

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. N.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové nám. 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4850/09-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 76/2010 - 82,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 76/2010 - 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Litoměřicích (dále též „finanční úřad“) vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2009, č. j. 94013/08/196911/6537, daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 1.133.716 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru.

[2] Rozsudkem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 108/2009 – 25, Krajský soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) zrušil dodatečný platební výměr finančního úřadu i rozhodnutí žalovaného. Ke kasační stížnosti žalovaného toto rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 5. 8. 2010, č. j. 1 Afs 57/2010 – 66,

a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud následně v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl.

[3] 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 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku; dále jen „obchodní zákoník“). 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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon 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.

II.
Kasační stížnost

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu z důvodů, jež podřadil pod § 103 odst. 1 a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel považuje za nesprávný závěr soudu, že vlastnické právo k zásobám na jedné straně přešlo na společnost BUNEK s.r.o. počátkem dne 1. 1. 2005 a žalobce současně pozbyl vlastnické právo k dotčeným zásobám „až“ dne 1. 1. 2005. Stěžovatel dle svého vyjádření pozbyl vlastnické právo k těmto zásobám ke konci dne 31. 12. 2004. V dané věci je třeba z hlediska daňového práva určit okamžik zcizení vlastnického práva za situace, kdy k přechodu práva dochází na přelomu zdaňovacího období.

[6] Stěžovatel má za to, že vlastnické právo k zásobám pozbyl „již“ ve 24.00.00 hod. dne 31. 12. 2004 a na společnost přešlo v 00.00.00 hod. dne 1. 1. 2005 (tedy v souladu s § 60 odst. 1 obchodního zákoníku počátkem dne, ve který byla zapsána do obchodního rejstříku). Je nepochybné, že zde nedochází k žádné časové prodlevě, neboť ke zcizení dochází ke konci kalendářního dne a k nabytí počátkem dne následující, přičemž se jedná o stejný časový okamžik. Stěžovatel je proto přesvědčen, že daň doměřená za rok 2005 je nezákonná, neboť mohla být doměřena za zdaňovací období roku 2004. Ke konci tohoto období totiž došlo ke zcizení předmětných zásob.

[7] Stěžovatel také namítá, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s jeho tvrzením o zcizení vlastnického práva koncem kalendářního dne a nabytí práva společností BUNEK s.r.o. dne následujícího.

[8] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, plně se ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Dle jeho názoru se soud se všemi námitkami stěžovatele řádně vypořádal, spornou právní otázku posoudil správně a úplně. Žalovaný nesouhlasí s argumentací uvedenou v kasační stížnosti a navrhuje její zamítnutí.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Z předložených správních spisů se podává, že stěžovatel společně s panem V. B. uzavřeli dne 25. 11. 2004 společenskou smlouvu o založení společnosti BUNEK s.r.o. V této společenské smlouvě také sjednali, že pan V. B. vkládá do společnosti nepeněžitý vklad, část podniku „V. B.“, který se nachází v podílovém spoluvlastnictví se stěžovatelem 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 stěžovatel 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. Podle zjištění daňové kontroly provedené správcem daně vložil stěžovatel do společnosti BUNEK s.r.o. nepeněžitý vklad – zásoby, ve výši 3.563.022 Kč. V tom důsledku stěžovatel uplatněné výdaje ve výši 40 % podílu za nákup zboží pořízeného v době činnosti sdružení založeného v roce 1992 shora uvedenou smlouvou o sdružení mezi stěžovatelem a panem V. B., nevynaložil stěžovatel na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů, čímž porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a také § 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. O tom není mezi stranami sporu.

[11] Podstata sporu spočívá v posouzení otázky, ke kterému dni došlo ke zcizení zásob (vložených do nově vznikající společnosti jako nepeněžitý vklad) a tím pádem v posouzení, ve kterém zdaňovacím období měla stěžovateli vzniknout deklarovaná daňová povinnost. Stěžovatel má za to, že k převodu vlastnického práva k zásobám na společnost došlo v souladu s § 60 odst. 1 a § 62 obchodního zákoníku prvním okamžikem (tedy v 00.00 hod.) dne 1. 1. 2005 (k tomuto dni byla společnost zapsána do obchodního rejstříku) a stěžovatel tím pádem své vlastnické právo pozbyl k poslednímu okamžiku dne předcházejícího, tedy dne 31. 12. 2004 ve 24.00 hod. Žalovaný stejně jako stěžovatel tvrdí, že vlastnické právo k předmětným zásobám na společnost přešlo dnem jejího vzniku, tj. 1. 1. 2005, podle něj však stěžovatel své vlastnické právo pozbyl téhož dne, tj. 1. 1. 2005 a byl proto povinen o výši těchto zásob upravit základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2005.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Stěžovatel namítá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s jeho tvrzením o pozbytí vlastnického práva koncem dne 31. 12. 2004.

[14] Podle ustálené judikatury zdejšího soudu je rozhodnutí krajského nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]*ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené*“, a to zejména tehdy „*jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[15] 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 stěžovatele a pana V. B., a proto postup stěžovatele, který tyto zásoby na konci roku evidoval v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, byl správný. Krajský soud dále 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.*“. Krajský soud následně 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.

[16] Ze shora uvedeného plyne, že krajský soud nijak nezdůvodnil svůj závěr, že stěžovatel své vlastnické právo pozbyl dne 1. 1. 2005 – konstatoval, že je *nutno z tohoto faktu vycházet*. Z odůvodnění však nelze vůbec seznat, proč krajský soud považuje za lichý, mylný či vyvrácený výklad stěžovatele, na kterém byl postaven základ žaloby, podle nějž, pokud společnost BUNEK s.r.o. nabyla vlastnické právo počátkem dne 1. 1. 2005, musel jej stěžovatel pozbýt posledním okamžikem dne předcházejícího, tedy dne 31. 12. 2004. Krajský soud se 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. Tuto námitku však stěžovatel v žalobě vůbec neuplatnil. Naproti tomu jeho žalobní 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 stěžovatel své vlastnické právo k zásobám pozbyl dne 1. 1. 2005.

[17] Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Vzhledem k faktu, že odůvodnění rozsudku krajského soudu postrádá úvahu osvětlující závěr soudu, že stěžovatel pozbyl vlastnické právo k zásobám dne 1. 1. 2005, nemohl Nejvyšší správní soud věcně vypořádat námitky směřující proti nesprávnému posouzení této otázky krajským soudem, neboť zde nejsou úvahy, které by bylo možno k těmto námitkám (které jsou spíše úvahami polemizujícími s nevynesenými závěry krajského soudu) přezkoumat. V této souvislosti Nejvyšší správní soud nad rámec uvádí, 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 stěžovatelem jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přestaly být výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Krajský soud lze pro úplnost odkázat i na rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 70/2009 – 66 (publ. pod č. 2023/2010 Sb. NSS), který byť se zabýval přechodem vlastnického práva k nemovitostem, které jsou předmětem nepeněžitého vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti při zvýšení základního kapitálu, je zbudován na východiscích, jež lze využít i v nyní souzené věci.

[19] Vzhledem k tomu, že byl naplněn kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu