ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **SK Sigma Olomouc, a. s.**, se sídlem Legionářská 1165/12, Nová Ulice, Olomouc, zastoupena Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na Střelnici 39, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23620/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, ze dne 15. 11. 2017, č. j. 65 Af 91/2016 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj platebním výměrem ze dne 23. 9. 2015, č. j. 1593774/15/3101-70463-805743, žalobkyni vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 436.336 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, který ji zamítl. Konstatoval, že žalovaný vypořádal všechny odvolací námitky. Správce daně nepochybil, pokud aplikoval zákonné opatření

senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), neboť k daňově rozhodným skutečnostem ve věci došlo až po datu účinnosti zákonného opatření (§ 57 zákonného opatření). Žalobkyně se stala vlastníkem nemovitých věcí zápisem do katastru nemovitostí s účinky k 25. 2. 2014; správce daně se proto oprávněně při stanovení daně řídil zákonným opatřením, na jehož základě stanovil, že poplatníkem daně je žalobkyně.

[3] K námitce, že se správní orgány měly řídit přechodnými ustanoveními (§ 778 a § 779) zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), soud zdůraznil, že v souzené věci jde o stanovení daně jako veřejnoprávní povinnosti, nejedná se o spor vyplývající ze zvýšení základního kapitálu společnosti. Pro správní orgány tak bylo rozhodné pouze to, kdo nově nabyl nemovité věci a kdy k této skutečnosti došlo. Žalobkyně nesprávně směšuje soukromoprávní úpravu týkající se zvýšení základního kapitálu a veřejnoprávní úpravu vztahující se na daňové řízení.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že žalobkyně nemohla ovlivnit, kdy dojde k zápisu do veřejných rejstříků, a tedy jaká právní úprava bude na rozhodovanou věc dopadat. Uvedl, že žalobkyně si sama zvolila, kdy se uskuteční valná hromada a dojde ke zvýšení základního kapitálu. Zákonné opatření bylo platné již od 30. 10. 2013, o změnách v právní úpravě se tedy mohla žalobkyně předem informovat. Podala-li návrh na vklad do katastru nemovitostí dne 25. 2. 2014, nemohla očekávat, že by ke vkladu mohlo dojít před 1. 1. 2014.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z tvrzeného důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Dle stěžovatelky je na celý proces nutno pohlížet jako na jeden celek, který započal již rozhodnutím valné hromady stěžovatelky ze dne 19. 12. 2013 o zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem, pokračoval zápisem této skutečnosti do obchodního rejstříku a následně upsáním vkladu do katastru nemovitostí. Napadené rozhodnutí nijak nezohledňuje přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích. Z nich je zřejmé, že se má postupovat podle dosavadních právních předpisů, za které je možno považovat i daňové předpisy.

[7] Stěžovatelka proto navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k novému projednání.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zdanění nepeněžitého vkladu se plně řídí úpravou dle zákonného opatření; použití zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) bylo vyloučeno, neboť ke vkladu do katastru nemovitostí došlo až po zániku účinnosti tohoto zákona. Žalovaný odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí (s. 4 a 5) a napadeného rozsudku, s jehož odůvodněním bezvýhradně souhlasí. Přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích pojmem „dosavadní právní předpisy“ jednoznačně myslí zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, neboť přechodná ustanovení vždy upravují vztahy

dřívější právní úpravy a nové právní úpravy, tj. právní úpravy, jejíž účinnost skončila pro nabytí účinnosti nového zákona. Přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích nemohou mít vliv na daňové předpisy (zákonné opatření).

[9] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci

[10] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem. Nejvyšší správní soud však podotýká, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Stěžovatelka podanou kasační stížností zcela přebírá žalobní námitky (které byly totožné také s námitkami uplatněnými v odvolání), aniž by reagovala na jejich vypořádání krajským soudem, a to ačkoli současně tvrdí, že uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 140, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 – 64, odst. 21) a není jeho úkolem „převyprávět“ již jednou řečené. V soudním řízení správním vymezuje hranice soudního přezkumu žalobce, resp. stěžovatel. Soud není povinen ani oprávněn nahrazovat jeho projev vůle, domýšlet za něj argumenty a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního či soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Podaná kasační stížnost je tak na samé hranici přípustnosti a tato skutečnost také nachází svůj odraz v rozsahu reakce kasačního soudu na obsah kasační stížnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Stěžovatelčina námitka, že žalovaný v rozhodnutí nezohlednil přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích, není důvodná. Žalovaný se k této stěžovatelčině argumentaci vyjádřil na stranách 4 (poslední odstavec) až 5 svého rozhodnutí. Krajský soud proto mohl rozhodnutí žalovaného v tomto rozsahu přezkoumat, a nezatížil tak svůj rozsudek nepřezkoumatelností (srov. *a contrario* rozsudky ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91, nebo ze dne 27. 6. 2011, č. j. 4 As 21/2011 – 60).

[13] V souzené věci jsou podstatné následující okolnosti: Dne 19. 12. 2013 se konala valná hromada stěžovatelky, na které došlo k rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu upsáním akcií s tím, že upisované akcie budou z části hrazeny nepeněžitým vkladem. Předmětem nepeněžitého vkladu byly pozemky ve vlastnictví občanského sdružení (od 1. 1. 2014 spolku) Sportovní klub OLOMOUC SIGMA Moravské železárny. Dne 21. 2. 2014 uzavřela stěžovatelka se Sportovním klubem OLOMOUC SIGMA Moravské železárny

smlouvu o převodu nemovitostí a písemné prohlášení vkladatele ke splacení upsaných akcií nepeněžitým vkladem na zvýšení základního kapitálu, na jejímž základě stěžovatelka nabyla pozemky zapsané na LV 2339 pro katastrální území Nová Ulice, obec Olomouc. Dne 30. 5. 2014 provedl Katastrální úřad pro Olomoucký kraj, katastrální pracoviště Olomouc, vklad do katastru nemovitostí s právními účinky k 25. 2. 2014.

[14] Dne 2. 3. 2015 vyzval správce daně stěžovatelku, aby podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Stěžovatelčin zástupce dne 16. 3. 2015 správci daně sdělil, že stěžovatelka není v této věci daňovým poplatníkem s povinností podat daňové přiznání na daň z nabytí nemovitých věcí. Správce daně proto vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí z moci úřední, a to shora popsaným platebním výměrem.

[15] Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy *nastaly skutečnosti*, které jsou podle zákona *předmětem daně*, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

[16] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření (účinné od 1. 1. 2014) je *předmětem daně* z nabytí nemovitých věcí *úplatné nabytí vlastnického práva* k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.

[17] Podle § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (účinný od 1. 1. 2014), platí, že převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, *nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu*.

[18] Podle § 25 odst. 2 zákona o obchodních korporacích (účinný od 1. 1. 2014) vlastnické právo k nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, která je předmětem vkladu, nabývá obchodní korporace zápisem vlastnického práva do veřejného seznamu na základě prohlášení podle § 19.

[19] Podle § 1 odst. 1 zákonného opatření je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

[20] Ze shora uvedených ustanovení je zjevné, že daňová povinnost k dani z nemovitých věcí vzniká dnem zápisu vlastnického práva k nemovitosti do veřejného seznamu (tedy do katastru nemovitostí), neboť tímto okamžikem je nabyto vlastnické právo k dané nemovitosti, a nastává tedy skutečnost, která je předmětem daně. V souzené věci byl tímto okamžikem den 25. 2. 2014, ke kterému bylo do katastru nemovitostí vloženo stěžovatelčino vlastnického práva k dotčeným nemovitostem. Tímto okamžikem tak stěžovatelce vznikla daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí.

[21] S ohledem na shora uvedenou právní úpravu je pak zcela irelevantní, kdy došlo ke skutečnostem, které předcházely tomuto okamžiku, tedy např. kdy došlo k rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu, kdy došlo k uzavření kupní smlouvy na nemovitost, atd. Veřejnoprávní norma stanovící okamžik vzniku daňové povinnosti je navázána na jednu konkrétní skutečnost, kterou je jen a pouze okamžik, ke kterému došlo k úplatnému nabytí vlastnického práva. Zkoumání skutečností jiných je proto z hlediska daňového zcela bezpředmětné.

[22] Stěžovatelka požadovala, aby na její případ správce daně aplikoval předcházející právní úpravu, tedy zákon č. 357/1992 Sb. Svůj požadavek odůvodňovala přechodnými ustanoveními zákona o obchodních korporacích, konkrétně pak § 778 a § 779 odst. 2.

[23] Podle § 778 zákona o obchodních korporacích se podle dosavadních právních předpisů až do svého skončení posuzují všechny lhůty a doby, které začaly běžet přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i lhůty a doby pro uplatnění práv, které se řídí dosavadními právními předpisy, i když začnou běžet po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

[24] V souzené věci nevznikl žádný spor týkající se posouzení běhu lhůty; soudu proto není zřejmé, jaký by toto ustanovení zákona mělo mít pro stěžovatelčinu věc význam, což ostatně nespecifikuje ani stěžovatelka.

[25] Podle § 779 odst. 2 zákona o obchodních korporacích, bylo-li přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona učiněno *právní jednání vedoucí k rozhodnutí orgánu obchodní korporace*, dokončí se takto zahájený proces podle dosavadních právních předpisů.

[26] V nyní posuzované věci je právním jednáním vedoucím k rozhodnutí orgánu obchodní korporace bezpochyby rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu úpisem nových akcií (částečně hrazeným nemovitým vkladem). Správní orgány ani soudy nezpochybnily, že proces (tedy úpis nových akcií za účelem zvýšení základního kapitálu) zahájený na základě právního jednání valné hromady stěžovatelky má být ukončen podle dosavadních předpisů, tedy podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (účinného do 31. 12. 2013). Rozhodně však toto přechodné ustanovení nemůže mít dopad na procesy (řízení) tímto zákonem vůbec neupravené, tedy na daňové řízení.

[27] Není možno, aby přechodná ustanovení obsažená v jednom právním předpisu (zákon o obchodních korporacích) nepřímo novelizovala jiný právní předpis (zákon č. 357/1992 Sb. účinný do 31. 12. 2013) tím způsobem, že bude rozšiřovat jeho časovou působnost na vztahy (zde veřejnoprávní vztahy v oblasti daňové), které vznikly již za účinnosti nového předpisu (zákonného opatření). Přechodná ustanovení právního předpisu řeší situace, které nastanou právě tím, že tento právní předpis zruší právní předpis dříve účinný. Nemůže však řešit situace, které jsou důsledkem zrušení zcela jiného právního předpisu.

[28] Ostatně zákonné opatření obsahuje vlastní přechodné ustanovení (§ 57), podle kterého pro *daňové povinnosti* u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, *vzniklé* přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Ze znění tohoto přechodného ustanovení je zjevné, že je navázáno na okamžik vzniku daňové povinnosti a nezohledňuje žádné jiné okolnosti. Již z tohoto přechodného ustanovení je tedy bez nutnosti podrobnějšího zkoumání jasné, že správce daně nepochybil, pokud postupoval podle zákonného opatření, a nikoli podle zákona č. 357/1992 Sb., jak požadovala stěžovatelka.

[29] Namítá-li stěžovatelka obecně (stejně jako v žalobě), že krajský soud podle přechodných ustanovení postupoval, nelze vzhledem k obecnosti takto uplatněné námitky zjistit, jaký postup má stěžovatelka na mysli. Šlo-li snad o rejstříkové řízení u krajského soudu jako soudu ve věcech obchodních, pak skutečnost, že postupoval ve věci zápisu změn údajů do obchodního rejstříku na základě zmíněných přechodných ustanovení obchodního zákoníku, plně koresponduje se shora uvedenými závěry, že tato přechodná ustanovení mají dopad právě (a jen) do řízení v rovině soukromoprávní (tedy i ve věci zápisu do obchodního rejstříku); nijak však toto tvrzení nepodporuje možné promítnutí přechodných ustanovení zákona o obchodních korporacích v daňovém řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 21. března 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu