



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: V. N.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Kostelní náměstí č. p. 233/1, PSČ 412 01, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4850/09-1100-500331,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. V řízení o žalobě a kasačních stížnostech proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 108/2009 – 25, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 76/2010 – 82, žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4850/09-1100-500331, kterým mu bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 9. 2008, č. j. 94013/08/196911/6537, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1.133.716,-Kč.

Žalobce v žalobě uvedl, že podle zjištění daňové kontroly provedené správcem daně žalobce s V. B. vložil do vzniknuvší společnosti BUNEK, s.r.o., nepeněžitý vklad – zásoby – ve výši 8.907.554,-Kč, z toho žalobce 40% podílu ve výši 3.563.021,60 Kč, v důsledku čehož prý žalobce uplatněné výdaje ve výši 40% podílu za nákup zboží porízeného za činnost sdružení nevynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů, čímž porušil ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a také ust. § 5 odst. 6 téhož zákona, jelikož v příslušném daňovém přiznání neupravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněné výdaje ve výši 3.563.022 Kč, u kterých nedodržel stanovené podmínky pro jejich daňovou uznatelnost. Mezi žalobcem a žalovaným je

pak podstata sporu v posouzení právní otázky spočívající v tom, ke kterému dni došlo ke zcizení zásob – nepeněžitého vkladu do nově vzniknuvší obchodní společnosti BUNEK, s.r.o. Tato právní otázka je podle daňového práva skutečností rozhodnou pro určení zdaňovacího období, ve kterém žalobci měla případně vzniknout správcem daně deklarovaná daňová povinnost. Žalobce je přesvědčen, že tato povinnost mu mohla vzniknout ve zdaňovacím období roku 2004, přičemž žalovaný tvrdí, že se tak stalo ve zdaňovacím období roku 2005. Žalobce má přitom za to, že podle ust. § 60 odst. 1 a ust. § 62 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), dnem 1. 1. 2005 přešlo vlastnické právo k vloženým zásobám – nepeněžitému vkladu na obchodní společnost BUNEK, s.r.o. Ke zcizení tohoto práva u žalobce tak došlo dnem 31. 12. 2004.

V této souvislosti pak žalobce namítl, že podle ust. § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle ust. § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů nebyly dodrženy podmínky pro uplatnění daňových výdajů v tom zdaňovacím období, ve kterém došlo ke zcizení zásob, tedy ve zdaňovacím období roku 2004, nikoliv ve zdaňovacím období roku 2005. Dále žalobce uvedl, že pokud u něho došlo k pozbytí (ke zcizení) vlastnického práva k věcem movitým (zásobám) dnem 31. 12. 2004 a nikoliv dnem 1. 1. 2005, když k nabytí vlastnického práva u vzniknuvší obchodní společnosti BUNEK, s.r.o., došlo dnem 1. 1. 2005, je pak právně nemožné (dochází-li k přechodu vlastnického práva ze zákona dnem vzniku obchodní společnosti) v tento den pozbytí žalobcovo vlastnické právo a nabytí toto právo obchodní společností, jak tvrdí žalovaný.

Za rozhodující skutečnost pro daný případ je nutno považovat okamžik pozbytí žalobcova vlastnického práva, kterým je 24.00 hodin dne 31. 12. 2004, nikoliv 00.00 hodin dne 1. 1. 2005. Pozbytím vlastnického práva tak nebyly dodrženy podmínky podle ust. § 5 odst. 6 a ust. § 54 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost je rozhodná pro zdaňovací období roku 2004 podle § 40 odst. 17 daňového řádu. Dle žalobce odlišnost v označení kalendářních dnů nevyvolává a ani vyvolávat nemůže žádnou časovou prodlevu. Okamžik přechodu vlastnického práva je dán koncem předcházejícího a počátkem následujícího dne (24.00, 00.00). S ohledem na právě uvedené má žalobce za to, že pokud by mu vznikla daňová povinnost podle ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů tak, jak ji deklaroval správce daně dodatečným platebním výměrem a následně potvrdil napadeným rozhodnutím žalovaný, tak jediné ve zdaňovacím období roku 2004, nikoliv ve zdaňovacím období roku 2005, neboť ve vztahu k nedodržení stanovených podmínek je rozhodující skutečnost okamžik pozbytí žalobcova vlastnického práva.

Žalobce proto namítá, že napadeným rozhodnutím bylo porušeno ustanovení § 40 odst. 17 daňového řádu, ustanovení § 5 odst. 6 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť skutečnost, že žalobce pozbyl vlastnického práva k předmětnému vkladu je rozhodná pro zdaňovací období roku 2004, nikoliv roku 2005. Žalobce namítá, že ve zdaňovacím období roku 2005 mu nemohla podle výše uvedených ustanovení obchodního zákoníku, zákona o daních z příjmů a daňového řádu vzniknout daňová povinnost ve zdaňovacím období roku 2005, neboť rozhodná skutečnost (pozbytí vlastnického práva k zásobám) nastala ve zdaňovacím období roku 2004. Za zdaňovací období roku 2004 správce daně daňovou kontrolu přitom u žalobce neprováděl, a proto za toto zdaňovací období mu nemůže dodatečně vyměřit daň z příjmů fyzických osob.

A závěrem žalobce namítl, že žalovaný porušil ust. § 50 odst. 6 daňového řádu tím, že odvolání zamítl, místo aby napadené rozhodnutí zrušil. Dále žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu tím, že nejednal v souladu s obchodním zákoníkem, zákonem o daních z příjmů a daňovým řádem.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

K věci uvedl, že nelze souhlasit s názorem žalobce, že vlastnické právo k zásobám přešlo na obchodní společnost BUNEK, s.r.o., v roce 2004 a nikoliv v roce 2005. Dle žalovaného je nepochybné, že vlastnické právo k předmětným zásobám přešlo na společnost BUNEK, s.r.o., dnem jejího vzniku, tedy dne 1. 1. 2005. Dne 31. 12. 2004 byly zásoby v podílovém spoluvlastnictví žalobce a V. B., a proto postup, kdy žalobce tyto zásoby evidoval na konci roku v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, byl správný. S ohledem na tuto skutečnost není námitka žalobce, že k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob došlo v rozporu s ust. § 24 odst. 1 a § 5 zákona o daních z příjmů, důvodná.

Zásoby, které žalobce pořídil za dobu svého podnikání ve sdružení fyzických osob v předchozích zdaňovacích obdobích a jejichž hodnotu uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů po převodu vlastnického práva na společnost BUNEK, s.r.o., nebyly výdajem ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů, když z těchto zásob nedosáhl příjmů. Tím nebyla splněna jedna z podmínek daňové uznatelnosti. Žalobce ke dni 1. 1. 2005 pozbyl k zásobám vlastnické právo, které přešlo na společnost BUNEK, s.r.o. Žalobce tak byl povinen o výši těchto zásob upravit základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2005, protože před tím si je uplatnil v daňových výdajích. Podle ust. § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů se o příjem zahrnutý do základu daně (díličího základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, sníží příjmy (výnosy) anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (díličího základu daně) podle ust. § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů. Obdobným způsobem se postupuje v případě výdajů (nákladů) uplatněných jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, při nedodržení stanovených podmínek. V případě vkladu zásob, které žalobce uplatnil v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, do společnosti BUNEK, s.r.o., byl na místě shora uvedený postup. V této souvislosti žalovaný podotkl, že není zpochybňováno zahrnutí této položky do výdajů v předchozích zdaňovacích obdobích. Dle žalovaného k nedodržení podmínek stanovených zákonem pro tento postup však v případě žalobce došlo ve zdaňovacím období roku 2005.

Dále žalovaný uvedl, že námitka žalobce na porušení ust. § 40 odst. 17 a ust. § 16 daňového řádu není důvodná, protože dle názoru žalovaného při daňové kontrole k jejich porušení nedošlo. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí po řádném přezkoumání rozhodnutí správce daně i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo. Žalovaný se zabýval všemi žalobcem vznesenými námitkami. Řízení i samo rozhodnutí je v souladu s příslušnými právními předpisy. Odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje podrobný popis hodnocení důkazní situace i zjištěného skutkového stavu a veškerých právních úvah, které vedly žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 5. 12. 2012 právní zástupce žalobce setrval na všech svých žalobních tvrzeních. Právní zástupce žalobce trvá na tom, že k přechodu vlastnického práva k předmětným zásobám, tj. k jejich zcizení u žalobce došlo dne 31. 12. 2004 v 24.00 hodin, tedy koncem tohoto dne, a že společnost BUNEK, s.r.o., pak tyto zásoby nabyla dne 1. 1. 2005, a to v 00.00 hodin, tedy počátkem tohoto dne. Právní zástupce žalobce má za to, že mezi zcizením a nabytím předmětných zásob není žádná časová prodleva a jedná se o totožný okamžik. Dále má za to, že předmětné zásoby byly v podílovém spoluvlastnictví žalobce dne 31. 12. 2004, ovšem v tomto podílovém spoluvlastnictví již nebyly na konci tohoto dne, tj. ve 24.00 hodin, a to proto, že počátkem dne následujícího, tj. počátkem dne 1. 1. 2005

byly ve vlastnictví společnosti BUNEK, s.r.o. Těmto závěrům pak odpovídá i konstrukce formuláře daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob, kdy v příloze č. 1 pod bodem 2.D.- Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona je uvedena kolonka s označením „Na začátku zdaňovacího období“ a kolonka „Na konci zdaňovacího období“, což znamená, že zásoby na konci příslušného zdaňovacího období musí být uváděny ve shodné výši jako na začátku následujícího zdaňovacího období, čímž je vyjádřena kontinuita plynutí času. Z toho dle právního zástupce žalobce vyplývá, že žalobce dotyčné zásoby chybně uvedl v daňovém přiznání za rok 2004, a to pokud se jedná o kolonku s označením „Na konci zdaňovacího období“, neboť na počátku zdaňovacího období roku 2005, tyto zásoby nevlastnil. Dle právního zástupce žalobce není v daném případě rozhodný kalendářní den konce zdaňovacího období, nýbrž samotný konec posledního kalendářního dne příslušného zdaňovacího období. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že k porušení zákona o daních z příjmů ze strany žalobce došlo již v listopadu roku 2004, kdy došlo k porušení zákonných podmínek ve smyslu ust. § 5 odst. 6 dotyčného zákona již naplněním právního důvodu ke změně vlastnického práva k předmětným zásobám v důsledku uzavření společenské smlouvy o založení obchodní společnosti BUNEK, s.r.o., ze dne 25. 11. 2004. Na podporu svých závěrů ohledně plynutí času pak soudu předložil k založení do spisu časový graf zachycující plynutí času z hlediska zdaňovacího období roku 2004 a roku 2005. Právní zástupce žalobce trvá na tom, že rozhodný okamžik pro zcizení žalobcových vlastnických práv k dotyčným zásobám a tedy, kdy došlo k porušení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, jednoznačně nastal ve zdaňovacím období roku 2004, když k přechodu vlastnického práva žalobce na společnost BUNEK, s.r.o., došlo půlnocí, tj. 24.00 hodinou dne 31. 12. 2004. Právní zástupce žalobce má za to, že se žalovaný žalobou v napadeném rozhodnutí ani v řízení před soudem dosud nevypořádal s tím, kdy rozhodný okamžik z hlediska zcizení žalobcova práva k předmětným zásobám nastal, když toliko obecně tvrdí, že žalobce dotyčné zásoby vlastnil dne 31. 12. 2004. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 právní zástupce žalobce pak namítl prekluzi práva správce daně doměřit žalobci případnou daňovou povinnost, neboť předmětná daňová kontrola u žalobce byla zahájena za zdaňovací období roku 2005. Právní zástupce žalobce trvá na tom, že žalobce dotyčné zásoby již na počátku roku 2005 nevlastnil, neboť je vlastníla společnost BUNEK, s.r.o., a proto je neměl povinnost vykazovat v daňovém přiznání k roku 2004. V této souvislosti podotkl, že již Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku, č. j. 5 AfS 1/2007 – 172, se zabýval otázkou posledního okamžiku dne, třebaže to bylo v souvislosti se splněním poplatkové povinnosti.

Při tomtéž ústním jednání před soudem pověřená pracovnice žalovaného nadále navrhovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost, přičemž zdůraznila, že dotyčnou problematikou ohledně plynutí času v daňovém řízení žalovaný podrobně vylicil na straně 4 a 5 žalobou napadeného rozhodnutí.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlížet toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné uvést, že v předmětné věci již dvakrát rozhodoval, a to jednak rozsudkem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 108/2009 – 25, jímž bylo zrušeno pro nezákonnost žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a současně i jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně, kdy soud ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, dovedl, že pokud byla žalobci doměřena daňová povinnost dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2008, který nabyl právní moci až dne 25. 5. 2009, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí žalovaného, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou nezákonná.

Ke kasační stížnosti žalovaného, v níž bylo brojeno proti závěrům soudu ohledně marného uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, ovšem Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 5. 8. 2010, č. j. 1 Afs 57/2010 – 65, zrušil prvotní rozsudek krajského soudu, když vyslovil názor, že shora předestřený závěr o prekluzi, který byl opřen o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nemůže obstát, když nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné.

Podruhé krajský soud v předmětné věci rozhodl rozsudkem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 76/2010 – 82, jímž žalobu pro nedůvodnost zamítl, neboť po přezkoumání skutkového a právního stavu soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že je nepochybné, že vlastnické právo k zásobám přešlo na společnost BUNEK, s.r.o. dnem jejího vzniku, tedy počátkem dne 1. 1. 2005 (§ 60 odst. 1 obchodního zákoníku). Dne 31. 12. 2004 byly předmětné zásoby v podílovém spoluvlastnictví žalobce a V. B., a proto postup, kdy žalobce tyto zásoby evidoval na konci roku v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, byl správný. Žalobce pozbyl vlastnické právo k zásobám „až“ ke dni 1. 1. 2005. S ohledem na tuto skutečnost, byl žalobce povinen o výši dotyčných zásob upravit v souladu s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2005, protože předtím si je uplatnil v daňových výdajích ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný legitimně dospěl k závěru, že k nedodržení podmínek stanovených zákonem pro tento postup ze strany žalobce došlo ve zdaňovacím období roku 2005, který byl předmětem daňové kontroly.

Ke kasační stížnosti žalobce ovšem Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 1 Afs 20/2012 – 37, zrušil i dotyčný zamítavý rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatečného zdůvodnění závěru, že žalobce své vlastnické právo pozbyl dne 1. 1. 2005. V tomto směru Nejvyšší správní soud připustil, že krajský soud k otázce okamžiku zcizení zásob uvedl, že ze správního spisu nepochybně vyplývá, že společnost BUNEK, s.r.o. byla do obchodního rejstříku zapsána dne 1. 1. 2005, počátkem tohoto dne vznikla a tímto okamžikem na ni přešlo vlastnické právo k předmětným zásobám. Dne 31. 12. 2004 byly zásoby v podílovém vlastnictví žalobce a pana V. B., a proto postup žalobce, který tyto zásoby na konci roku evidoval v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, byl správný. Dále Nejvyšší správní soud připustil, že krajský soud ve svém zamítavém rozsudku rovněž konstatoval, že v dané věci je „*nutno rovněž vycházet z faktu, že žalobce „až“ ke dni 1. 1. 2005 pozbyl k dotyčným zásobám vlastnické právo, které plynule přešlo na společnost BUNEK, s.r.o. Změna vlastnického práva k dotyčným zásobám totiž nepochybně nastala v důsledku převodu vlastnického práva ze žalobce na společnost BUNEK, s.r.o.*“. K tomu krajský soud ve svém zamítavém rozsudku ještě doplnil, že společenská smlouva ze dne 25. 11. 2004 představuje jen právní důvod převodu vlastnictví, přičemž právní způsob nabytí vlastnictví představuje následný zápis společnosti do obchodního rejstříku. Přes tyto předestřené závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nijak nezdůvodnil svůj závěr, že žalobce své vlastnické právo pozbyl dne 1. 1. 2005 – když toliko konstatoval, že je *nutno z tohoto faktu vycházet*. Z odůvodnění však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze

vůbec seznat, proč krajský soud považuje za lichý, mylný či vyvrácený výklad žalobce, na kterém byl postaven základ žaloby, podle nějž, pokud společnost BUNEK, s.r.o., nabyla vlastnické právo počátkem dne 1. 1. 2005, musel jej žalobce pozbýt posledním okamžikem dne předcházejícího, tedy dne 31. 12. 2004. Dle Nejvyššího správního soudu se krajský soud zabýval toliko tím, proč nedošlo k převodu vlastnického práva při založení společnosti, tedy v den uzavření společenské smlouvy (25. 11. 2004), ale až dnem zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Naproti tomu žalobcova námitka, že své vlastnické právo pozbyl posledním okamžikem roku 2004, zůstala nezodpovězena, resp. zodpovězena nepřezkoumatelným způsobem, neboť v odůvodnění rozsudku nelze nalézt žádné úvahy, jež by podporovaly závěr soudu, že žalobce své vlastnické právo k zásobám pozbyl dne 1. 1. 2005. Na základě těchto závěrů pak Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatečného zdůvodnění a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že na krajském soudu v dalším řízení zejména bude, aby učinil jasnou úvahu o otázce, jak je pro účely daně z příjmů fyzických osob vymezeno zdaňovací období a tyto úvahy aplikoval na souzenou věc. Zásadní pak bude posouzení, kdy došlo k *nedodržení podmínek pro uplatnění výdajů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů* ve smyslu § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti krajský soud přezkoumatelným způsobem posoudí, k jakému okamžiku výdaje uplatněné dříve žalobcem jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přestaly být výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Dle Nejvyššího správního soudu pak lze pro úplnost krajský soud odkázat při tomto posuzování i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 70/2009 – 66, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2023/2010, který byt se zabýval přechodem vlastnického práva k nemovitostem, které jsou předmětem nepeněžitýho vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti při zvýšení základního kapitálu, je zbudován na východiscích, jež lze využít i v nyní souzené věci.

V novém soudním řízení správním je zdejší krajský soud podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 31. 5. 2012 ohledně toho, že krajský soud má přezkoumatelným způsobem posoudit, k jakému okamžiku výdaje uplatněné dříve žalobcem jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přestaly být výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce s tím, že při tomto posuzování by měly být brány v potaz závěry i výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 70/2009 – 66.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu soud opětovně dospěl k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná, když se soud neztotožnil s názorem žalobce, že ke zcizení vlastnického práva k vloženým zásobám (resp. části podniku) do obchodní společnosti BUNEK, s.r.o., u žalobce došlo již dnem 31. 12. 2004, a tedy v roce 2004, a nikoli až v roce 2005. Soud přitom neshledal žádný důvod k tomu, aby se odchýlil od závěrů uvedených v předchozím zamítavém rozsudku soudu ze dne 21. 12. 2011, tyto závěry byly toliko precizovány z hlediska názoru soudu ohledně nedodržení podmínek ze strany žalobce pro uplatnění výdajů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období roku 2005.

Z obsahu správního spisu, jenž soudu předložil žalovaný, nesporně vyplývá, že dotyčná společnost BUNEK, s.r.o., byla založena dne 25. 11. 2004, kdy žalobce spolu s Vladimírem Bulíčkem uzavřeli společenskou smlouvu o založení této obchodní společnosti. V této společenské smlouvě pak v čl. III bylo sjednáno, že „*pan V. B. vkládá do společnosti nepeněžitý vklad, část podniku 'V. B.', který se nachází v podílovém spoluvlastnictví s panem V. N. dle Smlouvy o sdružení ze dne 27. 4. 1992, oceněný znaleckým posudkem na částku 5.643.609,-Kč, přičemž dohodou společníků se na vklad tohoto společníka započítává pouze částka ve výši 120.000,-Kč, a pan V. N. vkládá do společnosti nepeněžitý vklad, část podniku*

'V. N.', který se nachází v podílovém spoluvlastnictví s panem V. B. dle Smlouvy o sdružení ze dne 27. 4. 1992, oceněný znaleckým posudkem na částku 3.762.407,-Kč, přičemž dohodou společníků se na vklad tohoto společníka započítává pouze částka ve výši 80.000,-Kč'. Z právě uvedeného je zřejmé, že žalobce spolu s V. B. svoji illační povinnost v plné výši splnili již při založení společnosti BUNEK, s.r.o. Dále z obsahu správního spisu nesporně vyplývá, že k zápisu společnosti BUNEK, s.r.o., do obchodního rejstříku došlo dne 1. 1. 2005, což pak s poukazem na ust. § 62 odst. 1 obchodního zákoníku současně znamená, že tato společnost vznikla tohoto dne, a to jeho počátkem.

V této souvislosti soud ovšem považuje za nutné upozornit na výslovnou dikci ust. § 60 odst. 1 věta první obchodního zákona, která obligatorně stanovuje, že vlastnické právo ke vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti, popř. jiná práva k těmto vkladům přecházejí na společnost dnem jejího vzniku. To pak v praxi znamená, že ani tehdy, pokud vklad tvoří jen popř. i movité věci, nevyžaduje se jejich tradice jako podmínka vzniku vlastnictví společnosti k nim. Jedná se tak o výjimku z obecného soukromoprávního principu vyjádřeného v první části věty § 133 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

V daném případě je proto nepochybné, že vlastnické právo k předmětným zásobám (resp. části podniku) přešlo převodem na společnost BUNEK, s.r.o., dnem jejího vzniku, tedy až počátkem dne 1. 1. 2005. Dále soud uvádí, že dne 31. 12. 2004, a to včetně konce tohoto dne, byly předmětné zásoby v podílovém spoluvlastnictví žalobce a V. B., a proto postup, kdy žalobce tyto zásoby evidoval na konci roku v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, byl správný. Žalobce se mýlí v názoru, že předmětné zásoby nebyly v podílovém spoluvlastnictví žalobce na konci dne 31. 12. 2004, neboť k převodu dotyčných vlastnických práv ze žalobce na společnost BUNEK, s.r.o., mohlo dojít nejprve dne 1. 1. 2005, kdy společnost BUNEK, s.r.o., vznikla.

V předmětné věci je proto nutné rovněž vycházet z faktu, že žalobce „až“ ke dni 1. 1. 2005 pozbyl k dotyčným zásobám vlastnické právo, které plynule přešlo na společnost BUNEK s.r.o., kdy došlo k zápisu této společnosti do obchodního rejstříku a tedy i k jejímu vzniku. Žalobce se mýlí, pokud dovozuje, že k pozbytí jeho vlastnického práva došlo v 24.00 hodin dne 31. 12. 2004. Změna vlastnického práva k dotyčným zásobám totiž nepochybně nastala v důsledku převodu vlastnického práva ze žalobce na společnost BUNEK, s.r.o., a proto se jedná o tzv. odvozené (*derivativní*) nabytí vlastnictví od předchozího vlastníka, k čemuž došlo na základě uzavřené společenské smlouvy o založení této obchodní společnosti ze dne 25. 11. 2004, která v daném případě představuje „jen“ právní důvod převodu vlastnictví (*iustus titulus*), přičemž právní způsob nabytí vlastnictví (*modus acquirendi dominii*) pak představuje následný zápis společnosti BUNEK, s.r.o., dne 1. 1. 2005 do obchodního rejstříku, díky kterému tato společnost k tomuto datu vznikla a od tohoto data získala mj. způsobilost nabývat vlastnická práva včetně vlastnických práv ke vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti, jak předvídá již výše citované ust. § 60 odst. 1 věta první obchodního zákona. Pozbytí žalobcova vlastnického práva k dotyčným zásobám a jejich nabytí společností BUNEK, s.r.o., spadá v jeden okamžik, jenž nastal dnem 1. 1. 2005, a nelze jej rozdělovat na dva časové momenty, jak tomu činí žalobce, který zastává názor, že k pozbytí jeho vlastnického práva k dotyčným zásobám došlo již v 24.00 hodin dne 31. 12. 2004, zatímco k jejich nabytí společností BUNEK, s.r.o., došlo až v 00.00 hodin dne 1. 1. 2005. Tento okamžik pozbytí resp. nabytí vlastnického práva k dotyčným zásobám přitom nemohl nastat před vznikem společnosti BUNEK, s.r.o., tj. před 1. 1. 2005, neboť ta vznikla až v roce 2005 a nikoliv v roce 2004. Žalobce měl povinnost dotyčné zásoby vykazovat v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, a proto dotyčné zásoby legitimně, a nikoliv chybně, uvedl v daňovém přiznání za rok 2004, to pokud se jedná o jejich stav na konci

zdaňovacího období roku 2004, a měl povinnost je vykázat ve shodné výši i v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2005, a to pokud se jedná jejich stav na počátku zdaňovacího období roku 2005. S ohledem na právě uvedené skutečnosti žalobcova argumentace, že pro daný případ není rozhodný kalendářní den konce zdaňovacího období, nýbrž samotný konec posledního kalendářního dne příslušného zdaňovacího období s poukazem na konstrukci formulářů daňových přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005, kterou soud přitom nikterak nerozporuje, nemá pro učinění závěru soudu ohledně nedůvodnosti předmětné žaloby právní relevanci. V této souvislosti soud pro úplnost ještě poznamenává, že žalovaný se v odůvodnění žalobou v napadeném rozhodnutí, a to na str. 4 a 5, a posléze i v řízení před soudem dostatečně vypořádal s tím, kdy nastal rozhodný okamžik z hlediska zcizení žalobcova práva k předmětným zásobám.

Jestliže k převodu vlastnického práva k předmětným zásobám ze žalobce na společnost BUNEK, s.r.o., došlo dnem 1. 1. 2005, kdy dotyčná společnost vznikla a tedy získala mj. způsobilost nabývat vlastnická práva včetně vlastnických práv ke vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti, tj. žalobce ke dni 1. 1. 2005 pozbyl k dotyčným zásobám vlastnické právo, tak teprve ve zdaňovacím období roku 2005, odpadl právní důvod proto, aby zásoby, které žalobce pořídil za dobu svého podnikání ve sdružení fyzických osob v předchozích zdaňovacích obdobích a jejichž hodnotu uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů po převodu vlastnického práva na společnost BUNEK, s.r.o., byly žalobcovým výdajem ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů, když z těchto zásob v kalendářním roce 2005 nedosáhl příjmů. Tím ve zdaňovacím období roku 2005 ovšem došlo k nedodržení podmínek pro uplatnění výdajů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že k porušení zákonných podmínek ve smyslu ust. § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů ze strany žalobce došlo již v listopadu roku 2004, a to naplněním právního důvodu pro převod vlastnického práva k dotyčným zásobám v důsledku uzavření společenské smlouvy o založení obchodní společnosti BUNEK, s.r.o., ze dne 25. 11. 2004, neboť k vlastnímu převodu vlastnického práva ze žalobce na společnost BUNEK, s.r.o., prokazatelně došlo až dne 1. 1. 2005, kdy tato společnost vznikla v důsledku jejího zápisu do obchodního rejstříku. Rozhodný okamžik pro zcizení žalobcových vlastnických práv k dotyčným zásobám a tedy, kdy došlo k porušení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, nenastal ve zdaňovacím období roku 2004, nýbrž v roce 2005. Z tohoto důvodu žalobce nedůvodně namítá ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 prekluzi práva správce daně doměřit žalobci případnou daňovou povinnost s poukazem na to, že předmětná daňová kontrola u žalobce byla zahájena za zdaňovací období roku 2005.

S ohledem na právě uvedené, byl žalobce povinen o výši dotyčných zásob upravit základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2005, protože před tím si je uplatnil v daňových výdajích ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Podle ust. § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů se o příjem zahrnutý do základu daně (dílního základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, se sníží příjmy (výnosy) anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (dílního základu daně) podle § 7 a 9. Obdobným způsobem se postupuje v případě výdajů (nákladů) uplatněných jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, při nedodržení stanovených podmínek pro jejich uplatnění jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná-li se o částky uplatněné jako výdaj (náklad) v předchozích zdaňovacích obdobích, u kterých existuje právní důvod k jejich vrácení příjemcem, zvyšují se o tyto částky příjmy (výnosy) nebo se sníží výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, kdy odpadl právní důvod k jejich uplatnění, za předpokladu,

že vrácení nebylo zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjišťování základu daně (díličního základu daně) podle § 7 a 9. V případě vkladu zásob, které žalobce uplatnil v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů do společnosti BUNEK, s.r.o., byl proto na místě shora uvedený postup. V daném případě není žalovanou stranou zpochybňováno zahrnutí této položky do výdajů v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalovaná strana však legitimně dospěla k závěru, že k nedodržení podmínek stanovených zákonem pro tento postup ze strany žalobce došlo ve zdaňovacím období roku 2005, který byl předmětem daňové kontroly.

Námítka žalobce ohledně porušení ust. § 40 odst. 17 a ust. § 16 daňového řádu, dále ust. § 5 odst. 6 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a také obchodního zákoníku tudíž není důvodná, když soud neshledal, že by při daňové kontrole došlo k jejich porušení. Rovněž tak nedůvodnou vyhodnotil soud námitku žalobce, že k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 došlo v rozporu s ust. § 24 odst. 1 a § 5 zákona o daních z příjmů, Zásoby, které žalobce pořídil za dobu svého podnikání ve sdružení fyzických osob v předchozích zdaňovacích obdobích a jejichž hodnotu uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů po převodu vlastnického práva dnem 1. 1. 2005 na společnost BUNEK, s.r.o., nebyly výdajem ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů, když ve zdaňovacím období roku 2005 z těchto zásob nedosáhl příjmů. To pak znamená, že nebyla splněna jedna z podmínek daňové uznatelnosti.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti, které nikterak nekolidují se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2008, č. j. 5 Afs 1/2007 – 172, na nějž poukázal právní zástupce žalobce při jednání soudu, dále ani nekolidují se závěry zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 1 Afs 20/2012 – 37, a rovněž ani nekolidují se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 70/2009 – 66, na nějž bylo v dotyčném zrušujícím rozsudku ze dne 31. 5. 2012 odkazováno, soud neshledal žalobu důvodnou, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl konečný úspěch ve věci a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, přičemž mu ani žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 10. prosince 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Renata Rilke