



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **FINANCIAL GROUP a.s.**, se sídlem Na Florenci 19A, Praha 1, zastoupený JUDr. Ivanem Vávrou, advokátem se sídlem Dlouhá 16, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2008, č. j. 12324/08-1200-505957, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2009, č. j. 15 Ca 295/2008 - 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2008, č. j. 12324/08-1200-505957. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 4. 2008, č. j. 47241/08/196912/0887, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 515 600 Kč.

Přestože stěžovatel důvody kasační stížnosti výslovně nepodržuje pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném

znění (dále jen „s. ř. s.“), je z obsahu kasační stížnosti patrné, že uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V úvodu kasační stížnosti stěžovatel nejprve v krátkosti shrnuje právní úpravu týkající se zvyšování základního kapitálu nepeněžitým vkladem. V této souvislosti uvádí, že valná hromada, která rozhodla o zvýšení základního kapitálu, proběhla dne 8. 6. 2006 a její rozhodnutí bylo do obchodního rejstříku zapsáno dne 18. 7. 2006. Následně po jmenování znalce, vypracování znaleckých posudků a vyhotovení smluv o upsání akcií byly nemovitosti tvořící předmět nepeněžitého vkladu odevzdány dosavadními vlastníky stěžovateli na základě písemného prohlášení. Dnem, kdy došlo k předání písemného prohlášení spolu s předáním nemovitostí (a tedy ke splacení nepeněžitého vkladu), tak akciová společnost (stěžovatel) přebírá nemovitosti do faktické i formální držby a vkladatel již není oprávněn s těmito nemovitostmi jakkoli disponovat, nedrží je, nebere z nich užitky a ani neodpovídá za nebezpečí na nich. Dle názoru stěžovatele veškerá práva a povinnosti přecházejí na akciovou společnost okamžikem předání, a tedy se nejedná o pouhou držbu, ale o vztah vlastnický. V dané věci je sporné, zda stěžovatel mohl v takovém případě již v roce 2006 vytvářet rezervu na opravy těchto nemovitostí a některé z nich odepisovat, ačkoli k zápisu vlastnického práva k předmětným nemovitostem do katastru nemovitostí došlo až v průběhu roku 2007. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud jsou předmětné nemovitosti součástí základního kapitálu na základě rozhodnutí rejstříkového soudu, pak není možné přijmout výklad, že stěžovatel není oprávněn o těchto nemovitostech účtovat a uplatňovat vynaložené náklady jako náklady daňové. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry obsaženými v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Valná hromada stěžovatele rozhodla dne 8. 6. 2006 o zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem. Předmětem tohoto nepeněžitého vkladu byly konkrétní nemovitosti podrobně specifikované v rozhodnutí žalovaného i v odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, a to nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí na listu vlastnictví č. 2466 pro obec Štětí, katastrální území Štětí I; nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí na listu vlastnictví č. 611 a listu vlastnictví č. 51 pro obec Hoštka, katastrální území Hoštka u Roudnice nad Labem; nemovitosti zapsané na listu vlastnictví č. 6962 pro obec a katastrální území Roudnice nad Labem a nemovitosti zapsané na listu vlastnictví č. 255 pro obec Dalešice, katastrální území Dalešice u Jablonce nad Nisou.

Splacení předmětného nepeněžitého vkladu bylo do obchodního rejstříku zapsáno dne 3. 10. 2006. K zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí ve prospěch stěžovatele došlo u některých nemovitostí s právními účinky vkladu ke dni 5. 2. 2007, u některých nemovitostí bylo vlastnické právo ve prospěch stěžovatele zapsáno s právními účinky vkladu ke dni 1. 11. 2007.

Na základě zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole vyplynulo, že stěžovatel nebyl v roce 2006 vlastníkem předmětných nemovitostí, avšak do daňově uznatelných nákladů roku 2006 si zahrnul odpisy dlouhodobého hmotného majetku (nemovitostí) ve výši 522 462 Kč a v daňově uznatelných nákladech vykázal i tvorbu rezerv na opravu výše uvedených nemovitostí v celkové výši 5 450 000 Kč. Správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ze dne 4. 4. 2008, č. j. 47241/08/196912/0887, jímž stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 1 515 600 Kč.

Stěžovatel s uvedeným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2008, č. j. 12324/08-1200-505957, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že vlastnické právo k nemovitostem, které jsou předmětem vkladu do katastru nemovitostí, se nabývá až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu ke dni doručení návrhu katastrálnímu úřadu, a nikoli pouhým předáním nemovitostí do užívání. Pokud tedy stěžovatel předložil v průběhu daňové kontroly listiny, které prokazují nabytí vlastnického práva k předmětným nemovitostem až v roce 2007, pak nemohl již ve zdaňovacím období roku 2006 tvořit rezervu na opravu těchto nemovitostí ani uplatňovat odpisy hmotného majetku. V obou případech totiž právní úprava umožňuje odepisovat majetek, resp. tvořit rezervu na opravy tohoto majetku, pouze tomu poplatníkovi, který má k tomuto majetku vlastnické právo.

Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel bránil žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že ustanovení § 60 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“), se dotýká výhradně nově zakládaných obchodních společností, do kterých jsou jako nepeněžitý vklad vkládány nemovitosti. V případě stěžovatele je ovšem situace odlišná, neboť se jednalo o zvýšení základního kapitálu u již existující akciové společnosti, a v takovém případě ustanovení § 204 odst. 3 obchodního zákoníku odkazuje na § 60 odst. 1 téhož zákona pouze co do předepsané formy prohlášení. Stěžovatel namítal, že zápis vlastnického práva do katastru nemovitostí má v souzené věci pouze evidenční povahu a samotná existence zápisu nemůže být rozhodující pro to, zda se předmětné nemovitosti staly součástí základního kapitálu. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že ve smyslu ustanovení § 202 odst. 5 obchodního zákoníku je zvýšení základního kapitálu účinné již okamžikem jeho zápisu do obchodního rejstříku. Je-li základní kapitál zvýšen vkladem nemovitostí, dostávají se nemovitosti do řádné držby společnosti se všemi důsledky s tím spojenými. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že ačkoli se pokoušel realizovat zápisy vlastnického práva do katastru nemovitostí bez zbytečného odkladu, byly návrhy na zápis podány a k zápisu vlastnického práva došlo až v roce 2007, neboť v katastru nemovitostí bylo u předmětných nemovitostí vyznačeno omezení v podobě poznámky o probíhajících exekučních řízeních.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí nejprve podrobně rozebral právní úpravu týkající se vkladů do akciové společnosti a zvyšování základního kapitálu nepeněžitým vkladem.

Na základě tohoto rozboru pak dospěl k závěru, že ačkoli to není v předmětném ustanovení výslovně obsaženo, i z ustanovení § 204 odst. 3 obchodního zákoníku, tzn. i v případě zvýšení základního kapitálu akciové společnosti nepeněžitým vkladem, jehož předmětem jsou nemovitosti podléhající evidenci v katastru nemovitostí, je ke vzniku vlastnického práva nutný vklad do katastru nemovitostí. S uvedeným závěrem dle názoru krajského soudu koresponduje také obecná právní úprava obsažená v § 59 odst. 2 obchodního zákoníku. Krajský soud uvedl, že splacením nepeněžitého vkladu, jehož předmětem jsou nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, nevzniká obchodní společnosti vlastnické právo, ale pouze držba. Provedením zápisu splacení nepeněžitého vkladu do obchodního rejstříku tak sice dochází ke zvýšení základního kapitálu o hodnotu nepeněžitého vkladu, to však neznamená, že základní kapitál je od tohoto okamžiku také předmětnými nemovitostmi tvořen. Krajský soud poukázal na skutečnost, že až do vzniku vlastnického práva společnosti k předmětným nemovitostem může dojít k situaci předvídané ustanovením § 59 odst. 2 obchodního zákoníku, tj. že k přechodu vlastnického práva na společnost nedojde a vkladatel bude povinen složit hodnotu nepeněžitého vkladu v penězích. Krajský soud proto uzavřel, že má-li společnost v období mezi splacením nepeněžitého vkladu předáním prohlášení dle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku a vkladem vlastnického práva k těmto nemovitostem na základě tohoto prohlášení do katastru nemovitostí předmětné nemovitosti toliko v držbě a nikoli ve svém vlastnictví, pak není oprávněna uplatňovat jako daňově uznatelné náklady spojené s odepisováním tohoto majetku a tvorbou rezerv na jeho opravy. Pokud právní předpisy v případě tvorby rezerv i odepisování hmotného majetku vážou možnost využití těchto postupů pouze na vlastnictví hmotného majetku, pak není možno příslušná ustanovení vykládat rozšiřujícím způsobem tak, že by bylo možné vytvářet rezervy na opravy či odepisovat hmotný majetek i v případech, kdy tento majetek není ve vlastnictví daňového subjektu, ale pouze v jeho držbě.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkových otázkách projednávané věci, existuje však mezi nimi spor o to, kdy obchodní společnost v případě zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem, jehož předmětem jsou nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, nabývá vlastnické právo k těmto nemovitostem. Od posouzení této otázky se následně odvíjí možnost daňového subjektu uplatňovat jako daňově uznatelné náklady odpisy tohoto majetku a tvorbu rezerv na jeho opravy.

Kapitálové společnosti, tedy i akciová společnost, vytvářejí při svém vzniku, resp. také v průběhu svého trvání, zdroje financování vytvořením, případně zvyšováním základního kapitálu.

V akciové společnosti se základní kapitál vytváří, popř. zvyšuje upisováním akcií společnosti, tj. převzetím závazku upisovatele vložit do společnosti určitý vklad a tento vklad splatit. Upsáním akcií vzniká mezi akciovou společností a upisovatelem závazkový vztah, jehož obsahem je pohledávka akciové společnosti za upisovatelem na splacení upsaného vkladu a závazek akciové společnosti poskytnout upisovateli akcie, jejichž jmenovitá hodnota odpovídá vkladu, který akcionář do společnosti vložil, a umožňovat mu výkon práv akcionáře. Vkladem se upisovatel podílí na základním kapitálu společnosti a z účetního hlediska představují vklady do společnosti vlastní zdroj financování majetku společnosti, tzv. vlastní kapitál dle § 6 odst. 4 obchodního zákoníku.

V ustanovení § 59 odst. 1, které je zařazeno do dílu I., části druhé, hlavy I. obchodního zákoníku, které obsahuje obecná ustanovení o obchodních společnostech, se určuje, že vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků (peněžní vklad) nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (nepeněžitý vklad), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti. Tato definice tedy postihuje vklady jak při založení společnosti, tak při zvýšení základního kapitálu.

Pro peněžitě vklady obchodní zákoník uvedenou definici blíže nerozvádí, naopak v případě nepeněžitých vkladů v ustanovení § 59 odst. 2 zákon stanoví, že nepeněžitým vkladem může být pouze majetek, jehož hospodářská hodnota je zjistitelná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání. Výslovně obchodní zákoník v citovaném ustanovení zakazuje vklady spočívající v závazcích týkajících se provedení prací nebo v poskytnutí služeb, tj. majetkových hodnot, které jsou bezprostředně spojeny s osobou vkladatele a které od něho nelze oddělit a převést na společnost. Nepeněžitým vkladem tak mohou být především věci movité či nemovité, cenné papíry, práva z průmyslového a duševního vlastnictví atd.

Nepeněžitý vklad musí být splacen před zápisem výše základního kapitálu do obchodního rejstříku. To znamená, že jedná-li se o vklad do společnosti při jejím vzniku, musí být vklad splacen před zápisem společnosti do obchodního rejstříku; jde-li o vklad na zvýšení základního kapitálu, pak musí být splacen před zápisem tohoto zvýšení do obchodního rejstříku.

V případě zakládání společnosti pro případ, že je předmětem nepeněžitěho vkladu nemovitost, musí upisovatel podle § 60 odst. 2 obchodního zákoníku předat správci vkladu písemné prohlášení o splacení vkladu spočívajícího v nemovitosti s úředně ověřeným podpisem, a to před zápisem společnosti do obchodního rejstříku. Předáním tohoto prohlášení spolu s předáním nemovitosti správci vkladu je vklad splacen. Tím ovšem není dotčeno ustanovení § 59 odst. 2 obchodního zákoníku, které řeší situaci, kdy na společnost nepřejde majetkové právo k předmětu nepeněžitěho vkladu, přestože se považuje za splacený (viz níže).

Obchodní zákoník dále v § 60 odst. 1, nadepsaném jako „Správa a splacení vkladů před vznikem společnosti“, výslovně stanoví, že vlastnické právo k nemovitosti, která je předmětem vkladu, nabývá společnost vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem.

V případě zvýšení základního kapitálu v průběhu existence akciové společnosti lze podle § 204 odst. 3 obchodního zákoníku upsat akcie na zvýšení základního kapitálu, jen je-li to v důležitém zájmu společnosti. Zvyšuje-li se základní kapitál nepeněžitými vklady, musí představenstvo předložit valné hromadě písemnou zprávu, ve které uvede důvody upisování akcií nepeněžitými vklady a odůvodnění výše navrhovaného emisního kursu či způsobu jeho určení. Upsat akcie lze pouze těmi nepeněžitými vklady, které schválila valná hromada. Nepeněžitě vklady musí být splaceny před podáním návrhu na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Jestliže je předmětem nepeněžitě vkladu na zvýšení základního kapitálu nemovitost, musí upisovatel (vkladatel) podle ustanovení § 204 odst. 3 obchodního zákoníku předat akciové společnosti písemné prohlášení podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku před zápisem zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Předáním tohoto prohlášení spolu s předáním nemovitosti je vklad splacen. Obchodní zákoník dále v citovaném ustanovení *in fine* stanoví, že tímto nejsou dotčena ustanovení § 59 odst. 2 a 3 obchodního zákoníku.

Podle ustanovení § 59 odst. 2, věty čtvrté, obchodního zákoníku, nepřejde-li na společnost majetkové právo k předmětu nepeněžitě vkladu, přestože se nepeněžitý vklad považuje za splacený, je společník, který se k poskytnutí tohoto vkladu zavázal, povinen zaplatit hodnotu nepeněžitě vkladu v penězích a společnost je povinna vrátit nepeněžitý vklad, který převzala, ledaže jej byla povinna vydat oprávněné osobě. Obchodní zákoník tak výslovně upravuje stav, kdy se nepeněžitý vklad považuje za splacený, ale na společnost z nějakého důvodu nepřejde majetkové právo k jeho předmětu. Tato právní úprava přitom dopadá jak na případ vytváření základního kapitálu nepeněžitým vkladem při zakládání akciové společnosti, tak na zvýšení základního kapitálu, k němuž může dojít na základě rozhodnutí valné hromady v průběhu existence společnosti.

Situace, kdy se nepeněžitý vklad (jehož předmětem je nemovitost evidovaná v katastru nemovitostí) považuje za splacený, avšak na společnost nepřejde majetkové právo k předmětu tohoto nepeněžitě vkladu, může nastat např. tehdy, jestliže upisovatel předal správci vkladu písemné prohlášení o vkladu nemovitosti splňující zákonem stanovené podmínky, ale ke vkladu vlastnického práva k nemovitosti do katastru nemovitostí nedojde (např. proto, že katastrální úřad vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí z nejrůznějších důvodů nepovolí). V takovém případě je upisovatel, který se k poskytnutí takového vkladu zavázal, povinen zaplatit hodnotu nepeněžitě vkladu v penězích. Vklad, který společnost převzala, je povinna upisovateli vrátit, jen jestliže není povinna jej vydat oprávněné osobě (tj. zejména vlastníkově nebo majiteli předmětu vkladu).

Krajský soud v předmětné věci dospěl k závěru, že ačkoli to není v ustanovení § 204 odst. 3 obchodního zákoníku výslovně uvedeno, i v případě zvýšení základního kapitálu akciové společnosti nepeněžitým vkladem v podobě nemovitostí podléhajících evidenci v katastru nemovitostí z obchodního zákoníku jednoznačně vyplývá nutnost vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke vzniku vlastnického práva

společnosti. Nejvyšší správní soud se s uvedeným právním posouzením krajského soudu ztotožňuje, a to z následujících důvodů:

Vlastnické právo k nemovitostem (evidovaným v katastru nemovitostí) v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 a 2 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných práv k nemovitostem, ve znění účinném pro projednávanou věc, vzniká vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak. Dle § 2 odst. 3 uvedeného zákona právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu.

Ustanovení § 33 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 190/1996 Sb., kterou se provádí zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, a zákon České národní rady č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění účinném pro projednávanou věc, dále určuje, že předmětem vkladu jsou práva zapisovaná do katastru na základě prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem o vložení nemovitosti do základního jmění obchodní společnosti nebo do jiného obdobného jmění právnické osoby (dále jen „základní jmění“), doloženého společenskou smlouvou nebo zakladatelskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou nebo jinou listinou s projevem vůle právnické osoby (např. usnesení valné hromady) přijmout nemovitost do svého základního jmění, *a v případě zvýšení základního jmění* též výpisem z obchodního nebo jiného zákonem stanoveného rejstříku dokládajícím zvýšení základního jmění.

Je tedy zřejmé, že zákon o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve spojení s prováděcí vyhláškou č. 344/1992 Sb., upravuje vklady vlastnického práva i v případě zvýšení základního kapitálu společnosti. Titulem je v takovém v případě prohlášení vkladatele dle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku jakožto jednostranný právní úkon, který musí obsahovat jednoznačný projev vůle vkladatele vložit nemovitost do základního kapitálu společnosti a dostatečným způsobem identifikovat vkládanou nemovitost tak, aby na jeho základě mohl být povolen vklad do katastru nemovitostí. K návrhu na vklad pak musí být přiložen také výpis z obchodního rejstříku, který dokládá zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku, a tedy řádné splacení vkladu, k němuž musí dojít před zápisem zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku (§ 204 odst. 3, věta čtvrtá, obchodního zákoníku).

S výše uvedeným koresponduje také zákonná úprava obsažená v ustanovení § 59 odst. 2 obchodního zákoníku, na které je v ustanovení § 204 odst. 3 výslovně odkazováno. Z formulace tohoto ustanovení (§ 59 odst. 2 obchodního zákoníku) je možno dovodit, že vlastnické právo společnosti k nemovitostem, které jsou vkládány do základního kapitálu při jeho zvýšení, nevzniká již samotným splacením, ale až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Obchodní zákoník v tomto ustanovení řeší situaci, k níž může dojít až do okamžiku vzniku vlastnického práva společnosti k nemovitostem, totiž že vkladatel namísto převodu vlastnického práva k nemovitostem bude nucen zaplatit hodnotu nepeněžitěho vkladu v penězích (z důvodu, že na společnost nepřejde majetkové právo k předmětu vkladu) a společnost bude nucena předmětné

nemovitosti vrátit. Z dikce citovaného ustanovení, které dopadá jak na případy vytváření základního kapitálu při zakládání společnosti, tak na jeho zvýšení v průběhu existence, je tedy zřejmé, že ke vzniku vlastnického práva společnosti k vkládaným nemovitostem nedochází již okamžikem splacení vkladu, ale až okamžikem vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Ačkoli to tedy není v ustanovení § 204 odst. 3 obchodního zákoníku výslovně uvedeno, i v případě zvýšení základního kapitálu akciové společnosti nepeněžitým vkladem v podobě nemovitostí podléhajících evidenci v katastru nemovitostí z obchodního zákoníku jednoznačně vyplývá nutnost vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke vzniku vlastnického práva společnosti (k tomu shodně *Dědič, J., Štenglová, I., Čech, P., Kříž, R.; Akciové společnosti; 6. přepracované vydání; C. H. Beck; Praha 2007; str. 36*).

V období mezi splacením nepeněžitých vkladů, tvořených nemovitostmi evidovanými v katastru nemovitostí, a vkladem vlastnického práva k těmto nemovitostem na základě písemného prohlášení vkladatele dle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku, tak má společnost předmětné nemovitosti toliko v držbě a nikoli ve vlastnictví. Teprve vkladem do katastru nemovitostí vznikne vlastnické právo společnosti k nemovitostem vkládaným do základního kapitálu, a to s právními účinky vkladu ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen příslušnému katastrálnímu úřadu.

Pokud tedy stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2006 nebyl vlastníkem předmětných nemovitostí, neboť právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly až v průběhu roku 2007, pak nemohl jako daňově uznatelné náklady uplatňovat rezervy na opravy hmotného majetku ani odpisy tohoto majetku. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), výslovně stanoví, že rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku *právo vlastnické* nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce, a nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni. Stejně tak ustanovení § 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), stanoví, že hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku *vlastnické právo*, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu. V následujících odstavcích (odst. 2 až 5 citovaného ustanovení) jsou dále uvedeny výjimky, kdy může hmotný majetek odpisovat i jiná osoba. Žádný z takto vyjmenovaných případů se však nevztahuje na právě posuzovanou věc.

Vzhledem k tomu, že v případě tvorby rezerv i odpisování hmotného majetku daňové předpisy vážou možnost využití těchto postupů a uplatňování daňově uznatelných nákladů pouze na vlastnictví hmotného majetku (či jiný zákonem stanovený vztah k majetku), není možno tvořit rezervy na opravy, resp. odpisovat hmotný majetek v těch případech, kdy tento není ve vlastnictví daňového subjektu, ale pouze v jeho držbě. Nejvyšší správní soud proto ve shodě se závěry krajského soudu uzavírá, že stěžovatel,

který v roce 2006 nebyl vlastníkem předmětných nemovitostí, vytvářel v tomto zdaňovacím období rezervy na jejich opravy a prováděl odpisy neoprávněně a v rozporu s právní úpravou obsaženou v § 28 zákona o daních z příjmů i v § 7 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách, ve spojení s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 10. prosince 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu