

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobců **a) Ing. Jiřího B., b) Ing. Jitky B.**, oba zastoupeni JUDr. Jiřím Zelenkou, advokátem se sídlem Česká Lípa, Jiřího z Poděbrad 583, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 3. 2003, č. j. 15 Ca 6/01- 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobci jako stěžovatelé domáhají zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 15 Ca 6/01 a sp. zn. 15 Ca 7/01 a současně zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 11. 2000, a to č.j. 7096/140/00/DP (jímž bylo zamítnuto odvolání Ing. Jiřího B. proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mimoni ze dne 7. 2. 2000 č. j. 4535/00/174971 vyměřujícímu mu daň z převodu nemovitostí v částce 463 540 Kč)

a č. j. 7096/140/00/DP/A (jímž bylo zamítnuto odvolání Ing. Jitky B. proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mimoni ze dne 7. 2. 2000 č. j. 4536/00/174971 vyměřujícímu jí daň z převodu nemovitostí v částce 463 540 Kč). Krajský soud vyšel z názoru, že daň z převodu nemovitostí byla vyměřena v souladu se zákonem, když žalobci naplnili podmínky pro zánik 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 okamžiku, kdy zanikla účast Ing. Jiřího B. ve společnosti, do níž byly nemovitosti vloženy. Důvodem pro zrušení rozhodnutí neshledal krajský soud ani skutečnost, že se jednalo o opakované uložení téže daně žalobcům, když předchozí platební výměry byly v době nabytí právní moci pozdějších platebních výměrů již pravomocně zrušeny.

Stěžovatelé v kasační stížnosti uplatňují kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem. Převod obchodního podílu prvního stěžovatele nelze podle jejich názoru posoudit jako zánik jeho účasti ve společnosti, neboť první stěžovatel byl již před dobou převodu obchodního podílu společníkem v jiné společnosti, která se v r. 1998 stala vlastníkem právě těch nemovitostí, které stěžovatel do R. P., s. r. o. vložil. Stěžovatelé jsou názoru, že je-li první stěžovatel i nadále společníkem i této druhé společnosti, která je vlastníkem předmětných nemovitostí, je i nadále osvobozen od daňové povinnosti, neboť jeho účast v první společnosti nezanikla. Způsoby zániku účasti společníka ve společnosti jsou uvedeny v ust. § 148 a násl. obchodního zákoníku, přičemž převod obchodního podílu společníka jako zánik účasti zde uveden není. I kdyby soud dospěl k závěru o zániku účasti prvního stěžovatele ve společnosti R. P., s. r. o., nezanikla jeho účast ve společnosti, která je vlastníkem předmětných nemovitostí. Ze strany druhé stěžovatelky pak vůbec nemohlo dojít k zániku osvobození od daně, neboť nikdy nebyla společníkem společnosti R. P., s. r. o. a neměla s prvním stěžovatelem společný obchodní podíl, tedy jej nemohla ani pozbýt. Rozhodnutí žalovaného vůči druhé stěžovatelce je tak třeba považovat za nicotné. Z těchto důvodů měl krajský soud obě rozhodnutí žalovaného zrušit. Proto stěžovatelé navrhují zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na dohodu o nepeněžitém vkladu uzavřenou dne 29. 6. 1995 oběma stěžovateli jako předávajícími a obchodní společností R. P., s. r. o. jako nabyvatelem, kdy právní účinky nastaly ke dni 4. 7. 1995. V době vkladu byl první stěžovatel společníkem uvedené společnosti a nemovitosti patřily oběma stěžovatelům. Okamžikem vkladu do katastru nemovitostí počala běžet pětiletá lhůta uvedená v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, neboť podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku vlastnické právo k nemovitostem na společnost přechází vkladem do katastru nemovitostí. Vklady vložené do obchodních společností jsou osvobozeny od daně, ovšem je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka v obchodní společnosti a nemovitost není společníku vrácena. Smlouvou o převodu obchodních podílů převedl první stěžovatel jako společník společnosti R. P., s. r. o. svůj obchodní podíl společnosti K. L., s. r. o. za sjednanou cenu 825 000 Kč. Usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. F 191112/99 C 6902/7 byla vymazána z obchodního rejstříku společnost R. P., s. r. o. a zapsáno obchodní jméno „K. p., L.“ s jediným společníkem K. L., s. r. o.; dnem změny zápisu je 17. 9. 1999. Ve smyslu § 149a obchodního zákoníku tedy zanikla účast společníka ve společnosti, a to do pěti let od vložení nemovitostí do společnosti a nemovitosti nebyly společníku vráceny. Zánik účasti společníka ve společnosti není v daňovém zákoně vázán na vypořádání nebo převod obchodního podílu, ale na běh časové lhůty a vrácení nemovitosti společníkovi. První stěžovatel oznámil na

mimořádné valné hromadě společnosti R. P., s. r. o. dne 9. 9. 1999 ukončení své účasti ve společnosti a nabídl svůj obchodní podíl zbývajícím společníkům, kteří podíl odmítli a poté všichni společníci, včetně prvního stěžovatele nabídli své obchodní podíly společnosti K. L., s. r. o. a valná hromada s tím vyslovila souhlas. Dle článku II. a čl. V. smlouvy o převodu obchodních podílů a dle usnesení krajského soudu došlo k zániku účasti prvního stěžovatele ve společnosti R. P., s. r. o. ke dni 17. 9. 1999 a první stěžovatel poté již nepokračoval ani v účasti v nové společnosti K. p., L. Provedením vkladu do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 4. 7. 1995 přešlo vlastnictví k nemovitostem na obchodní společnost R. P., s. r. o. a podle § 8 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, se považuje každý z manželů za samostatného poplatníka a jejich podíly jsou stejné, pokud není dohodnuto nebo stanoveno jinak. Dohodu o převodu nemovitostí na společnost R. P., s. r. o. byla uzavřena oběma stěžovateli jako bezpodílovými spoluvlastníky, a to v souvislosti s účastí prvního stěžovatele jako společníka v nabývající společnosti. S odkazem na ust. § 114 odst. 3 obchodního zákoníku lze obchodní podíl považovat za společný oběma stěžovatelům. Tomu odpovídá i vyměření daně. Proto žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

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

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to nesprávnost právního názoru soudu při posouzení zániku podmínek osvobození od daně z převodu nemovitostí, když první stěžovatel nepozbyl společenství ve společnosti vlastnící nemovitosti a druhá stěžovatelka navíc ani společnicí nebyla, neměla s prvním stěžovatelem společný obchodní podíl, tedy ani nemohla účasti ve společnosti pozbýt.

Předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je úplatný převod nebo přechod nemovitostí a poplatníkem daně je podle § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona převodce; v případě převodu vlastnictví nemovitosti z majetku v bezpodílovém vlastnictví, považuje se každý z manželů za samostatného poplatníka a jejich podíly za stejné, pokud nejsou podíly dohodnuty nebo stanoveny jinak. V daném případě došlo k převodu nemovitostí dohodou uzavřenou dne 29. 6. 1995 mezi oběma žalobci, jako předávajícími a obchodní společností R. P., společnost s ručením omezeným, jako nabyvatelem, kdy v čl. I. dohody je konstatováno bezpodílové spoluvlastnictví žalobců k převáděným nemovitostem a v čl. II. je konstatováno, že Ing. B. je společníkem nabývající společnosti a že valná hromada této společnosti vyslovila souhlas se zvýšením základního jmění formou jeho nepeněžitého vkladu. Smlouvou bylo oběma převádějícími na nabývající společnost převedeno vlastnické právo k nemovitostem v ní konkretizovaným v hodnotě 18 541 484 Kč. Katastrální úřad v České Lípě povolil vklad vlastnického práva na základě této smlouvy rozhodnutím ze dne 3. 8. 1995, č. j. V5-1328/95, s právními účinky ke dni 4. 7. 1995. Tento převod by podléhal dani z převodu nemovitostí, a to ve vztahu k oběma stěžovatelům, pokud by nebyl od daně osvobozen.

Podle § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona byly v době převodu (a dosud jsou) osvobozeny od daně z převodu nemovitostí vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. V daném případě se jednalo o vklad společníka do obchodní společnosti

zvyšující její základní jmění, tedy byla splněna jedna z podmínek pro osvobození. Zákon však současně stanoví, že se osvobození neuplatní, a tedy daň z převodu vyměří, pokud společník nesetrvá ve společnosti po stanovenou dobu. Osvobození od daně za splnění zákonných podmínek se vztahuje na celý převod, tedy i na převod ze strany druhé stěžovatelky, která nebyla společnicí obchodní společnosti. Zákon váže podmínky osvobození i neuplatnění osvobození od daně na setrvání společníka v obchodní společnosti a na skutečnost, že mu nemovitosti po ukončení účasti ve společnosti nebyly vráceny. Tedy osvobození, které zákon přiznává i druhé stěžovatelce, aniž ona sama konkrétně naplnila jeho podmínky, se při nesplnění zákonných podmínek neuplatní i vůči ní. K tomu není třeba konstruovat žádné spoluvlastnictví obchodního podílu, jak bez opory v dokladech činí žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Nejde o osvobození jen jednoho ze spoluvlastníků ve vazbě na jeho členství v obchodní společnosti. Osvobození se přiznává i bezpodílové spoluvlastnici převáděných nemovitostí, přičemž osvobození se neuplatní při nesplnění zákonných podmínek pro jeho poskytnutí - tedy neuplatní se osvobození v míře, v jaké by bylo poskytnuto při splnění zákonných podmínek - a ty jsou vázány k účasti v obchodní společnosti po stanovenou dobu. Výklad, kdy by při nesplnění podmínek pro osvobození od daně byla daň vyměřena jen jednomu ze spoluvlastníků, přesto, že se daňová povinnost a podmíněné osvobození vztahují na oba, by byl v rozporu se zákonnou konstrukcí daňové povinnosti. Není tedy rozhodné, že druhá stěžovatelka nebyla společnicí obchodní společnosti, a pokud jí byla daňová povinnost vyměřena z důvodů zániku podmínek, za nichž bylo podmíněně poskytnuto osvobození, nejde o rozhodnutí nezákonné (když stěžovateli namítaná nicotnost by ani nepřicházela v úvahu).

Rozhodné pro posouzení věci z hlediska stížních námitek je dále skutečnost, zda došlo k zániku účasti prvního stěžovatele ve společnosti, na kterou byl za zákonem poskytnutého osvobození od daně převeden nemovitý majetek. Zánikem přitom není třeba rozumět jen naplnění podmínek zániku účasti ve smyslu § 148 a násl. obchodního zákoníku ve znění rozhodném v r. 1999 (tj. zrušení účasti společníka soudem, vyloučení společníka, dohoda o ukončení), ale faktický stav, že společník již není účasten ve společnosti. To je zřejmé, jednak z textu daňového zákona, jednak ze smyslu poskytnutého osvobození, které je vázáno na trvající účast ve společnosti. K tomu ze spisu vyplývá, že v době vkladu nemovitostí do společnosti R. P., s. r. o. byl Ing. Jiří B. jejím společníkem. Ve spise je založen návrh navrhovatele R. P., s. r. o., doručený Krajskému soudu v Ústí nad Labem dne 16. 9. 1999, na změnu zápisu v obchodním rejstříku, a to na výmaz společnosti R. P., s. r. o. a na zápis společnosti K. plus, L., společnost s ručením omezeným. Společníkem nové společnosti je pouze K. L., s. r. o. K návrhu je připojena dohoda o změně společenské smlouvy R. P. s. r. o. a o změně obchodního jména na K. p., L., společnost s ručením omezeným a usnesení mimořádné valné hromady společnosti R. P. s. r. o. bez data (zápis notářsky ověřen dne 9. 9. 1999), v němž je v bodě 2 a) uvedeno oznámení Ing. Jiřího B.o úmyslu ukončit svou účast ve společnosti včetně nabídky obchodního podílu zbývajícím společníkům, kteří nabízený obchodní podíl odmítli. Ostatní společníci učinili shodné prohlášení a všichni společníci poté obchodní podíl nabídli třetí osobě, a to společnosti K. L. s. r. o. Připojena je i dohoda o převodu obchodních podílů bez data (notářsky ověřena dne 9. 9. 1999), kde v bodě V. je uvedeno, že dnem doručení této smlouvy společnosti R. P. s. r. o. zaniká účast převodců (mezi nimi Ing. B.) ve společnosti. Tvrdí-li tedy stěžovatelé, že první stěžovatel zůstal po stanovenou dobu společníkem společnosti R. P. s. r. o., není tomu tak s ohledem na výše uvedené skutečnosti a s ohledem na skutečnost, že společnost byla v r. 1999 vymazána z obchodního rejstříku a podle výpisu z obchodního rejstříku (oddíl C vložka 6902) nebyl společníkem jejího právní nástupce.

Stěžovatelé v kasační stížnosti dále tvrdí, že nemovitosti, které převedli v r. 1995 na obchodní společnost R. P. s. r. o. byly již před dobou převodu obchodního podílu předmětem převodu na jinou společnost, jejímž byl první stěžovatel rovněž společníkem, a jejímž společníkem je dosud. Toto tvrzení stěžovatelé nekonkretizují a nedokládají. Z hlediska kasační stížnosti je však rozhodné, že tuto námitku neuplatnili v řízení před krajským soudem. Tedy krajskému soudu nelze vytýkat, že se s takovou argumentací nevypořádal a zejména je třeba poukázat na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., podle kterého ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Nejvyšší správní soud se tak nemohl v rámci přezkoumání zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu zabývat daňovými dopady skutečností tvrzených až v kasační stížnosti.

Z hlediska rozhodných námitek kasační stížnosti byly právní otázky krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. 11. 2003

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu