ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **ZÁVLAHY-LABE s.r.o.,** se sídlem Travčice 50, zastoupen JUDr. Františkem Divišem, advokátem se sídlem Okružní 81/15, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2018, č. j. 15 Af 110/2015 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 27. 2. 2015, č. j. 490523/15/2507-70461-505218, vyměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 661 128 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2015, č. j. 33176/15/5100-31461-701836, zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 13. 2. 2018, č. j. 15 Af 110/2015 - 30, zamítl.

[3] Krajský soud vymezil jako stěžejní otázku právní posouzení, zda nepeněžní vklad, jehož předmětem jsou nemovité věci, je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí

dle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“) v případě, kdy nedojde ke zvýšení podílu jediného společníka v obchodní korporaci.

[4] Dle krajského soudu vyplývá ze smyslu a účelu zákonného opatření i z jeho systematiky, že nepeněžitý vklad nemovité věci do základního kapitálu obchodní korporace je považován za úplatné nabytí nemovité věci, tj. je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Dále posuzoval, zda se toto obecné východisko uplatní i pro nepeněžitý vklad nemovité věci do základního kapitálu obchodní korporace, u něhož nedochází ke zvýšení podílu jediného společníka. Krajský soud na základě § 15 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) a související odborné literatury dovodil, že vkladovou povinnost nelze výlučně spojovat pouze s nabytím či zvýšením účasti ve společnosti (podílu), ale je třeba ji pojímat jako projev majetkové účasti na společnosti, což vyjadřuje ekonomickou funkci vkladu. Opačný výklad by vedl k tomu, že by součástí základního kapitálu obchodní korporace nemohl být takový vklad, který by nevedl k nabytí či zvýšení účasti společníka v obchodní korporaci. Takový výklad odporuje smyslu a účelu úpravy institutu vkladu a vkladové povinnosti v zákoně o obchodních korporacích. Z pohledu zákonného opatření tedy není rozhodné, zda dochází k nabytí či zvýšení účasti společníka v kapitálové společnosti. Úplatnost nabytí vlastnictví vyplývá přímo z povahy daného právního jednání. Jedná se o dohodu mezi společníkem a společností, kde protiplněním za poskytnutý vklad je nabytí či zvýšení majetkové účasti na společnosti. Nepeněžitý vklad nemovitostí v případě žalobce proto podléhal dani z nabytí nemovitých věcí.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že zákonné opatření vymezuje, co je považováno za úplatné nabytí nemovité věci, absentuje-li úplata. Toto vymezení však nezahrnuje vklad nemovité věci do základního kapitálu obchodní korporace, kdy nedochází k získání či zvýšení podílu na ní. Úplata je přitom jednoznačně vymezena jako protiplnění za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, které obdrží ten, kdo vlastnické právo převede, od toho, kdo jej obdrží. Tuto definici nelze dále výkladem rozšiřovat. V posuzované věci žalobce vkladateli neposkytl peněžní prostředky a nebylo mu poskytnuto ani nepeněžní plnění.

[7] Ve smyslu § 15 zákona o obchodních korporacích je vklad do základního kapitálu společnosti poskytován za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní. Jelikož však vkladatel již byl jediným společníkem, nenabyl svým vkladem účast v obchodní korporaci, ani nedošlo ke zvýšení jeho účasti v ní. Vkladateli se pouze zvýšila finanční hodnota podílu na základním kapitálu. Žádná faktická protihodnota, která by se bezprostředně promítla do majetkových poměrů vkladatele, poskytnuta nebyla (např. vypořádací podíl, nárok na vyplacení likvidačního zůstatku). Krajský soud definoval pojem úplaty pro účely daně z nabytí nemovitých věcí v souvislosti se vkladem nemovitých věcí do obchodní korporace za účelem zvýšení základního kapitálu nad rámec platné právní úpravy.

[8] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Uvedl, že vložením nepeněžitého vkladu došlo ke zhodnocení podílu společníka. Úplata byla tedy dána majetkovou protihodnotou spočívající ve zvýšení hodnoty podílu. Při vkladu vždy dojde k určitému majetkovému zhodnocení podílu v návaznosti na zvýšení základního kapitálu. Výklad zastávaný stěžovatelem by popíral smysl zákona a mohl by vést k vyhýbání se placení daně z nabytí nemovitých věcí v případě společností. Není důvod, proč by nabytí nemovitých věcí na základě vkladu jediného společníka nemělo podléhat dani z nabytí nemovité věci. Obchodní korporace nemovitou věc na základě jejího vložení do základního kapitálu prokazatelně nabude a o její hodnotu se základní kapitál této společnosti zvýší, což lze považovat za poskytovanou protihodnotu.

[10] Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[11] 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.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dle jeho názoru krajský soud nesprávně posoudil spornou právní otázku, neboť předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je pouze úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci vymezené v zákonném opatření. Vklad nemovité věci v případě stěžovatele ovšem nelze považovat za úplatné nabytí vlastnického práva, neboť vkladatel žádné protiplnění neobdržel. V době poskytnutí vkladu zvyšujícího základní kapitál stěžovatele totiž již byl společníkem se 100 % podílem, tj. tímto vkladem svůj podíl ani účast na stěžovateli nezvýšil.

[14] Zákonné opatření s účinností od 1. 1. 2014 nahradilo dosavadní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). Stávající daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí. Z hlediska základního vymezení předmětu daně se zákonné opatření nicméně nijak věcně neliší od již neplatného zákona o trojdani. Podle § 9 odst. 1 zákona o trojdani byl předmětem daně „*úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem*“. Zákonné opatření jako předmět daně vymezuje „*úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci*“. Částečně odlišná formulace při vymezení předmětu daně však nemá věcný dopad, jelikož přes použití některých jiných termínů při vymezení předmětu daně podmiňuje zákonné opatření stejně jako zákon o trojdani zdanění transferu vlastnického práva k určité nemovitosti úplatností.

[15] Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu byl vklad nemovitosti do základního kapitálu společnosti vždy považován za úplatný převod vlastnictví k nemovitosti a jako takový podléhal obecně dani z převodu nemovitostí (při splnění

podmínek stanovených v § 20 citovaného zákona mohl být od daně osvobozen). Odkázat lze např. na rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 3/2005 - 80, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„Vklad společníka však znak bezúplatnosti postrádá, protože vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných hodnot, které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti (§ 59 odst. 1 obch. zák.). Účast společníka společnosti s ručením omezeným v této společnosti, a z této účasti plynoucí práva a povinnosti, je vyjádřena jeho obchodním podílem.“*

[16] Krajský soud pak správně dovodil, že i podle nové právní úpravy podléhá vnesení nepeněžitého vkladu, jehož předmětem je nemovitá věc, do základního kapitálu obchodní korporace, dani z nabytí nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje. Ze systematiky zákonného opatření skutečně vyplývá, že zákonodárce mezi úplatná nabytí zařadil i vklad do osobní společnosti, družstva či do kapitálové společnosti (viz § 18 upravující zvláštní cenu u obchodních korporací). Zákonné opatření v tomto ohledu neupravuje žádnou výjimku pro určitý okruh obchodních korporací, ale dopadá obecně na všechny osobní společnosti, družstva a kapitálové společnosti.

[17] Stěžovatel nicméně namítá, že tento závěr platí pouze pro případy, kdy vkladem dochází k nabytí nebo zvýšení účasti v obchodní korporaci, což je v případě jediného společníka pojmově vyloučeno. Opírá se přitom o definici pojmu „úplata“ uvedenou v § 4 odst. 1 zákonného opatření. Dle citovaného ustanovení se úplatou rozumí *„částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.*“ Zákonné opatření tedy spatřuje úplatnost v částce (u peněžních prostředků) nebo hodnotě (u nepeněžních plnění), která je poskytnuta (získána) jako plnění (protihodnota) za převáděnou nemovitost.

[18] V daném případě není pochyb o tom, že stěžovatel získal na základě vkladu do svého vlastnictví nemovitosti včetně jejich součástí, čímž se recipročně vkladateli zvýšila jeho majetková účast na společnosti. Zvýšením základního kapitálu společnosti vkladem vkladatel jako jediný společník stěžovatele navýšil majetek společnosti a současně navýšil hodnotu svého podílu. Stěžovatel uznává, že u vkladatele došlo k navýšení finanční hodnoty jeho podílu, avšak nepovažuje ji za faktickou protihodnotu, která by se promítla do jeho majetkových poměrů. S tímto tvrzením nelze souhlasit. Vkladatel byl jediným společníkem společnosti se základním kapitálem 100 000 Kč. Ode dne zápisu zvýšení základního kapitálu se stal jediným společníkem společnosti se základním kapitálem 15 845 000 Kč, která v aktivech nově vlastní nemovitosti oceněné znalcem na částku 16 528 150 Kč. Zhodnocení obchodního podílu vkladatele v daný moment je tedy nesporné. Vyšší hodnotu podílu přitom vkladatel získal právě jako protihodnotu za jím vložené nemovitosti. Tento závěr ostatně potvrzuje rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 4 Afs 103/2015 - 50, podle něhož je třeba považovat za protiplnění v ekonomickém smyslu právě i zvýšení hodnoty obchodního podílu vkladatele ve společnosti na základě vkladu, který se u něj neprojevil procentuálním zvýšením jeho podílu ve společnosti. Jelikož v posuzované věci vkladatel za nemovitosti přijaté stěžovatelem získal nepeněžní plnění v podobě zvýšení hodnoty svého podílu, došlo tímto nepochybně k naplnění pojmu „úplata“ v zákonném opatření.

[19] Na tomto závěru nemůže nic změnit § 15 zákona o obchodních korporacích, který v odst. 1 definuje vklad jako *„peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního*

kapitálu obchodní korporace“ a v odst. 2 vymezuje jako předmět vkladu věc, „*kterou se společník nebo budoucí společník (dále jen „vkladatel“) zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní (dále jen „vkladová povinnost“).*“ Stěžovatel z citovaného ustanovení dovozuje, že není-li nemovitost vložena do základního kapitálu společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní, nepodléhá zdanění. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že problematiku daně z nabytí nemovitých věcí upravuje primárně zákonné opatření, nikoli zákon o obchodních korporacích. Zákonné opatření přitom vede k jasnému závěru, že vklad nemovité věci představuje úplatné plnění (viz výše). Stěžovatel si v tomto ohledu argumentačně pomáhá § 15 zákona o obchodních korporacích, avšak jím předestřený (čistě jazykový) výklad nelze přijmout. Vedl by totiž k závěru, že by jakýkoliv další vklad jediného společníka společnosti pojmově nemohl představovat vklad ve smyslu § 15 zákona o obchodních korporacích. Věc, kterou by se jediný společník zavázal vložit do obchodní korporace, aniž by tímto krokem nabyl nebo zvýšil svou účast v ní, by totiž při akceptaci výkladu zastávaného stěžovatelem nepředstavovala předmět vkladu. Její hodnota by se tedy bez ohledu na vůli vkladatele nemohla promítnout do základního kapitálu. Jak již uvedl krajský soud, takový výklad zcela odporuje smyslu a účelu institutu vkladu a vkladové povinnosti.

[20] Vklady do obchodních korporací vkladatel vždy provádí za tím účelem, aby se na dané korporaci majetkově účastnil. Podmínku nabytí nebo zvýšení účasti je tedy třeba chápat v širším smyslu, nikoli: „*(...) jen jako nabytí nebo zvýšení podílu (§ 31) či relativní míry (ve srovnání s ostatními společníky či budoucími společníky), v níž se bude příslušná osoba jako společník podílet na obchodní korporaci. Při rovnoměrném zvýšení základního kapitálu proporcionálními vklady všech společníků se totiž tato relativní míra nezmění, při zvýšení základního kapitálu vklady všech společníků v situaci, kdy tyto vklady nebudou proporcionální, se sice zvýší majetková účast všech společníků, ale její relativní míra se u některých může dokonce snížit*.“ (srovnej Lasák, J., Pokorná, J., a kol., Zákon o obchodních korporacích, Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2014, komentář k § 15). „Zvýšení účasti“ ve společnosti tak nelze výkladem zúžit na procentuální vyjádření podílu vzhledem k celku, jak to činí stěžovatel, ale je třeba jím rozumět i udržení či posílení účasti společníka ve společnosti.

[21] Stěžovatelem předložená interpretace by znamenala nepřípustné zúžení skupiny poplatníků daně z nabytí nemovitých věcí, které nemá oporu v zákonném opatření, a vedla by k neopodstatněné nerovnosti mezi těmito subjekty. Při materiálně shodných transakcích (vkladu nemovité věci do společnosti) by totiž zdanění podléhaly pouze ty, jimiž by společníci získali či zvýšili svou účast ve společnosti, ačkoliv hodnota podílu by se zvýšila nepochybně u všech.

[22] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými, proto kasační stížnost zamítl. (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Orgány finanční správy nepochybily, když v daném případě vyměřily stěžovateli daň z nabytí nemovitých věci. Krajský soud posoudil věc věcně správně a Nejvyšší správní soud jeho závěry plně přejímá.

[23] 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 nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. června 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu