



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: J. L. zastoupeného JUDr. Jaroslavem Tenkrátem, advokátem se sídlem Havlíčkova 132, Beroun, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 12. 3. 2010, čj. 639/10-1400-201897, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2013, čj. 11 Af 26/2010 – 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 16. 10. 2009, čj. 94919/09/026960203897, Finanční úřad v Berouně (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci daň z převodu nemovitostí v celkové výši 2 362 500 Kč. Důvodem vyměření daně bylo, že nebyl splněn tzv. časový test pro 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 v rozhodném znění, neboť účast žalobce ve společnosti CANADA TOWN a. s., do níž žalobce vložil nemovitosti jako nepeněžitý vklad, zanikla ještě před uplynutím pěti let ode dne vkladu.

[2] Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 12. 3. 2010, čj. 639/10-1400-201897.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Praze, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze správní žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud žalobu zamítl. Uvedl, že podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. platí, že vklad nemovitosti do základního kapitálu společnosti je osvobozen od daně z převodu nemovitosti za podmínky, že vklad byl uskutečněn podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v rozhodném znění (dále jen „obchodní zákoník“), tj. vložen do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva, a byl splněn časový test pětiletého trvání účasti vkladatele jako společníka obchodní společnosti nebo člena družstva.

[5] Mezi účastníky bylo sporné, na základě jaké skutečnosti počíná běh zákonné pětileté lhůty pro osvobození od daně. Žalobce trval na tom, že tuto lhůtu je třeba počítat od vzniku žalobcovy účasti na společnosti, tj. od 4. 9. 2003, kdy společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku. Žalobce splnil svou vkladovou povinnost již 1. 7. 2003, kdy vložil nemovitosti do společnosti podle obchodního zákoníku, na který zákon č. 357/1992 Sb. výslovně odkazuje. Naproti tomu žalovaný považoval za počátek běhu lhůty vklad vlastnického práva společnosti do katastru nemovitostí, který katastrální úřad povolil dne 11. 5. 2004 s právními účinky ke dni 14. 4. 2004. Dne 3. 4. 2008 byla na základě rozhodnutí jediného akcionáře do obchodního rejstříku zapsána změna firmy společnosti CANADA TOWN a. s. na firmu Red Residence Beroun a. s. Ve stejný den došlo k výmazu žalobce z pozice jediného akcionáře a předsedy představenstva společnosti, čímž došlo k zániku účasti žalobce na společnosti.

[6] Městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2005, čj. 7 Afs 20/2004 – 48, podle něhož je třeba pro posouzení shora popsané situace vzít v úvahu především základ právní úpravy daně z převodu nemovitostí. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Pojmově tedy může osvobození od této daně přicházet v úvahu pouze tehdy, dojde-li některým ze zákonem stanovených důvodů k úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. Jinak řečeno, nedojde-li k úplatnému převodu nemovitostí, není dán důvod pro vyměření a placení daně a k uplatnění osvobození od této daně. Tento argument hovoří ve prospěch názoru, že pětiletá lhůta počíná běžet dnem nabytí vlastnického práva ke vkladu, tedy dnem účinků vkladu do katastru nemovitostí.

[7] Pětiletá lhůta podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. tak počíná běžet dnem, kdy společnosti nabyla vlastnické právo k nemovitosti, která je nepeněžitým

vkladem do společnosti. Tímto výkladem se opakovaně zabýval i Ústavní soud a dospěl k závěru, že se nejedná o výklad protiústavní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02). Městský soud neshledal žádný důvod, aby se odchýlil od shora uvedené judikatury.

III.

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel vzal na vědomí judikaturu správních soudů i Ústavního soudu, ale setrval na názoru, že odkaz na obchodní zákoník uvedený v § 20 zákona č. 357/1992 Sb. výslovně určil počátek pětileté lhůty okamžikem vkladu nemovitostí do základního kapitálu společnosti ve smyslu obchodního zákoníku, a nikoli okamžikem účinků vkladu práva dle katastrálních předpisů. Právní úprava nevylučuje ani nepopírá podle názoru stěžovatele takový výklad. To, že zákonodárce upravil daňovými předpisy primárně daňovou povinnost, neznamená, že současně nemohl určit jako podmínku pro osvobození od daně pětiletou lhůtu účasti ve společnosti. Stěžovatel proto i nadále trval na tom, že v jeho případě se uplatní osvobození od daně, neboť mezi vložním (splacením) vkladu, resp. vznikem účasti stěžovatele na společnosti a zánikem jeho účasti uplynulo více než pět let.

[9] Na podporu svého výkladu stěžovatel uvedl, že § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. odkazuje výhradně na obchodní zákoník, nikoli na katastrální předpisy. Již z toho je zřejmé, že se má na mysli vklad a vložení vkladu podle obchodního zákoníku.

[10] Pouze § 59 odst. 1 obchodního zákoníku používá v souvislosti s pojmem „vklad“ pojem „vložit“. Katastrální předpisy naopak používají termín „povolit“ [zejména zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem (dále jen „zákon č. 265/1992 Sb.)]. Ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. používá terminologii obchodního zákoníku, tj. má se na mysli vložení vkladu, nikoli jeho povolení.

[11] Podle stěžovatele neplyne z žádného právního předpisu, z logiky věci ani ze základu právní úpravy, že měl zákonodárce v úmyslu vázat počátek tzv. časového testu na okamžik povolení vkladu do katastru nemovitostí, resp. jeho účinky, a tedy na převod či přechod vlastnictví k nemovitostem. Zákonodárce důsledně užívá pojmy „přechod“ a „převod“ ve všech případech § 20 odst. 6 písm. a) až d) a g) až k) zákona č. 357/1992 Sb., pouze u písm. e) činí výjimku a osvobozuje „vklady vložené podle zvláštního zákona“.

[12] Stěžovatel rovněž namítl, že § 20 odst. 6 písm. e) se týká vedle vkladů nemovitých i vkladů movitých a jiných. U nemovitostí se k nabytí vlastnického práva vyžaduje vklad do katastru, to však nemá vliv na okamžik splacení vkladu stanovený obchodním právem. Splacení vkladu movitého i nemovitého při založení společnosti má v podstatě shodný režim. Ke splacení dochází předáním věci správci vkladu, který poté splacené vklady předá společnosti po jejím vzniku. Není k tomu již třeba dalšího úkonu vkladatele. Ten vklad již splatil a tím vložil. Vložení vkladu je zásadní pro vznik společnosti, její jmění nebo právní jistotu věřitelů. Vkladatel splní svůj závazek protokolárním předáním předmětu vkladu. Poté je na společnosti, aby po svém vzniku podala návrh na vklad do katastru nemovitostí.

Tento úkon již není závislý na vůli vkladatele, ten má právo na vydání akcií a vzniká mu účast na společnosti.

[13] Výklad veřejnoprávních předpisů nemůže být podle stěžovatele k újmě daňového poplatníka. Mezery či rozpory v právu nelze vykládat v neprospěch občanů. To by bylo v rozporu s principem důvěry v právo a s dalšími principy demokratického právního státu. Výkladem nelze dospět k aplikaci zcela odlišného právního předpisu, zejména ne v oblasti práva veřejného, ani tehdy, je-li to pro stát výhodné. Výklad opřený o „samotný základ právní úpravy“ jde v tomto případě proti výkladu doslovnému, gramatickému i logickému.

IV.

[14] Žalovaný se ztotožnil ve vyjádření ke kasační stížnosti se závěry městského soudu, a rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2005, čj. 7 Afs 20/2004 – 48. Daňová povinnost v projednávané věci vznikla 14. 4. 2004, tj. ode dne právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Osvobození od daně nemohlo předcházet vzniku daňové povinnosti, neboť poplatník nemůže být osvobozen od něčeho, co neexistuje, a o čem není jisté, že nastane.

[15] Lhůta pro vyměření daně je upravena v § 22 zákona č. 357/1992 Sb. tak, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Povinnost podat daňové přiznání je v případě daně z převodu nemovitostí stanovena v § 21 odst. 2 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. tak, že se odvíjí ode dne, kdy byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Pokud by byl přijat názor stěžovatele, potom by časový test pro osvobození od daně začal běžet ještě před tím, než vznikla samotná daňová povinnost a tím i osvobození od daně, tedy dříve, než vůbec vznikla povinnost podat daňové přiznání a než začala běžet lhůta pro vyměření daně.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Mezi účastníky zůstalo sporným, zda běh lhůty pro osvobození od daně z převodu nemovitostí počíná okamžikem vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti (dále též „společnost“), či vkladem vlastnického práva k nemovitosti do katastru nemovitostí ve prospěch společnosti.

[19] Jak vyplývá i z odůvodnění napadeného rozsudku, k rozhodné právní otázce se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně vyjadřoval. V rozsudku ze dne 7. 12. 2005, čj. 7 Afs 20/2004 - 48, www.nssoud.cz, uvedl, že „pojmově může osvobození od této daně přijít v úvahu pouze tehdy, dojde-li některým ze zákonem stanovených důvodů k úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. Jinými slovy řečeno, nedojde-li k úplatnému převodu nemovitostí, není důvod pro to, aby byla vyměřena a placena daň z převodu nemovitostí a aby se uplatnilo osvobození od této daně, jsou-li pro ně splněny zákonné podmínky. (...) Obchodní zákoník rozlišuje před vznikem společnosti správu a splácení vkladu peněžitého a správu a splácení vkladu nepeněžitého. Je-li nepeněžitým vkladem nemovitost, musí vkladatel předat správci vkladu písemné prohlášení s úředně ověřeným podpisem před

zápisem společnosti do obchodního rejstříku. I když obchodní zákoník nestanoví náležitosti prohlášení potřebného ke splacení vkladu spočívajícího v nemovitostech, lze dovodit, že toto prohlášení musí obsahovat takové náležitosti, aby bylo možno na jeho základě provést vklad do katastru nemovitostí (vkladuschopná listina). Předáním tohoto prohlášení spolu s předáním nemovitosti je vklad splacen. Vlastnické právo k nemovitosti však nabývá společnost až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě shora uvedeného písemného prohlášení.“

[20] V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že nedošlo-li vložním nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti k převodu vlastnického práva, „nemohla vzniknout povinnost platit daň z převodu nemovitostí. Nevznikla-li povinnost platit daň z převodu nemovitosti, nemůže vzniknout ani osvobození od této daně.“

[21] Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost směřující proti shora citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 115/2006. Ústavní soud připomněl, že se již zabýval problematikou interpretace ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. v několika předchozích rozhodnutích (např. v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, či v nepublikovaných rozhodnutích sp. zn. III. ÚS 751/02 a III. ÚS 71/05). Vždy konstatoval, že právní závěry soudů jsou výrazem jejich nezávislého rozhodování (čl. 81 a čl. 82 Ústavy), nevykazují znaky protiústavnosti a naopak odpovídají intencím relevantních ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., která byla ve věci aplikována. Ústavní soud uzavřel, že ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. není ustanovením, které by v návaznosti na ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. a ustanovení § 58 až § 60 obchodního zákoníku umožňovalo dvojí výklad.

[22] Od shora popsaného právního názoru se Nejvyšší správní soud neodchýlil ani v následné judikatuře (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, čj. 1 Afs 25/2006 – 60, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2011, čj. 8 Afs 63/2010 – 106). Ani v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od dříve přijatého výkladu § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.

[23] S výše uvedeným výkladem není v rozporu námitka stěžovatele, že § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. odkazuje výhradně na obchodní zákoník, nikoli na katastrální předpisy. Odkaz na obchodní zákoník má v daném ustanovení ten význam, že se osvobození od daně vztahuje výhradně na vklady do základního kapitálu obchodních společností a družstev, tj. vklady provedené podle obchodního zákoníku, jejichž protiplněním je přiznání statusu společníka (člena družstva) s odpovídajícím podílem na společnosti (družstvu). Odkaz na katastrální předpisy by byl nelogický, neboť tyto předpisy neupravují problematiku tvorby základního kapitálu obchodních společností a družstev.

[24] Stěžovatel také uvedl, že § 59 odst. 1 obchodního zákoníku užívá v souvislosti s pojmem „vklad“ sloveso „vložit“. Zákon č. 265/1992 Sb. naproti tomu užívá výraz „povolení vkladu“. Z tohoto stěžovatel dovozoval, že zákonodárce měl „vložním vkladem“ podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. na mysli vložení vkladu podle obchodního zákoníku.

[25] Definice vkladu do obchodní společnosti nebo družstva je obsažena v § 59 odst. 1 obchodního zákoníku. Podle tohoto ustanovení platí, že „*vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků (dále jen "peněžitý vklad") nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (dále jen "nepeněžitý vklad"), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti.*“ Sloveso „vložit“ v tomto ustanovení popisuje záměr vkladatele vložit majetek do společnosti či družstva, nikoli časový okamžik, kdy vkladatel tento svůj záměr naplní, ani okamžik, kdy vlastnické právo k předmětu vkladu přejde na společnost.

[26] Pro určení, kdy vkladatel splní svůj závazek poskytnout majetkové plnění do základního kapitálu vznikající společnosti, obchodní zákoník používá termín „splacení vkladu“. Vklad nemovitosti je splacen odevzdáním písemného prohlášení vkladatele správci vkladu, vlastnické právo k nemovitosti však společnost nabývá až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Titulem pro vklad do katastru je právě prohlášení vkladatele (srov. § 60 odst. 1 a odst. 2 obchodního zákoníku). Obchodní zákoník upravuje také případ, kdy je nepeněžitý nemovitý vklad sice splacen, ale majetkové právo na společnost nepřejde. V takovém případě je společník, který se k poskytnutí vkladu zavázal, povinen zaplatit hodnotu nepeněžitého vkladu v penězích a společnost je povinna vrátit nepeněžitý vklad, ledaže by jej byla povinna vrátit oprávněné osobě (srov. § 60 odst. 2 věta druhá a třetí ve spojení s § 59 odst. 2 větou čtvrtou obchodního zákoníku).

[27] Splacení vkladu proto nelze spojovat s nabytím vlastnického práva k nemovitosti. Splacení vkladu je významné pro závazkový právní vztah mezi vkladatelem – budoucím společníkem a vznikající společností. Závazkové právní vztahy se řadí mezi relativní právní vztahy, ve kterých práva a povinnosti stran působí pouze vůči sobě navzájem, nikoli vůči třetím stranám. Obsahem závazkového vztahu je závazek vkladatele vložit majetek do společnosti, kterému odpovídá závazek společnosti přiznat vkladateli status společníka. Svůj závazek vkladatel splní splacením vkladu (za podmínky, že na společnost přejde po jejím vzniku i vlastnické právo k věci), společnost svůj závazek splní v závislosti na právní formě (např. akciová společnost jej splní předáním akcií společníkovi – akcionáři).

[28] Okamžik, kdy dochází ke splacení vkladu, je významný pro posouzení, zda vkladatel splnil řádně a včas svůj závazek splatit vklad. Nepostačuje však k tomu, aby společnost nabyla vlastnické právo k nemovitosti.

[29] Převod vlastnického práva k nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí nastane až po vkladu vlastnického práva nového nabyvatele do katastru nemovitostí (srov. § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, dále jen „občanský zákoník“). Až v tomto okamžiku se vlastníkem převáděné věci stane nový nabyvatel a vznikne povinnost k dani z převodu nemovitosti.

[30] Shora uvedenému odpovídá i § 21 odst. 2 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., který upravuje povinnost poplatníka podat přiznání k dani z převodu nemovitostí u nemovitosti, která je evidována v katastru, ve lhůtě tří měsíců od měsíce, ve kterém byl zapsán vklad práva do katastru. Podle tohoto ustanovení je pro určení počátku běhu lhůty k podání daňového přiznání rozhodný měsíc, ve kterém byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Ustanovení neobsahuje žádnou výjimku či odlišnou úpravu pro vklady nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev.

[31] Pokud by měl být správný názor stěžovatele, začala by pětiletá lhůta, jejíž uplynutí je podmínkou osvobození od daně, běžet ještě dříve, než vůbec nastaly skutečnosti rozhodné pro vznik povinnosti podat daňové přiznání. Není možné, aby osvobození od daně předcházelo vzniku daňové povinnosti, neboť poplatník nemůže být osvobozen od daně, která dosud neexistuje a o níž není jisté, zda v budoucnu vznikne.

[32] Stěžovatel rovněž uvedl, že rozpory a mezery ve veřejnoprávních předpisech nelze vykládat k újmě daňového poplatníka. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na shora citované stanovisko Ústavního soudu, dle něhož sporné ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. není v návaznosti na § 9 odst. 1 písm. a) tohoto zákona a § 58 až § 60 obchodního zákoníku ustanovením, jež by v otázce běhu pětileté lhůty umožňovalo dvojí výklad. I Ústavní soud zřetelně vychází z premisy, že nedošlo-li účinně k převodu vlastnického práva k nemovitosti jeho vkladem do katastru nemovitostí ve prospěch obchodní společnosti, není dána opora pro vyměření a placení daně z převodu nemovitostí ani pro uplatnění osvobození od této daně.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nezákonným, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[34] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. dubna 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu