

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. B.**, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4849/09-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 87/2010 - 81,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 87/2010 - 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Na základě provedené kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 zahájené dne 6. 3. 2008, doměřil Finanční úřad v Litoměřicích dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2008, č. j. 94012/08/196911/6670, žalobci na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 daň ve výši 1.71.176 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4849/09-1100-500331, zamítl.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten rozsudkem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 109/2009 - 25, rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného byl zmiňovaný rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 56/2010 - 66, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud následně rozsudkem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 87/2010 - 81,

žalobu zamítl. Konstatoval, 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, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obchodní zákoník")]. Dne 31. 12. 2004 byly předmětné zásoby v podílovém spoluvlastnictví žalobce a V. N., proto žalobce správně evidoval tyto zásoby na konci roku 2004 v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004. Podle krajského soudu 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, ve znění pozdějších předpisů (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. Soud tedy neshledal důvodnou námitku porušení § 24 odst. 1 a § 5 zákona o daních z příjmů.

## II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel") napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), tj. z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

[4] Nesprávný je podle stěžovatele závěr soudu, že vlastnické právo k zásobám na jedné straně přešlo na společnost BUNEK s. r. o. počátkem dne 1. 1. 2005 a že tímto dnem stěžovatel současně pozbyl vlastnické právo k dotčeným zásobám. Stěžovatel se domnívá, že on 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 zdaňovacích období.

[5] Stěžovatel má za to, že vlastnické právo k zásobám pozbyl „již" dne 31. 12. 2004 ve 24.00 hod. a že toto právo přešlo na společnost BUNEK s. r. o. dne 1. 1. 2005 v 00.00 hod. (tedy v souladu s § 60 odst. 1 obchodního zákoníku počátkem dne, kdy byla zapsána do obchodního rejstříku). Je nepochybné, že zde nedochází k žádné časové prodlevě, neboť ke zcizení vlastnického práva dochází ke konci kalendářního dne a k jeho nabytí jiným subjektem počátkem dne následujícího, přičemž se jedná o stejný časový okamžik. Stěžovatel je proto přesvědčen, že daň doměřená za rok 2005 je nezákonná, neboť měla být doměřena za zdaňovací období roku 2004. Ke konci tohoto období totiž došlo ke zcizení předmětných zásob.

[6] Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s jeho tvrzením o zcizení vlastnického práva koncem kalendářního dne a nabytí práva společností BUNEK s. r. o. dne následujícího, k čemuž odkázal na část III. podané žaloby.

[7] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatele nebylo podáno.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Z předložených správních spisů se podává, že stěžovatel společně s panem V. N. uzavřeli dne 25. 11. 2004 společenskou smlouvu o založení společnosti BUNEK s. r. o. V této společenské smlouvě také sjednali, že stěžovatel vkládá do společnosti nepeněžitý vklad, část podniku „V. B.“, který se nachází v podílovém spoluvlastnictví s V. N. podle 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. Pan V. N. vložil do společnosti nepeněžitý vklad, část podniku „V. N.“, který se nachází v podílovém spoluvlastnictví se stěžovatelem podle 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 5 344 532 Kč. V tom důsledku stěžovatel uplatněné výdaje ve výši 60 % podílu za nákup zboží pořízeného v době činnosti sdružení, založeného v roce 1992 shora uvedenou smlouvou o sdružení mezi stěžovatelem a panem V. N., nevynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Tím 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 5.344.532 Kč, u kterých nedodržel stanovené podmínky pro jejich daňovou uznatelnost (srov. strana 5 zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 8. 2008, č. j. 83231/08/196931/5391). O tom není mezi stranami sporu.

[12] 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 hodnocení, 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.

[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 Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

[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. N., 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 toliko, že je *nutno z tohoto faktu vycházet*. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu nelze vůbec seznat, proč krajský soud považuje za lichý, mylný či vyvrácený výklad stěžovatele, na kterém byl postaven základ žaloby, že 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. Shodný právní závěr ohledně přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (konkrétně ohledně rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 15 Af 76/2010 – 82, řešící totožnou právní otázku, jímž byla zamítnuta žaloba V. N. proti rozhodnutí týkajícího se dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005) vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 1 Afs 20/2012 – 37, z jehož odůvodnění i v tomto rozsudku vycházel.

[17] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného shledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

[18] Lze tak uzavřít, že odůvodnění rozsudku krajského soudu postrádá úvahu osvětlující závěr soudu, že stěžovatel pozbyl vlastnické právo k zásobám dne 1. 1. 2005. Nejvyšší správní soud proto nemohl věcně vypořádat námitky směřující proti nesprávnému posouzení této otázky krajským soudem, neboť v rozsudku krajského soudu absentují úvahy, které by bylo možno ve vztahu k těmto námitkám přezkoumat. Kasační námitky tak představují spíše názory stěžovatele polemizující s nevyřčenými závěry krajského soudu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud doplňuje, že v dalším řízení bude na krajském soudu, aby především

přezkoumatelným způsobem popsal, 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, a aby vysvětlil, 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.

## IV. Závěr a náklady řízení

[19] S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. července 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu