ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **VLNA.cz, s. r. o.**, se sídlem Palackého 5599, Chomutov, zastoupeného Mgr. Ing. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Kadaňská 3550/39, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015, č. j. 34876/15/5100-31461-701942, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 15 Af 102/2015 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015 zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, řízení zahájené daňovým přiznáním k dani z převodu nemovitostí podaným žalobcem dne 6. 3. 2015, neboť žalobci nevznikla povinnost k dani, tudíž ani povinnost podat daňové přiznání. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně změnil tak, že řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud žalobu zamítl. Mezi účastníky nebyly sporné skutkové

okolnosti, že ke vkladu nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti VLNA REALITY s. r. o. a splnění vkladové povinnosti žalobce došlo předáním prohlášení správci vkladů dne 18. 12. 2013 a že zápis vlastnického práva do katastru nemovitostí k předmětným nemovitostem ve prospěch společnosti VLNA REALITY s. r. o. byl proveden s právními účinky ke dni 17. 3. 2014. Spornou otázkou bylo, zda se na projednávanou věc vztahuje úprava zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen zákon o trojdani) dle kterého byl takový převod osvobozen od daně [§ 20 odst. 6 písm. d)] nebo zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen zákonné opatření) účinné od 1. 1. 2014.

[3] Krajský soud uvedl, že i za účinnosti zákonného opatření je rozhodující, kdy u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí nastaly účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, což je projevem intabulačního principu. Zákonné opatření – stejně jako tomu bylo u zákona o trojdani - neobsahuje samostatnou úpravu převodu vlastnického práva pro účely daně z nabytí nemovitých věcí, a proto je třeba v této otázce vycházet z předpisů práva občanského, tedy z § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013, nebo po 1. 1. 2014 z § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Dnem právních účinků vkladu vlastnického práva je vymezen okamžik, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně, a současně i okamžik vzniku daňové povinnosti (srov. § 3 daňového řádu). K tomuto dni je nutno posuzovat základní prvky daňověprávního vztahu, tj. subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně a například i žalobcem zmiňované osvobození od daně.

[4] Jestliže v projednávané věci byl vklad vlastnického práva proveden s právními účinky ke dni 17. 3. 2014, a tímto dnem se tedy společnost VLNA REALITY s. r. o. stala vlastníkem předmětných nemovitostí, použije se pro vznik daňové povinnosti, jakož i určení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí úprava obsažená v zákonném opatření. Daňová povinnost v posuzovaném případě vznikla za účinnosti zákonného opatření, a proto není možné na danou věc aplikovat přechodné ustanovení obsažené v § 57 zákonného opatření, který upravuje použitelnost zákona o trojdani na daňové povinnosti vzniklé před účinností zákonného opatření.

[5] Dle soudu bylo nerozhodné, kdy žalobce předal správci vkladu dotčené nemovitosti a kdy splnil svou vkladovou povinnost, neboť splacení vkladu je významné pro závazkový právní vztah mezi vkladatelem (budoucím společníkem) a vznikající společností. Práva a povinnosti z tohoto vztahu působí jen mezi stranami navzájem.

[6] Ke stejným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 52/2013 - 24, na který žalobce odkazoval.

[7] Poplatníkem daně byl proto dle § 1 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nabyvatel vlastnického práva k nemovitostem – společnost VLNA REALITY s. r. o., žalobce tak v dané věci nebyl daňovým subjektem. Řízení bylo správně zastaveno.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[9] Stěžovatel se domnívá, že jak žalovaný, tak krajský soud na věc nesprávně aplikovali zákonné opatření, neboť na věc dopadá zákon o trojdani. Odkazuje přitom na § 57 zákonného opatření. Vzhledem k tomu, že společnost byla založena notářským zápisem ze dne 18. 12. 2013, je třeba použít také zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, konkrétně na věc dopadající § 59 a 60, nikoliv zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech.

[10] Dle stěžovatele je třeba odlišit pojmy vklad společníka do obchodní společnosti a nabytí vlastnických práv k nemovitosti. Ustanovení obchodního zákoníku i § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani vždy hovoří o vkladu a vkladu do obchodní společnosti. Poplatníkem je pak převodce, tedy vkladatel nemovitosti. Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2005, č. j. 7 Afs 20/2004 - 48, ze kterého cituje.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně sice správně vztáhl vznik daňové povinnosti ke dni 17. 3. 2014, tj. vkladu vlastnických práv do příslušného katastru nemovitostí, avšak s ohledem na zahájení procesu zakládání obchodní společnosti za účinnosti zákona o trojdani byl jakožto daňový subjekt dle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani *osvobozen* od placení daně z převodu nemovitostí, neboť ke vkladu nemovitostí do základního kapitálu a jeho splacení, ve smyslu obchodního zákoníku a ve smyslu zákona o trojdani, došlo ke dni 18. 12. 2013, což je rozhodné datum pro vznik nároku na osvobození od teprve v budoucnu vzniklé (vklad vlastnického práva do KN) daňové povinnosti, od které by měl být daňový subjekt osvobozen a dosud nenastala žádná z výjimek, která by vedla k povinnosti daň z převodu nemovitostí uhradit. Tímto se však krajský soud nezaobíral.

[12] Okamžik, kdy dochází ke splacení vkladu, je významný pro posouzení, zda vkladatel splnil řádně a včas svůj závazek splatit vklad. Okamžik kdy byl návrh na vklad vlastnického práva podán u příslušného katastru nemovitostí, je rozhodný pouze pro počátek běhu lhůty k podání daňového přiznání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 52/2013 - 24). Právní úpravou účinnou po 1. 1. 2014 se tak budou řídit pouze ty vklady nemovitostí, které byly učiněny až po 1. 1. 2014.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel z velké části opakuje žalobní námitky, a ztotožňuje se s rozsudkem krajského soudu. Daňová povinnost vznikla ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. K tomuto dni bylo platnou a účinnou úpravou zákonné opatření, stěžovatelem uváděné přechodné ustanovení se proto nevyužije. Poplatníkem je dle § 1 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nabyvatel, nikoliv stěžovatel.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že stěžovatel vskutku v kasační stížnosti z valné většiny opakuje argumenty uvedené v žalobě pouze s jedním dovětkem, že krajský soud se jeho námitkou nezabýval. Tomu však kasační soud nemůže přisvědčit. Celý rozsudek krajského soudu spočívá v precizním vyvrácení žalobcova právního názoru. Krajský soud přitom vycházel z nesporného skutkového stavu, osvětlil, jaké právní normy na věc aplikoval, a odkázal na judikaturu podporující jím vyslovené závěry.

[17] Spornou otázkou v projednávané věci je, zdali byl převod nemovitostí stěžovatelem do základního kapitálu obchodní společnosti VLNA REALITY s. r. o. osvobozen od daně dle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani, či zda se na tento převod aplikovala úprava uvedená v zákonném opatření účinném od 1. 1. 2014.

[18] Stěžovatel namítal, že proces zakládání obchodní společnosti byl zahájen za účinnosti zákona o trojdani, dle jehož § 20 odst. 6 písm. d) byl osvobozen od v budoucnu vzniklé daňové povinnosti. Dle přechodného ustanovení § 57 zákonného opatření pak bylo nutno použít zákon o trojdani.

[19] Přechodné ustanovení uvedené v § 57 zákonného opatření zakotvuje, že: *„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.“*

[20] Krajský soud se proto správně zabýval otázkou, kdy vznikla daňová povinnost. Dle § 3 daňového řádu *„daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající*“.

[21] Krajský soud zdůvodnil, proč tímto okamžikem bylo 17. 3. 2014, tedy den kdy společnost VLNA REALITY s. r. o. nabyla zápisem do katastru nemovitostí k převáděným nemovitostem vlastnické právo. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti tomuto závěru přitakává. Krajský soud správně vysvětlil, že datum splacení vkladu není pro určení daňové povinnosti rozhodné, neboť se jedná pouze o závazkový právní vztah s účinky *inter partes*. Vznikla-li daňová povinnost až v roce 2014, tedy po počátku účinnosti zákonného opatření, není možné uplatnit na daný případ přechodné ustanovení, které zakotvuje použití předchozí právní úpravy.

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil konstrukci stěžovatele, že byl osvobozen od daně teprve v budoucnu vzniklé. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které v kasační stížnosti sám odkazuje, takovou konstrukci jasně vyvrací. V rozsudku ze dne 7. 12. 2005, č. j. 7 Afs 20/2004 - 48, soud uvedl: *„v okamžiku, kdy je podle obchodního zákoníku vklad splacen, společnost však ještě nevznikla a pojmově nemohlo dojít k převodu nemovitosti na neexistující společnost, tudíž nemohla vzniknout povinnost platit daň z převodu nemovitostí. Nevznikla-li povinnost platit daň z převodu nemovitosti, nemůže vzniknout ani osvobození od této daně.“* Tento závěr převzal soud i v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 52/2013 - 24, ze kterého vycházel též krajský soud: *„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.“ Krajský soud v tomto duchu správně uvedl, že osvobození od daňové povinnosti je třeba posuzovat ke dni vzniku daňové povinnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho 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 dne 25. dubna 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu