ podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí. Uvedl, že je třeba vzít v úvahu znění obchodního zákoníku a že

žalovaný měl při výkladu zákona o dani z převodu nemovitostí vycházet z jeho skutečného znění a nikoliv z toho, co zákonodárce snad chtěl uvést, avšak v textu nevyjádřil. Žalovaný nesprávně konstruuje, že obchodní zákoník nezná jiný pojem vkladu, než je část základního jmění.

Krajský soud v Brně dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby a v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2005, čj. 1 Afs 2/2003 - 52, a usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000. Konkrétně poukázal na znění § 59 odst. 1 a § 58 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), a § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31. 12. 2000, jímž byly osvobozeny od daně vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev. Zvláštním zákonem je obchodní zákoník, který neznal jiný vklad než vklad do základního jmění. Vzhledem k tomu, že zákon o dani z převodu nemovitostí 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 nezvyšující základní jmění dani podléhaly. Byla-li na obchodní společnost převedena celá nemovitost, ale součástí základního jmění této společnosti se dohodou stala pouze určená část hodnoty převedené nemovitosti, mohla být od daně osvobozena pouze tato část.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí městského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnil důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a dle § 103 odst. 1 písm. d), tj. nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v posouzení pojmu „vklad“ podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí. Má za to, že se krajský soud nesprávně ztotožnil s výkladem žalovaného, že obchodní zákoník ve znění platném k 31. 12. 2000 neznal jiný vklad než vklad do základního jmění a vzhledem k tomu, že zákon o dani z převodu nemovitostí osvobozuje od daně pouze vklady vložené do obchodní společnosti při definici vkladu podle obchodního zákoníku, vztahuje se osvobození pouze na vklady zvyšující základní jmění. Ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) cit. zákona zakotvuje veřejné subjektivní právo na osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě, že společník vložil do obchodní společnosti jako vklad nemovitost a účastní se v obchodní společnosti nejméně po dobu pěti let. Obchodní zákoník používá pojmy vklad společníka, peněžitý vklad, nepeněžitý vklad. Ačkoli je těmto právním pojmům přisuzován obchodním zákoníkem určitý význam, není tento význam jednotný, což platí zejména v případě pojmu nepeněžitý vklad. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 11. 2000, sp. zn. 30 Ca 206/2000. Zatímco z dikce ustanovení § 58 odst. 1 a § 59 odst. 2 obchodního zákoníku lze dovodit, že nepeněžitým vkladem je pouze vklad společníka do základního jmění společnosti, z ustanovení § 109 odst. 3 a § 163a odst. 3 cit. zákona vyplývá, že pojem nepeněžitý vklad zahrnuje nejen vklad společníka do základního jmění, ale i vklad společníka mimo základní jmění. Pojem vklad je tedy možno interpretovat dvěma způsoby. Zákon o dani z převodu nemovitostí pojem vklad blíže nespécifikoval ani nelimitoval. Osvobození od daně se

vztahovalo na veškeré vklady vložené do obchodní společnosti bez ohledu na to, zda se jednalo o vklad do základního jmění či vklad mimo základní jmění. Zásadní změnu přinesl až zákon č. 117/2001 Sb., který s účinností od 1. 6. 2001, stanovil že od daně jsou osvobozeny pouze vklady do základního kapitálu obchodních společností a družstev. Stěžovatel upozornil, že většina soudních rozhodnutí včetně rozhodnutí Ústavního soudu, která se zabývají výkladem pojmu nepeněžitý vklad, byla vydána až po 9. 3. 2000, kdy přešlo vlastnické právo k nepeněžitému vkladu, což je okamžik rozhodný pro vznik daňové povinnosti. Poukázal na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 11 odst. 5 Listiny, čl. 1 a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a v této souvislosti i nálezy Ústavního soudu k řešení situací možného dvojího výkladu právního předpisu.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku s některými žalobními důvody nevypořádal vůbec, či se s nimi vypořádal nedostatečně. Krajský soud se nevyjádřil k tvrzení, že osvobození vkladu do základního jmění obchodní společnosti od daně z převodu nemovitostí zakotvil až zákon č. 117/2001 Sb., který nabyt účinnosti 1. 6. 2001. Do tohoto data zákon neupravoval žádné omezení pro osvobození vkladu. Krajský soud se nevyjádřil k námitkám poukazujícím na rozpor rozhodnutí s požadavkem na určitost a jasnost právních předpisů reflektující princip právní jistoty. Taktéž se nevyjádřil k poukazu na skutečnost, že ke vzniku daňové povinnosti, tj. ke dni 9. 3. 2000, neexistoval mezi soudními orgány jednotný názor na výklad sporného pojmu vklad ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí. Nedostatečně se vypořádal také s tvrzením, že obchodní zákoník ve znění platném do 31. 12. 2000 umožňoval více než jeden možný výklad pojmu vklad.

Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 9. 2006 uvedl, že § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí vyložil v souladu s obchodním zákoníkem a odvolal se na rozhodnutí Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 197/2000 a 30 Ca 217/2000. Poukázat lze i na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 59 Ca 91/2002 ohledně zdanění části vkladu, jež není součástí základního jmění. Tyto závěry byly potvrzeny i judikaturou Ústavního soudu – např. nález sp. zn. III. ÚS 31/2000 či rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2005, čj. 1 Afs 2/2003 - 52. Právní úkon, kterým se realizuje vklad do základního jmění společnosti ve smyslu § 59 obchodního zákoníku, má charakter úplatného nabytí majetku s tím, že v případě převodu vlastnického práva k nemovitostem podléhá dani z převodu nemovitostí, který je v § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí osvobozen od daně za stanovených podmínek.

Jde-li o namítané vady rozhodnutí, žalovaný uvedl, že se krajský soud k námitkám stěžovatele vyjádřil dostatečně a v kontextu odůvodnění se úvahy stěžovatelky o důvodech, které vedly zákonodárce k přijetí zákona č. 117/2001 Sb., jeví bezpředmětnými, neboť to, že vklady do společnosti nezvyšující základní jmění nepodléhají osvobození od daně, bylo upraveno zákonem již před přijetím zmiňovaného zákona. Ze stejných důvodů se neztotožnil ani se stěžovatelovou námitkou, že obchodní zákoník ve znění do 31. 12. 2000

umožňoval více než jeden možný výklad právního pojmu vklad. Rozhodnutí krajského soudu je srozumitelné a určité. Námitku stěžovatele, že ke vzniku jeho daňové povinnosti neexistoval mezi soudními orgány v ČR jednotný výklad sporného pojmu vklad ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí, považuje za nedůvodnou, neboť v této otázce byl vyjádřen názor jak Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud stěžovatelu kasační stížnost zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Soud přistoupil k přezkoumání první stěžovatelovy námítky, již představuje tvrzené nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, konkrétně pojmu vklad ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí a příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Nejvyšší správní soud se touto otázkou již zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, čj. 1 Afs 2/2003 - 52, z něhož čerpal i krajský soud. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí uvedl: *„Stěžovatel polemizuje především s výkladem pojmu „vklad společníka“ pro účely posouzení osvobození od daně darovací a daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona. Obchodní zákoník vymezuje vklad společníka v § 59 odst. 1 jako souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti. Současně vymezuje základní jmění společnosti jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Zákon ve znění pozdějších předpisů v § 20 odst. 6 písm. e) osvobozoval od daně darovací vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev, zvláštním zákonem se pak rozuměl obchodní zákoník, část druhá. Z uvedeného vyplývalo, že obchodní zákoník neznal jiný vklad než vklad do základního jmění, na rozdíl od postupů účtování, které znaly vklad do základního jmění a vklad nezvyšující základní jmění. 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 na judikaturu citovanou žalovaným, například 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).“*

Nejvyšší správní soud neshledal důvod k odchýlení se od tohoto právního názoru. S ohledem na stěžovatelovy námítky však považuje za nutné doplnit některé aspekty. Stěžovatel tvrdí, že obchodní zákoník zná dva druhy nepeněžitých vkladů, přičemž poukazuje na ustanovení § 109 odst. 3 a § 163a odst. 3 obchodního zákoníku. Předmětem namítané právní úpravy v obchodním zákoníku je **hodnota nad rámec výše vkladu**, který (jediný) se smyslu § 58 odst. 1 stává vždy součástí základního jmění obchodní společnosti. Ustanovení § 163a odst. 3 cit. zákona, se týká emisního ážia, které vzniká, je-li emisní kurs akcií vyšší než jmenovitá hodnota akcií (§ 163a odst. 2 cit. zákona). Obdobně se i v odstavci třetím téhož ustanovení stanoví, že rozdíl mezi hodnotou nepeněžitého vkladu a

jmenovitou hodnotou akcií, které mají být vydány akcionáři jako protiplnění, se považuje za emisní ážio, jen pokud stanovy, zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listiny nebo usnesení valné hromady neurčují něco jiného. Dle § 109 odst. 3 téhož zákona, mají-li být poskytnuty nepeněžitě vklady, musí být ve společenské smlouvě nebo v písemném prohlášení o převzetí vkladu uveden předmět vkladu, jeho hodnota podle posudku znalce a částka, kterou se započítává na vklad společníka; dále odkazuje na přiměřené použití § 163a odst. 2. Zákon tedy umožňuje, aby kapitálová obchodní společnost přijala vklad ve vyšší hodnotě, než je hodnota, jež bude zapsána v obchodním rejstříku. S touto hodnotou nad rámec výše vkladu se zachází jako s emisním ážiem, tedy je nutné o ní účtovat jako o emisním ážiu (syntetický účet 412), a zařazení do kategorie emisního ážia rovněž limituje jeho budoucí užití. Zákon jednoznačně vymezuje rozdíl mezi vkladem a emisním ážiem. Dále stanoví, že se zmíněná hodnota považuje za emisní ážio, pokud stanovy, zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listiny nebo usnesení valné hromady neurčují něco jiného. Obchodní společnost tedy svým rozhodnutím může stanovit i jiný režim této zbylé hodnoty, která však tímto jiným režimem nemůže spadat do kategorie vklad ve smyslu § 59 a 58 obchodního zákoníku, i když ji společníci jako „vklad“ označí. V § 59 cit. zákona se kumulativně stanoví, že společník se zavazuje vložit vklad do společnosti a současně se tímto vkladem podílí na jejím řízení. Základní jmění společnosti je peněžním vyjádřením souhrnu peněžitých a nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti, přičemž souhrn vkladů jednoho společníka pak představuje jeho obchodní podíl. Hodnota nad rámec výše vkladu společníkovi sama o sobě neumožňuje podílet se na společnosti více, než je dáno jeho obchodním podílem.

Co se týče ustanovení § 109 odst. 3 cit. zákona, je nutné jeho znění vnímat tak, že ve společenské smlouvě či v prohlášení o převzetí nepeněžitě vkladu musí být mimo předmětu vkladu a jeho hodnoty dle znaleckého posudku uvedena i částka, jež se započítává na vklad společníka. Částka převyšující výši započtení na vklad společníka je tudíž ve světle výše uvedeného hodnotou nad rámec výše vkladu, a nelze ji považovat za vklad ve smyslu § 59. Nejvyšší správní soud tedy tuto stěžovatelovu námitku nepovažuje za důvodnou a souhlasí se závěrem vyjádřeným v rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, čj. 1 Afs 2/2003 - 52, že zákon o převodu z nemovitostí [§ 20 odst. 6 písm. e)] osvobodil od daně pouze vklady vložené do obchodní společnosti při definici vkladu podle obchodního zákoníku a osvobození od daně se vztahovalo pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění.

Stěžovatelovu výtku, že většina soudních rozhodnutí včetně rozhodnutí Ústavního soudu, která se zabývají výkladem pojmu nepeněžitý vklad, byla vydána až po 9. 3. 2000, kdy přešlo vlastnické právo k nepeněžitému vkladu, což je okamžik rozhodný pro vznik daňové povinnosti, Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou, byť považuje za možné, že v dané době skutečně mohla být judikatura rozdílná. V době rozhodování správních orgánů i krajského soudu však již byla judikatura sjednocena (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, čj. III. ÚS 31/2000, Sbírka nálezů Ústavního soudu svazek č. 18, usnesení č. 18, strana 427). Zdejší soud neshledal důvodnou ani námitku, že by předmětné právní předpisy bylo možné vykládat dvojím způsobem.

Další okruh stěžovatelových námitek směřoval k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tento

okruh námitek neshledává důvodným, neboť krajský soud nepřipustil pochybnost ve výkladu pojmu vklad a pojem s odvoláním na příslušné právní předpisy definoval. Výklad pojmu vklad dosadil do definice osvobození od daně podle daňového předpisu a odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k dané otázce. Rozhodnutí tedy odůvodnil přiléhavě a logicky, byť i stručně.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání (§ 109 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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 v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 5. března 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu