



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Ing. A. M.**, zast. Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem, se sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2016, č. j. 31 Af 32/2015 - 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7117/15/5100-31461-701836, zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2014, č. j. 1355835/14/2701-24400-604893, kterým byla v souladu s přechodným ustanovením § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb.“), podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2013 (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a na základě postupu k odstranění pochybností vyměřena žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 208.328 Kč.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedl, že podle prohlášení vkladatele ze dne 25. 4. 2013 vložil žalobce do základního kapitálu společnosti TEROM s.r.o. podnik tvořený souborem hmotných, osobních a nehmotných složek, jehož součástí byly i nemovitosti, přičemž právní účinky vkladu do katastru nemovitostí a tím i daňová povinnost žalobce vznikly dnem 26. 4. 2013. Z hlediska výše daně z převodu nemovitostí má zásadní význam, jaká část vkladu do společnosti TEROM s.r.o. byla započtena do základního kapitálu, neboť ta je podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. od daňové povinnosti podmíněně osvobozena. Samotná hodnota vkladu podniku se určuje podle znaleckého posudku, který v dané věci splňoval zákonné požadavky. Ing. Milan Vodička, znalec z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, stanovil hodnotu převáděných nemovitostí v částce 20.000.000 Kč a po odečtení závazků od aktiv ocenil celkovou hodnotu podniku jako nepeněžitýho vkladu ve výši 13.521.000 Kč, což žalobce nikterak nerozporoval. Při převodu podniku žalobce na společnost TEROM s. r. o. však byl její základní kapitál zvýšen jen o částku 10.000.000 Kč, přičemž dani z převodu nemovitosti podléhal jen převod vlastnictví k nemovitostem.

Dále žalovaný uvedl, že *„když byl základní kapitál společnosti TEROM s. r. o. zvýšen o částku ve výši 10 000 000 Kč, bylo do základního kapitálu vloženo z celkové hodnoty nepeněžitýho vkladu (podniku) 73,959027%, mimo základní kapitál 26,040993 %. Proto z celkové hodnoty nemovitostí lze v daném případě osvobodit 73,959027 %, tj. 14 791 805 Kč, dani podléhá částka 5 208 195 Kč. Základem daně z převodu nemovitostí po zaokrouhlení na 100 Kč nahoru je proto částka ve výši 5 208 200 Kč.“* Postup správce daně proto žalovaný shledal v souladu se zákonem a konstantní judikaturou, na kterou v napadeném rozhodnutí rovněž poukázal. Zároveň se neztotožnil s námitkou žalobce, že zaměstnanci správce daně nebyli schopni mu pomoci vyplnit příslušné daňové formuláře, neboť podle § 135 odst. 2 daňového řádu tato povinnost přísluší daňovému subjektu s tím, že je povinen si daň sám vypočítat a uvést potřebné údaje v rámci jednotlivých tiskopisů.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 7. 2016, č. j. 31 Af 32/2015 - 79, žalobu proti uvedenému rozhodnutí o odvolání zamítl. V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že žalovaný vycházel z usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000, sp. zn. III. ÚS 31/2000, z něhož plyne, že osvobodit od daně z převodu nemovitostí lze jen vklady vložené do obchodní společnosti, které zvyšují její základní kapitál. Ve shodě s tímto judikátem žalovaný správně dovodil, že daňové povinnosti podléhá pouze ta část vkladu do podniku, která nebyla vložena do základního kapitálu. Jedinou spornou otázkou zůstal způsob stanovení základu daně z převodu nemovitostí, neboť žalobce zastával názor, že při jeho výpočtu měla být zohledněna výše pasiv připadajících na převáděné nemovité věci. Soud se však přiklonil k závěru žalovaného, že je v dané věci určující ustanovení § 10 odst. 1 písm. h) zákona č. 357/1992 Sb., podle něhož základem daně z převodu nemovitostí v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti je hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku. Hodnotu nemovitostí přitom znalec ocenil částkou 20.000.000 Kč a žalovaný i správce daně za použití § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. správně stanovili osvobozenou část hodnoty převáděných nemovitostí tak, že určili procentuální část hodnoty podniku, která byla vložena do základního kapitálu společnosti TEROM s.r.o. Ta činila 73,959027 % z celkové hodnoty podniku a mimo základní kapitál společnosti tak bylo převedeno

pokračování

26,040933 % hodnoty podniku. V tomto poměru žalovaný a správce daně stanovili z celkové hodnoty nemovitostí ve výši 20.000.000 Kč část od daně osvobozenou a část, jež dani podléhala. Takto zdaněná část odpovídala 26,040933 % z ceny převedených nemovitostí, což je 5.208.195 Kč, takže po zaokrouhlení byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ze správného daňového základu ve výši 5.208.200 Kč. Krajský soud proto uzavřel, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem i příslušnou judikaturou.

Proti uvedenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť jen ve stručnosti odkazuje na rozhodnutí žalovaného. Krajský soud navíc své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností i proto, že nevysvětlil, proč se odklonil od judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uvedené v žalobě. Stěžovatel považuje rozhodnutí správce daně, žalovaného i rozsudek krajského soudu za nezákonné, neboť v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základní práv a svobod neoprávněně zasahují do jeho vlastnického práva. Stěžovatel vytkl správci daně, žalovanému i krajskému soudu, že při vyměření daně nezohlednili i převáděné závazky. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 7 Afs 51/2007 - 121, z nichž dovodil, že *„(...) podnik je věc hromadná a nelze jeho jednotlivé části pro daňové účely separovat a dále v případě, že je do základního kapitálu společnosti vkládán podnik nebo jeho část, stanoví se hodnota tohoto vkladu jako součet všech složek tvořících podnik či jeho část a odečet závazků na nich váznoucích.“* Z uvedeného judikátu vyplývá pravidlo, že pro osvobození od daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 20 odst. 6 písm. d) je rozhodná celková hodnota podniku. Proto žalovaný pochybil, pokud *„základ daně z převodu nemovitostí vypočetl tak, že nemovité věci z vkládaného podniku zcela separoval a jako předmět daně určil pouze poměrnou část představující emisní ážio, aniž by jakkoli přihlédl k závazkům obsaženým v podniku, a tedy i váznoucích na nemovitých věcech.“* Žalovaný měl určit hodnotu nemovitých věcí v rámci podniku se zohledněním poměrné části závazků ve vztahu k převáděným nemovitostem.

Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že *„vzhledem k tomu, že dle znaleckého posudku tvoří hodnota nemovitých věcí celkem částku 20.000.000,- Kč, tedy 64,129285% všech aktiv tvořících vkládaný podnik, pak na nemovité věci připadají závazky tvořící 64,129285% všech pasiv podniku (dle znaleckého posudku pasiva celkem ve výši 17.866.000,- Kč), tedy částka 11.457.338,0581 Kč. Hodnota nemovitých věcí v rámci vkládaného podniku po zohlednění na ně připadajících závazků je tak ve výši 8.542.661,9419 Kč. Vzhledem k tomu, že emisní ážio tvoří 26,040993% z hodnoty vkládaného podniku, pak je předmětem daně z převodu nemovitostí toliko částka ve výši 2.224.593,998304 Kč, představující 26,040993% z hodnoty nemovitých věcí po zohlednění na ně připadajících závazků. Po zákonném zaokrouhlení na celé 100 Kč nahoru je tedy základem daně z převodu nemovitostí částka ve výši 2.224.600,- Kč a daň z převodu nemovitosti tak měla být vyměřena ve výši 88.984,- Kč.“* Pokud Nejvyšší správní soud shledá výklad žalovaného přípustným, měl by podle stěžovatele i přesto ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007 sp. zn. IV. ÚS 650/05, upřednostnit výklad pro daňový subjekt příznivější.

Stěžovatel z těchto důvodů Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek i rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. Dále zdůraznil, že s přihlédnutím k závěrům uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, použil při výpočtu procentuálního podílu osvobození hodnotu převáděného podniku, a nikoliv hodnotu převáděných nemovitostí. Osvobození od daně z převodu nemovitostí podléhala jen ta část vkladu podniku do společnosti s ručením omezeným, jež se započítala do jejího základního kapitálu. Odkaz stěžovatele na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007 sp. zn. IV. ÚS 650/05, není přílehlavý, neboť právní výklad, který zaujal správce daně, žalovaný a krajský soud je jediný možný a respektuje související ustálenou judikaturu správních soudů i Ústavního soudu.

Z těchto důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Krajský soud v napadeném rozsudku vysvětlil své úvahy směřující k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které se opíraly především o znění § 10 odst. 1 písm. h) zákona č. 357/1992 Sb., podle něhož při stanovení základu daně z převodu nemovitostí u vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným je určující hodnota nemovitostí oceněná ve znaleckém posudku. S odkazem na toto ustanovení krajský soud odmítl žalobní argumentaci, podle níž měla být při stanovení daňového základu zohledněna výše závazků připadajících na převáděné nemovitosti. Až následně krajský soud zopakoval způsob výpočtu daňové povinnosti stěžovatele popsany v rozhodnutí o odvolání. Nelze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatele, že krajský soud při posuzování stěžejní žalobní námitky jen ve stručnosti odkázal na rozhodnutí žalovaného. V judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na níž stěžovatel poukázal v kasační stížnosti a o níž se zmínil také v žalobě, nebyl učiněn závěr o nutnosti přihlídnout k výši pasiv vztahujících se k převáděným nemovitostem při stanovení základu daně z převodu nemovitostí, jak bude dále zmíněno. Proto není možné krajskému soudu vytýkat, že nevysvětlil, proč se od této judikatury odklonil.

Z uvedených důvodů lze rozsudek krajského soudu považovat za přezkoumatelný, takže důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

Podle přechodného ustanovení § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. *pro daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije*

pokračování

zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.

Jelikož v posuzované věci se stal stěžovatel poplatníkem daně z převodu nemovitostí ke dni 26. 4. 2013, ve kterém nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, bylo zapotřebí při stanovení způsobu zjištění základu daně z převodu nemovitostí při vkladu podniku, jehož součástí byly také nemovitosti, do základního kapitálu společnosti TEROM s.r.o. vycházet z příslušných ustanovení zákona č. 357/1992 Sb.

Podle jeho § 10 odst. 1 písm. h) *základem daně z převodu nemovitostí je v případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku.*

Podle jeho § 20 odst. 6 písm. d) *od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu (dále jen „vklad“), má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu.*

Za použití těchto ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. a výše zmíněné judikatury se k nim vztahující správce daně, žalovaný i krajský soud správně vyšli z principu, že při převodu podniku žalobce na společnost TEROM s.r.o. mělo být zhodnoceno, do jaké míry byla hodnota podniku započítána do základního kapitálu této společnosti a jaká část hodnoty podniku do základního kapitálu zahrnuta nebyla. Správce daně, žalovaný i krajský soud taktéž v souladu se zákonem vyhodnotili, že v rámci převodu části hodnoty podniku, která byla zahrnuta do základního jmění společnosti TEROM s.r.o., jsou nemovitosti od placení daně z převodu nemovitostí osvobozeny a ve zbývajícím poměrné části převod nemovitostí zdanění podléhá.

Tento postup plně odpovídá i závěrům uvedeným v rozsudku ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, na něhož stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti odkázal. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. je rozhodná celková hodnota vkládaného podniku, nikoliv hodnota nemovitostí jako jedné z jeho částí. Jestliže je tedy základní kapitál společnosti zvýšen o celou hodnotu vkladu (podniku) a je splněn také časový test stanovený v citovaném ustanovení, je vklad podniku od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

V uvedeném judikátu dále Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě, kdy je do základního kapitálu obchodní společnosti vkládán podnik, stanoví se hodnota tohoto vkladu jako rozdíl mezi všemi složkami tvořícími podnik a závazky na nich vázajícími. Tato výsledná suma pak představuje hodnotu vkladu vkládaného do společnosti. Podnik je proto nutno chápat jako celek složený z jednotlivých částí majících stejný právní režim, a to i v případě, kdy jednou z těchto částí je nemovitost.

Uvedeným způsobem byl v posuzované věci podnik vložený stěžovatelem do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným oceněn, neboť znalec stanovil jeho

hodnotu v částce 13.521.000 Kč jako rozdíl mezi jako aktivy a závazky. Jestliže se tedy v důsledku vkladu podniku zvýšil základní kapitál společnosti TEROM s.r.o. pouze o částku 10.000.000 Kč, tak správce daně nepochybil, když dospěl k závěru, že do základního kapitálu této společnosti bylo vloženo 73,959027 % celkové hodnoty podniku, která je od daňové povinnosti osvobozena, a mimo základní kapitál zůstalo 26,040933 % hodnoty podniku podléhající zdanění. V tomto poměru pak správce daně zákonně stanovil základ daně z převodu nemovitosti ve výši 26,040933 % z částky 20.000.000 Kč odpovídající hodnotě nemovitostí, což je částka 5.208.195 Kč a po zaokrouhlení částka 5.208.200 Kč. Výsledná daň z převodu nemovitostí tedy činila 4 % z částky 5.208.200 Kč, tedy 208.328 Kč, jak správně stanovil správce daně.

Při stanovení daňového základu již dále nebylo možné stanovit hodnotu nemovitých věcí tvořících součást podniku se zohledněním poměrné části závazků odpovídajících převedeným nemovitostem, jak se stěžovatel domáhal. Podle § 10 odst. 1 písm. h) zákona č. 357/1992 Sb. se totiž při vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným v tomto ohledu vychází toliko z hodnoty nemovitostí určené znaleckým posudkem, a nikoliv z částky odpovídající rozdílu mezi hodnotou nemovitostí oceněnou znalcem a výši závazků se k nim vztahujících. Ostatně pasiva zatěžující převáděné nemovitosti se při stanovení základu daně z převodu nemovitostí nezohledňovala ani v dalších případech převodu nemovitostí, jak vyplývá ze znění § 10 zákona č. 357/1992 Sb.

Uvedený závěr o správnosti stanovení základu daně z převodu nemovitostí v posuzované věci přitom vychází z jediného možného výkladu jednoznačně formulovaných znění příslušných ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., a proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele o nutnosti zvolit výklad příznivější pro daňový subjekt, která byla učiněna s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05.

Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu nezákonnými, nepřisvědčil ani stížnostní námitce, že v posuzované věci došlo k porušení jeho základního práva na vlastnictví.

V řízení o žalobě tedy krajský soud posoudil uvedenou právní otázku správně, a proto nebyl naplněn ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

S ohledem na všechny uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu