



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 Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem 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 10. 12. 2012, č. j. 15 Af 87/2010 - 106,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

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 1.715.176 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4849/09-1100-500331, zamítlo.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem 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 finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti Finančního ředitelství v Ústí nad Labem 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. Tento druhý rozsudek krajského soudu byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2012, č. j. 1 Afs 21/2012 - 35, zrušen pro nepřezkoumatelnost. Poté krajský soud v pořadí již třetím rozsudkem ze dne 10. 12. 2012, č. j. 15 Af 87/2010 - 106, 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, neboť až tohoto dne mohlo dojít k převodu zásob na společnost BUNEK s. r. o. Pozbytí žalobcova práva k zásobám a jejich nabytí společností BUNEK s. r. o. spadá v jeden časový moment. Žalobce byl proto povinen o výši předmětných 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

[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] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho tvrzením o zcizení vlastnického práva koncem dne 31. 12. 2004 a nabytí práva společností BUNEK s. r. o. počátkem dne 1. 1. 2005. Podle stěžovatele krajský soud ani ve svém třetím rozsudku přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč je výklad stěžovatele mylný. Závěry krajského soudu, že pozbytí práva žalobcem a nabytí práva společností BUNEK s. r. o. spadá v jeden okamžik, nijak nevyvrací závěry žalobce, že konec kalendářního dne 31. 12. 2004 je totožný s počátkem dne 1. 1. 2005, což stěžovatel zobrazil na časové ose předložené krajskému soudu při ústním jednání.

[5] Závěry krajského soudu o pozbytí práva stěžovatelem dne 1. 1. 2005 odporují jinému závěru krajského soudu, že žalobce měl povinnost vykazovat předmětné zásoby v daňovém přiznání za rok 2004 a měl povinnost vykázat je ve shodné výši i v daňovém přiznání za rok 2005 (na počátku zdaňovacího období). Z rozsudku soudu není seznatelná úvaha, k jakému časovému okamžiku dne 1. 1. 2005 stěžovatel pozbyl své vlastnické právo k zásobám. Krajský soud rovněž dostatečně nevysvětlil, jakým způsobem má být přechod práva vykazován v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2004 a 2005.

[6] Nesprávné posouzení právní otázky pak podle stěžovatele spočívá v posouzení okamžiku zcizení vlastnického práva stěžovatele k zásobám. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že vlastnické právo k zásobám přešlo na společnost BUNEK s. r. o. počátkem dne 1. 1. 2005 a že tímto dnem současně stěžovatel své vlastnické právo k zásobám pozbyl. Podle jeho názoru k porušení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů v projednávaném případě nedošlo.

pokračování

[7] Stěžovatel se domnívá, že on pozbyl vlastnické právo k zásobám již dne 25. 11. 2004, tj. ke dni uzavření společenské smlouvy o založení obchodní společnosti BUNEK s. r. o. Ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů tak bylo porušeno již v listopadu 2004, kdy byl naplněn právní důvod pro převod vlastnického práva, nikoliv až skutečným převedením zásob na společnost. Okamžikem uzavření společenské smlouvy byl stěžovatel zavázán převést vlastnické právo k zásobám na nově vznikající společnost a již v tomto okamžiku byl § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů porušen. Rozhodující byl tedy závazek stěžovatele zcizit předmětné zásoby, nikoliv až vlastní převod těchto zásob na společnost BUNEK s. r. o.

[8] 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.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Nejprve upozornilo, že s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na něj přešlo procesní nástupnictví a stalo se žalovaným. Poté žalovaný popsal dosavadní průběh řízení. Správce daně vycházel z toho, že společnost BUNEK s. r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 1. 1. 2005; počátkem tohoto dne společnost podle § 62 odst. 1 obchodního zákoníku vznikla. Téhož dne také na společnost přešlo vlastnické právo k zásobám, které do společnosti jako nepeněžitý vklad vložil stěžovatel. V důsledku tohoto postupu stěžovatel uplatněné výdaje ve výši 5.344.532,40 Kč nevynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů, čímž porušil § 24 odst. 1 a § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, jelikož v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005 neupravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o výdaje, u nichž nedodržel podmínky pro jejich uplatnění dle § 24 odst. 1 zákona.

[10] Žalovaný poznamenal, že stěžovatel v průběhu celého řízení setrval na názoru, že pozbyl předmětné zásoby ze svého majetku v roce 2004 a že za toto zdaňovací období mu daň již nemůže být doměřena, neboť za zmíněné daňové období správce daně kontrolu neprováděl. Žalovaný je nicméně přesvědčen, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo, neboť stěžovatel své vlastnické právo k zásobám pozbyl až v roce 2005. Pro úplnost odkázal na vyjádření Finančního ředitelství v Ústí nad Labem k podané žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se ztotožnil. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] 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 důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství.

Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 zákona s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[12] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejprve Nejvyšší správní soud hodnotil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [ad IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], poté se zabýval námitkou nesprávného posouzení okamžiku pozbytí vlastnického práva stěžovatele k zásobám [ad IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho tvrzením o pozbytí vlastnického práva koncem dne 31. 12. 2004. Dále namíтал vnitřní rozpor závěrů krajského soudu ohledně vykazování předmětných zásob v účetnictví stěžovatele v letech 2004 a 2005.

[16] 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). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[17] Otázkou pozbytí vlastnického práva stěžovatele k zásobám se krajský soud zabýval na stranách 6 – 9 napadeného rozsudku. Konstatoval, že společnost BUNEK s. r. o., na niž stěžovatel a V. N. zásoby převedli (resp. vložili jako nepeněžitý vklad), vznikla 1. 1. 2005 a v souladu s § 60 odst. 1 obchodního zákoníku na ni počátkem tohoto dne přešlo vlastnické právo k předmětným zásobám. Dále krajský soud konstatoval, že „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.“ Krajský soud doplnil: „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 (...). 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.“ Na základě popsaných důvodů krajský soud uzavřel, že stěžovatel byl povinen vykázat předmětné zásoby v účetnictví na konci roku 2004 i na počátku zdaňovacího období roku 2005 a následně postupem podle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů zvýšit své příjmy o výdaje, u nichž nebyly splněny podmínky pro daňovou uznatelnost podle § 24 odst. 1 zákona.

[18] Podle Nejvyššího správního soudu ze shora citovaného odůvodnění rozsudku krajského soudu ze dne 10. 12. 2012 jasně vyplývá, na základě jakých úvah dospěl krajský soud k závěru,

pokračování

že stěžovatel pozbyl své vlastnické právo k zásobám až dne 1. 1. 2005. Krajský soud konstatoval, že okamžik nabytí a pozbytí vlastnického práva k předmětným zásobám bylo nutné chápat jako jeden, nikoliv dva časové okamžiky. Společnost BUNEK s. r. o. vznikla až k 1. 1. 2005, proto až počátkem tohoto dne mohlo vlastnictví zásob přejít na nově vzniklou společnost až v lednu 2005. Stejným okamžikem, tj. počátkem dne 1. 1. 2005, stěžovatel své vlastnické právo k zásobám podle krajského soudu pozbyl. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že krajský soud neuvedl, k jakému okamžiku přešlo vlastnické právo k zásobám na společnost BUNEK s. r. o., neboť touto problematikou se krajský soud podrobně zabýval na straně 8 napadeného rozsudku. Námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[19] Stejně tak je nepřiléhavá argumentace stěžovatele, že závěry krajského soudu o nutnosti vykazování předmětných zásob v daňovém přiznání za rok 2004 a 2005 jsou rozporné. Krajský soud na straně 8 citovaného rozsudku vysvětlil, že žalobce zcela legitimně vykázal předmětné zásoby na konci zdaňovacího období roku 2004 a měl povinnost vykázat shodný stav zásob i na počátku roku 2005. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal námitku vnitřní rozpornosti odůvodnění rozsudku krajského soudu opodstatněnou. Závěry krajského soudu o povinnosti stěžovatele vykázat předmětné zásoby ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob i na počátku roku 2005 jsou v naprosté shodě s argumentací krajského soudu, že k převodu vlastnického práva stěžovatele k zásobám na společnost BUNEK s. r. o. došlo až 1. 1. 2005. Pokud počátkem tohoto dne stěžovatel své vlastnické právo k zásobám pozbyl, je nepochybné, že ještě počátkem tohoto dne mu takové právo svědčilo. Zcela logicky proto měl stěžovatel na počátku zdaňovacího období roku 2005 do svého daňového přiznání předmětné zásoby zahrnout. Námitka vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu proto není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud proto v tomto ohledu uzavírá, že krajský soud na stranách 7 až 9 svého rozsudku přesvědčivě vyložil, proč je argumentace žalobce mylná. Podrobně popsal, na základě jakých skutečností stěžovatel pozbyl své vlastnické právo k zásobám k 1. 1. 2005. Jeho závěry jsou řádně odůvodněné, ucelené a vnitřně souladné. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu tedy není důvodná.

IV. B) Námitka nesprávného posouzení okamžiku pozbytí vlastnického práva k zásobám

[21] Druhou námitkou obsaženou v kasační stížnosti byl nesouhlas stěžovatele s právním posouzením krajského soudu ohledně okamžiku, kdy stěžovatel pozbyl vlastnické právo k zásobám. Jak již Nejvyšší správní soud v bodě [17] popsal, krajský soud vycházel z toho, že společnost BUNEK s. r. o. vznikla 1. 1. 2005. Proto až počátkem tohoto dne mohlo na nově vzniklou společnost přejít vlastnické právo k zásobám a ve stejném okamžiku stěžovatel své vlastnické právo pozbyl.

[22] Nejvyšší správní soud tedy hodnotil, k jakému dni stěžovatel přestal být vlastníkem zásob ve výši 5.344.532 Kč. Určení přesného data, resp. posouzení, v jakém zdaňovacím období k této skutečnosti došlo, je zásadní pro závěr žalovaného, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2005 byl povinen dle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů zvýšit o částky uplatněné jako výdaj v předchozích zdaňovacích obdobích, u kterých nejsou dány podmínky dle § 24 odst. 1 zákona, své příjmy.

[23] Z ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2005, se o příjem zahrnutý do základu daně (díleže základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, snižují 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 (dílčího 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 (dílčího základu daně) podle § 7 a 9. O příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků zahrnutý v předchozích zdaňovacích obdobích do dílčího základu daně (základu pro výpočet zálohy na daň), k jehož vrácení existuje právní důvod, se sníží u poplatníka příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků v kalendářním měsíci, popř. v následujících kalendářních měsících ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo.

[24] Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

[25] Nejprve Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že námitka stěžovatele obsažená v bodě VII. kasační stížnosti týkající se nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem je založena na nové argumentaci, kterou stěžovatel použil poprvé až v řízení o této kasační stížnosti. Stěžovatel sice v části VII. kasační stížnosti nejprve obecně konstatuje, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že ke zcizení vlastnického práva stěžovatele k zásobám došlo ve zdaňovacím období roku 2005, což shodně tvrdil i v části III. podané žaloby. Dále popisuje, že ze závěru krajského soudu není patrné, zda k pozbytí vlastnického práva stěžovatelem došlo počátkem nebo koncem dne 1. 1. 2005. Následně ovšem své tvrzení o nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem zakládá na argumentaci, že k vlastnímu převodu vlastnického práva na společnost BUNEK s. r. o. došlo již 25. 11. 2004 v důsledku uzavření společenské smlouvy o založení obchodní společnosti BUNEK s. r. o.; tohoto dne byl naplněn právní důvod pro převod vlastnického práva k předmětným zásobám. Rozhodující skutečností pro porušení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů tak byl podle stěžovatele již samotný závazek zcizit předmětné zásoby, nikoliv jejich vlastní převod na společnost BUNEK s. r. o.

[26] Tvrzení stěžovatele, že pro případné porušení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů bylo rozhodující uzavření společenské smlouvy dne 25. 11. 2004, v níž stěžovatel deklaroval svůj závazek převést své vlastnické právo k zásobám na společnost BUNEK s. r. o., tak stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, ač tak jistě mohl učinit již v řízení před krajským soudem. Taková námitka je pak v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná a Nejvyšší správní soud nebyl povinen se jí blíže zabývat. S ohledem na dosavadní průběh a celkovou délku řízení, a rovněž pro větší přesvědčivost svého rozhodnutí, nicméně zdejší soud považoval za vhodné vyjádřit se alespoň stručně k problematice nabývání a pozbývání vlastnictví k zásobám ve výši 5.344.532 Kč v projednávaném případě.

[27] 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

pokračování

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. Správce daně tak na základě výše uvedeného uzavřel, že 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). Finanční ředitelství v Ústí nad Labem k otázce převodu vlastnického práva k zásobám na straně 5 napadeného rozhodnutí konstatovalo, že *„vlastnické právo k předmětným zásobám přešlo na společnost BUNEK s. r. o. ke dni jejího zápisu do obchodního rejstříku, tj. ke dni 1. 1. 2005.“*

[28] Nejprve je nutno odmítnout argumentaci stěžovatele uplatněné v části VII. kasační stížnosti, že k převodu vlastnického práva mělo dojít již dne 25. 11. 2004 okamžikem uzavření společenské smlouvy o založení obchodní společnosti BUNEK s. r. o. Finanční orgány i krajský soud naprosto správně v tomto ohledu poukázali na § 62 a § 60 odst. 1 obchodního zákoníku. Vzniká-li dle § 62 odst. 1 obchodního zákoníku *obchodní společnost dnem, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku, nemůže dříve tato společnost nabývat žádná práva*. Ostatně v souladu s § 60 odst. 1 obchodního zákoníku *přechází vlastnické právo ke vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti, popřípadě jiná práva k těmto vkladům na společnost dnem jejího vzniku*. Ze správního spisu je zřejmé, že společnost BUNEK s. r. o. vznikla 1. 1. 2005. Vlastnické právo k zásobám, které stěžovatel jako nepeněžitý vklad vložil do této společnosti jako nepeněžitý vklad, tak na společnost podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku přešlo počátkem dne 1. 1. 2005. Před tímto datem na společnost BUNEK s. r. o. vlastnické právo přejít nemohlo, neboť dříve obchodní společnost jako subjekt práva neexistovala.

[29] Ke stěžovatelově argumentaci, že k převodu vlastnického práva k zásobám na společnost došlo v souladu s § 60 odst. 1 a § 62 obchodního zákoníku prvním okamžikem 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, lze uvést následující. Podle stěžovatelovy teorie, kterou zastával v průběhu řízení před finančními orgány a před krajským soudem, k převodu vlastnického práva došlo v jednom časovém okamžiku, byť datovaná účinnost je odlišovala o jeden den (čas 24:00 hodin předešlého dne = 00:00 hodin následujícího dne). Popsaný názor stěžovatele je založen na chybném pojmání stanovení délky kalendářního dne, který má 24 hodin (86 400 sekund). Časový údaj 00:00 hodin není samostatnou nultou vteřinou totožnou s poslední vteřinou předešlého dne; pak by totiž měl kalendářní den 24 hodin a 1 sekundu neboli 86 401 sekund. Nový den vždy začíná „nenultou“ hodnotou, tedy určitým, byť sebemenším zlomkem sekundy, a tento časový okamžik již samozřejmě není součástí předcházejícího dne. Z výše popsaného konceptu nulté hodiny lze dovodit, že vlastnické právo k zásobám přešlo na nově vzniklou společnost BUNEK s. r. o. podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku dnem jejího vzniku, tj. prvním okamžikem dne 1. 1. 2005. V témže časovém okamžiku, tedy v prvním časovém okamžiku dne 1. 1. 2005, stěžovatel své vlastnické právo k těmto zásobám pozbyl. Dříve, tedy ani k poslednímu okamžiku dne 31. 12. 2004, k převodu vlastnického práva na společnost BUNEK s. r. o. fakticky dojít nemohlo, neboť

ani k v nejzazším okamžiku dne 31. 12. 2004 společnost BUNEK s. r. o. ještě neexistovala, a nemohla tak žádná práva nabývat.

[30] Stěžovatelem zmiňovaná obecně platná pravidla o tom, že právo se nabývá počátkem dne a zaniká koncem dne, se v projednávané věci neuplatní. Pravidla pro nabývání, změnu či zánik práv a povinností vlivem uplynutí lhůty, se totiž neuplatní v případech, kdy právo vzniká či zaniká na základě určitého právního úkonu či právní skutečnosti (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2008, č. j. 5 Afs 1/2007 - 172, publikovaný pod č. 2328/2011 Sb. NSS). Citovaná pravidla [s účinností od 1. 1. 2014 opětovně přejatá do českého právního řádu v § 601 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „nový občanský zákoník“)] se vztahují k běhu lhůt, ovšem neplatí pro převádění vlastnického práva, o něž bylo sporu v řešeném případě. Nad rámec lze doplnit, že § 601 odst. 2 nového občanského zákoníku v tomto smyslu konstatuje, že *podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v též okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.* V projednávané věci by stěžovatelem zastávaná argumentace, že ke zcizení vlastnictví došlo koncem dne 31. 12. 2004 a k jeho nabytí společností BUNEK s. r. o. počátkem dne 1. 1. 2005, znamenala, že po určité – byť zcela nepatrnou dobu – by se zásoby staly věcí ničí (*res nullius*) a v prvním časovém okamžiku dne 1. 1. 2005, kdy by měly přejít do vlastnictví společnosti BUNEK s. r. o., by nenáležely žádnému subjektu. Taková interpretace, která popírá teorii derivativního nabývání vlastnictví, je zcela nepřijatelná. Nejvyšší správní soud proto výkladu zastávanému stěžovateli nemohl přisvědčit. Námitka nesprávného posouzení právní otázky soudem proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 22. května 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu