

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci stěžovatele: **J. M. a. s.,** zast. advokátem JUDr. Antonínem Tunklem, se sídlem AK Dačice, Komenského ul. 6/V, proti rozhodnutí žalovaného **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích,** Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2004, č. j. 10 Ca 38/2004 - 37,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2004, č. j. 10 Ca 38/2004 – 37, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2004, č. j. 7250/120/2003 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele, kterým se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 4. 8. 2003, č. j. 59223/03097910, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2000 snížena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob o částku 391 375 Kč a rozhodnutí č. j. 59229/03/097910 ze dne 4. 8. 2003, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 313 100 Kč a současně zrušena daňová ztráta ve výši 2 054 611 Kč.

Žaloby podané proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích v řízení spojil a výše označeným rozsudkem zamítl; proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, ve které namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem.

Rozhodnutí soudu považuje stěžovatel za nezákonné. Odůvodnění rozsudku vytýká, že se pouze teoreticky zabývá zaúčtováním vkladu a následnému zahrnutí zásob do účetních nákladů. Soud v této souvislosti dospěl k právnímu názoru, že „náklady žalobcem zaúčtované při prodeji zboží vloženého jako nepeněžitý vklad do základního jmění společnosti žalobce nelze považovat za náklady daňové, neboť již samotnou účetní transakcí došlo ke snížení základu daně“. Pokud by se takový závěr aplikoval v praxi, jakýkoli nepeněžitý vklad by nemohl být uznán jako náklad daňový. Takový závěr je však zjevně v rozporu se samotným chováním žalovaného, který nepochybně takto daňový náklad uznává. Zastával-li soud takový závěr, mělo být potom změněno, resp. zrušeno rozhodnutí správce daně, byť v neprospěch stěžovatele (neboť by mu nebyly uznány náklady v žádné výši, nikoli pouze ve výši stanovené propočtem správce daně). Nesprávného právního posouzení se soud dopustil v posouzení otázky, zda nepeněžitý vklad lze zaúčtovat jako daňový náklad, či zda ve smyslu ust. § 25 zákona o daních z příjmů jej uznat nelze. Z postupu žalovaného neuznatelnost nepeněžitého vkladu jako daňového nákladu dovodit nelze a z odůvodnění soudu nevyplývá, z jakých právních ustanovení k takovému závěru dospěl. Závěr soudu v této otázce považuje stěžovatel za nesprávný, nemající oporu v platné legislativě a zůstává pouze závěrem spekulativním. Pokud se týká výše, v jaké měl být vklad zaúčtován, stěžovatel uvádí, že jedinou reálnou a zákonnou hodnotou může být částka uvedená ve znaleckých posudcích ve smyslu ust. § 59 odst. 3 obchodního zákoníku. Každá jiná částka k zaúčtování by neměla zákonnou oporu a byla by reálně neplatnou účetní operací. Pokud by zákonodárce v daňovém či jiném předpise uvedl povinnost o nepeněžitém vkladu účtovat jinak, pak by nepochybně stěžovatel tak učinil. Stěžovatel byl vlastníkem zboží a v souladu s právními předpisy provedl příslušné účetní operace, dále s předmětným vkladem nakládal jako s každým jiným zbožím, které vlastnil. Zboží je obchodní ekvivalent, v tržním hospodářství nemá limitované hodnoty, pokud se nejedná o zboží, které podléhá regulaci podle zákona o cenách. Z logiky věci vyplývá, že cílem každého obchodníka je prodat zboží co nejlépe, avšak zároveň je nutno udržet obrátku zásob a udržet si místo na příslušném trhu, neboť ztráta takového místa má za následek krach společnosti. Pokud se týká zboží, se kterým obchoduje stěžovatel, jedná se o omalovánky, vystřihovánky, puzzle s motivy, které většinou reagují na vlnu popularity animovaných postaviček, která kolísá se zájmem dětí. Takový trh tedy regulován není a je obchodní zdatností na tomto trhu se udržet. Žalobce patří k jednomu z největších subjektů na tomto trhu. Napadené zdaňovací období spadá do doby ekonomického startu společnosti, jehož cílem bylo zavedení společnosti, bylo tak důležité významným obchodním partnerům poskytnout množstevní slevy tak, aby byl navázán trvalý vztah. Stěžovatel je přesvědčen, že svobodným a nezadatelným rozhodnutím obchodníka je, komu a v jaké výši poskytne slevy za účelem zavedení se na trhu, popř. za účelem výprodeje méně atraktivního zboží. Z tohoto pohledu popsané chování stěžovatele na trhu nelze považovat za krácení daně jiným způsobem, neboť při takovém chápání by veškeré výprodeje zboží uskutečňované nadnárodními obchodními řetězci bylo nutno takto posuzovat a při použití ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů dodanit. Takový postup potom nelze než považovat za vrchnostenské rozhodování finančních úřadů nad rámec zákona. Krajský soud své rozhodnutí odůvodňuje zčásti na teoretickém rozboru předmětné věci, přičemž se jen okrajově dotýká jejího merita, přitom vychází pouze z důkazů uvedených žalovaným, aniž přihlíží k argumentaci stěžovatele. Vklad zboží do společnosti má pro stěžovatele stejné účinky jako nákup zboží a tím pro společnost stejný daňový dopad. Stěžovatel při soudním jednání demonstroval soudu objem faktur, kterých se předmětná věc týkala, aby byla zjevná

povrchnost provedené kontroly. Soud však přisvědčil žalovanému, který uvedl jediný obchodní případ, kdy poskytnuté slevy zboží byly příčinou rozdílu mezi cenou uvedenou ve znaleckém posudku a cenou za kterou bylo prodáno, aniž by se ostatními důkazy zabýval. Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením soudu, že se finanční orgány řádně zabývaly listinnými důkazy a tyto hodnotily, neboť v roce 2000 se jednalo o 122 faktur, přičemž 90 faktur bylo realizováno za cenu vyšší než uvedenou ve znaleckých posudcích, 30 bylo v cenách blízkých znaleckým posudkům a pouze 2 faktury uvedené žalovaným byly v cenách nižších. V roce 2001 se jednalo o 1847 faktur, přičemž 1438 bylo realizováno za cenu vyšší, 372 za cenu srovnatelnou a pouze 37 faktur uvedených žalovaným bylo v cenách nižších. Z uvedeného je zjevné, že soud neměl zájem objektivně zjistit, zda je argumentace žalobce pravdivá či nikoli, zda správce daně vyhodnotil veškeré skutečnosti a ve všech souvislostech stran veškerých obchodních případů; na druhou stranu je zjevné, že žalovaný účelově vyhodnotil pouze zlomek předložených dokladů. Žalovaný porušil ust. § 31 odst. 2 tím, že při dokazování nezjistil veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, na takovém hodnocení setrval i soud. Žalovaný z jednoho obchodního případu učinil modelovou situaci, pro kterou stanovil koeficient přepočtu, který použil na veškeré prodané zboží, aniž učinil rozlišení zboží vloženého vkladem a zboží zakoupeného, aniž porovnal vstupní cenu jednotlivého zboží s prodejní cenou jednotlivého zboží a bez toho by stanovil skutečný koeficient, nikoli takový, který vyplynul z nejvyššího rozdílu. Stanovení koeficientu je pouze spekulativní a nemá oporu v právním předpise. Postrádá navíc ekonomickou kvalifikaci. Žalovaný využil ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, které je zcela neurčité, neboť nikde nedefinuje, co je to „zkrácení daně jiným způsobem“; tento způsob může znamenat v podstatě cokoli. Stěžovatel připouští, že daná věc je složitá, právě proto se jí však nelze zabývat pouze v rovině teoretickoprávní, ale důsledně v rovině ekonomicko-právní analýzy v rámci všech argumentů, které však žalovaným a poté i soudem byly vytrženy z kontextu. Žalovaný svým postupem v podstatě stanovil stěžovateli daňovou povinnost pomocí pomůcek, ačkoli pro takový postup nebyly dány podmínky. Vzhledem k výše uvedenému požaduje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření popřel důvodnost námitek stěžovatele a stran pochybností, které vznikly o správnosti způsobu ocenění zboží použitého pro účely ocenění nepeněžitého vkladu do základního kapitálu společnosti, odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření v žalobě. Stěžovatel byl vyzván v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aby vysvětlil a prokázal rozdíly, což neučinil; základ daně za rok 2000 a 20001 byl zjištěn v souladu s ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., účinném v daném období. Citované ustanovení stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví daňového subjektu za předpokladu, že zvláštní předpis nebo zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Stěžovatel si toto ustanovení chybně interpretoval, když za zvláštní předpis považoval zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který upravuje ocenění nepeněžitého vkladu v ust. § 59 odst. 3, když v této souvislosti se domnívá, že toto ustanovení vylučuje krácení daně jiným způsobem. Z dopadu ocenění zboží vkládaného do základního kapitálu společnosti, tak je popsáno v odůvodnění rozhodnutí žalovaného i ve vyjádření k žalobě, je zřejmé, že ocenění zboží v těchto znaleckých posudcích neodpovídalo účelu, pro který bylo stěžovatelem použito a ve svém důsledku vedlo k porušení ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tj. ke krácení daně. Nepoměr nákladů a výnosů tak vyústil do rapidního poklesu obchodní marže, která obvykle přesahovala 100%, ale v daném období v důsledku operace, kterou stěžovatel provedl, činila pouze 20,3%. Žalovaný nepovažuje stanovení koeficientu pro přepočet nákladů za spekulativní. Stěžovatel dodával zboží odběrateli M. K. –

J. M. S., Č., který s tímto obchoduje s dalšími obchodníky. Při vkladu zásob zboží společníkem, panem Ž. do základního kapitálu akciové společnosti došlo k pohybu 803 855 ks zboží od jednoho subjektu k druhému. Srovnají-li se ceny, za které předmětné zboží pořídil společník, který je vložil do akciové společnosti a ceny, za které toto zboží pořizuje akciová společnost – tj. ceny dle znaleckého posudku - a ceny, za které bylo zboží prodáváno odběrateli na Slovensko, je zřejmé, že cena, kterou správce daně použil pro přepočet nákladů na prodané zboží, vyjadřuje, kolik by mohli věřitelé získat zpeněžením předmětu vkladu cestou jeho prodeje. Cena, kterou správce daně ocenil předmětné zboží, je cenou, za kterou lze toto zboží pořídit a které bylo dosaženo při prodeji předmětného zboží panu K. Správce daně použil právě tyto ceny, protože tomuto odběrateli bylo prodáváno značné množství zboží. Správce daně použil pro přepočet nákladů na prodané zboží ceny zboží, za které bylo toto zboží fakticky obchodováno, nelze proto hovořit o ceně administrativně stanovené, nýbrž o ceně tržní. U jednorázového odkupu zásob, které byly předmětem vkladu do základního kapitálu a jejichž pořizovací cena vkladatele pana Ž. činila celkem 2 903 848 Kč za cenu stanovenou znaleckými posudky v celkové výši 10 107 927,57 Kč, by takováto prodejní cena zjevně neakceptovala minimálně vliv prodávaného množství zásob ani pořizovací cenu zásob, tedy by ani nebyla v souladu s ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný konstatuje, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny v souladu s ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Stěžovatel naopak neprokázal, že ceny zboží stanovené znaleckými posudky odpovídají účelu, pro který byly stěžovatelem použity. Oceněním zboží vloženého do základního kapitálu společnosti dle znaleckých posudků došlo ke krácení daně jiným způsobem, a proto správce daně v souladu s ust. § 23 odst. 1, 2, 3 a 10 zákona o daních z příjmů, snížil náklady stěžovatele v roce 2001 o částku 3 065 960,96 Kč a s přihlédnutím k ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, snížil výnosy roku 2001 o částku 915,50 Kč. Žalovaný nestanovil daň podle pomůcek dle § 31 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ale daňová povinnost byla stanovena dokazováním. V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu uplatněných námitek ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynuly následující skutečnosti, o nichž není mezi stěžovatelem a žalovaným sporu.

V projednávané věci došlo k transformaci majetku podnikatele fyzické osoby J. Ž. do základního kapitálu stěžovatele vkladem, a to dle § 59 obchodního zákoníku. Takto zvýšený základní kapitál byl zapsán v obchodním rejstříku. Nepeněžitý vklad, kterým byly zásoby zboží určeného pro trh, byl v souladu z účetními předpisy řádně zaúčtován. Dle notářského zápisu osvědčujícího průběh mimořádné valné hromady akciové společnosti stěžovatele ze dne 30. 11. 2000 bylo navýšeno základní jmění o 12 mil. Kč, nepeněžitý vklad J. Ž. v podobě zboží (omalovánky, vystřihovánky pro děti, alba, apod.) činil 10 195 000 Kč. Ocenění bylo provedeno na základě dvou znaleckých posudků (jeden na částku 10 160 067 Kč, druhý na částku 10 465 068,23 Kč). Správce daně nezpochybnil platnost vkladu ani jeho ocenění v souvislosti se zápisem zvýšení kapitálu v obchodním rejstříku, použité ocenění a následné obchodní transakce stěžovatele s tímto zbožím však posoudil ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném v rozhodném období jako krácení daně jiným způsobem.

V průběhu daňové kontroly dospěl žalovaný poté k závěru, který je jedním ze sporných bodů, a to, že stěžovatel neprokázal k výzvě zaslané mu v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, že ceny zboží stanovené ve znaleckých posudcích odpovídají účelu, pro které byly daňovým subjektem použity, neboť se jedná o ceny, za které se zboží prodává konečnému spotřebiteli, stěžovatel naopak prodává zboží dalším obchodníkům, kteří je dále prodávají. Pro stanovení daňové povinnosti použil správce daně cenu, kterou stanovil přepočtem nákladů na zboží stěžovatelem prodaného v roce 2000 a 2001 porovnáním cen, za které bylo možno dotčené zboží pořídit a které byly dosaženy při prodeji zboží odběrateli Ing. K., tj. za ceny, které správce daně zjistil z vystavených faktur. Na základě výsledku daňové kontroly byly náklady roku 2000 sníženy o částku 391 375 Kč a náklady roku 2001 o částku 3 065 960,96 Kč. V důsledku úpravy základu daně byla stěžovateli snížena daňová ztráta za zdaňovací období roku 2000 o 391 375 Kč, za zdaňovací období roku 2001 byla zrušena daňová ztráta ve výši 2 054 611 Kč a současně dodatečně vyměřena daň ve výši 313 100 Kč.

Odvolání proti platebním výměrům žalovaný zamítl, když dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, konstatoval, že ani řádně vedené účetnictví nebrání posouzení transakce provedené stěžovatelem jako krácení daně jiným způsobem. Za podstatné přitom považoval zjištění, že ocenění předmětného vkladu zboží do základního kapitálu společnosti cenami obsaženými ve znaleckých posudcích mělo za následek nepoměr nákladů a výnosů, když v roce 2000 na 1 Kč nákladů bylo dosaženo 0,74 Kč výnosů a v roce 2001 činila obchodní přirážka toliko 20,3%. Ze srovnání cen, za které prodával vkladatel, cen, za které předmětné zboží nakupoval stěžovatel a cen zahrnovaných do daňových nákladů u zboží nabytého vkladem, usoudil žalovaný na nelogičnost celé situace, kterou dochází ke krácení daňové povinnosti, neboť pouhým účetním postupem došlo ke snížení základu daně. Žalovaný nehodnotil založení akciové společnosti stěžovatele a samotný vklad zásob do základního jmění jako akty, jejichž motivem bylo snížení základu daně, případně dosažení ztráty z podnikání, pouze zpochybnil ceny, které stěžovatel použil pro vklad zásob do základního kapitálu. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že v rámci správního uvážení vyhodnotil důkazní prostředky a dospěl ke stejnému závěru jako správce daně I. stupně, a to, že v důsledku použití cen uvedených ve znaleckých posudcích pro ocenění nepeněžitého vkladu zásob do základního kapitálu akciové společnosti a jejich následnému zahrnutí do daňových nákladů při prodeji zboží, došlo ke krácení daně jiným způsobem ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Právě tento závěr učiněný žalovaným je pro danou věc zásadní.

Na právním posouzení žalovaného setrval ve svém rozsudku i krajský soud, který konstatuje na str. 9 rozsudku, že není rozhodné, že stěžovatel žádné ustanovení zákona o daních z příjmů neporušil a že dotčené zboží bylo pro účel, pro který bylo oceňováno, oceněno v souladu s ust. § 59 odst. 3 obchodního zákoníku. Rozhodné pro posouzení věci dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů je, že bylo v průběhu kontroly srovnáním cen, za které vkladatel dotčené zboží prodával, cen, za které toto zboží úplatně pořizoval žalobce a cen zahrnovaných žalobcem do daňových nákladů při prodeji zboží nabytého vkladem prokázáno, že došlo ke snížení základu daně a tím ke krácení daňové povinnosti. Nelze dle závěru soudu přisvědčit tvrzení žalobce, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu v zákoně. Krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele stran neobjektivního průběhu dokazování, když oprávněnost posouzení faktur jednoho dodavatele odůvodnil objemem obchodu s ním uzavřeným, nesprávným neshledal ani způsob přepočtu nákladů za prodané zboží s použitím cen, za které by bylo možno dotčené zboží pořídit. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud

pořizovací cena následně vložených zásob bez přihlédnutí k dalším okolnostem, které cenu zásob jakkoli ovlivňují (aniž však uvádí jaké okolnosti má na mysli) činila 2 903 848,54 Kč a hodnota vkladu byla dle posudků oceněna na částku 10 107 927,57 Kč, a to právě proto, že znalci vycházeli z běžné tržní ceny, za kterou bylo zboží v místě a čase prodáváno konečným spotřebitelům v maloobchodě, pak je zřejmé, že i při zohlednění doprovodných jevů by nebylo možno přisvědčit žalobci, že cena zásob při jejich nákupu od vkladatele by se v podstatě nelišila od ceny, kterou pro účely vkladu stanovili nezávislí znalci. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, neakceptoval-li nabývací cenu nepeněžitého vkladu, byť stanovenou znaleckými posudky, přičemž aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů shledal důvodnou.

Spornou v projednávané věci je zásadní otázka, zda chováním stěžovatele mohlo dojít a došlo ke krácení daně jiným způsobem, zda tedy žalovaný oprávněně uplatnil při stanovení základu daně postup podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází u z účetnictví vedeného dle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví), pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem.

Z dikce uvedeného ustanovení vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.

V citovaném ustanovení *in fine* užitý pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů; jejich definování obecně v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, dokonce ani možné. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy, nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit. Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli. Zákonodárce užitím neurčitých pojmů dává orgánu aplikujícímu právní předpis prostor, aby posoudil, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Současně však dbá na to, aby v zákoně byly uvedeny alespoň některé charakteristické znaky, popř. umožňuje tak učinit v prováděcím předpise.

V daném případě zákon o daních z příjmů, ačkoli daný pojem užívá, v žádném ustanovení neuvádí žádný z možných případů pod tento pojem spadající, ani nedefinuje jeho charakteristické a určující znaky. Obsahové vymezení tohoto pojmu nelze seznat ani z jiného daňového zákona. Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v ust. § 23 odst. 7 resp. odst. 10 *in fine* lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž

např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti, apod. Pro případ postižení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má správce daně oprávnění kontrolovat a v daňovém řízení postihovat tuto formu „obchodního“ chování daňového subjektu, a to i přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze takové jednání postihovat.

Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Zákonné vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem, přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci. Při posuzovaní projednávané věci nemohl Nejvyšší správní soud přitom nepřihlížet rovněž k judikatuře Evropského soudu pro lidská práva. (např. Kruslin proti Francii, 1990: „V případech, kdy právní předpis opravňuje orgán veřejné moci k uvážení, rozsah a modality výkonu takového uvážení musí být definovány s dostatečnou jasností s ohledem na daný legitimní cíl a poskytovaly jednotlivci odpovídající ochranu proti libovůli či svévoli.“).

Nejvyšší správní soud posuzoval v souvislostech výše uvedených, zda lze za použití interpretačních pravidel vyložit ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., tak, aby bylo možné pod ně podřadit případ stěžovatele. Dospěl k závěru, že cit. ustanovení *in fine* umožňuje svojí nejednoznačností a neurčitostí prostor pro takovou interpretaci a aplikaci, která ve svých důsledcích nevylučuje možnost svévole. V takovém případě, kdy právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů a postupů, nelze při výkonu veřejné správy při respektování čl. 2 odst. 3 Ústavy aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana (*in dubio mitius*).

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, který setrval na hodnocení případu stěžovatele, tak, jak učinil žalovaný, totiž, že tento nepostupoval v rozporu se zákonem, neakceptoval-li nabývací cenu nepeněžitého vkladu; přitom shledal aplikaci ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. důvodnou.

Právní úprava v předmětném období neobsahovala žádné ustanovení, které limituje daňovou uznatelnost nákladů stran umoření nepeněžitých vkladů.

Ust. § 30 odst. 12 zákona o daních z příjmů limituje poplatníka daně z příjmů pouze ve způsobu a výši uplatňování odpisů v případech, je-li pokračováno v odpisování započatém původním vlastníkem. Uvedené ustanovení se však týká pouze majetku, který lze odpisovat; takovým majetkem však nejsou zásoby. Toto ustanovení proto na projednávanou věc nedopadá. (Až s účinností od 1. 1. 2004 omezuje uznatelnost daňových výdajů u neodpisovaného majetku, tedy i zásob, ust. § 24 odst. 11 cit. zákona, které stanoví, že při prodeji majetku, který se neodpisuje a byl nabyt přeměnou nebo fúzí společností nebo rozdělením společnosti, lze související náklad /výdaj/ na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou pro účely přeměny nebo fúze společnosti nebo rozdělení společnosti. Ani tato úprava, ačkoli již dopadá na ocenění zásob, nepostihla však případy jiné než prodej majetku, tudíž v případě vkladu do společnosti ji nelze aplikovat).

Vklad společníka do obchodní společnosti upravuje ust. § 59 obchodního zákoníku. Hodnota nepeněžitého vkladu se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem. Hodnotou nepeněžitého vkladu podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost. Zakladatelé ani společníci na valné hromadě se nemohou od hodnoty nepeněžitého vkladu stanovené znalcem odchýlit; mohou v případě nesouhlasu znalecký posudek pouze odmítnout, nikoli však hodnotu vkladu ocenit jinak.

Vklad zboží do společnosti má stejné účinky jako nákup zboží. Ocenění provedené znalcem je nepochybně oceněním tržím, neboť musí vyjádřit, kolik by společnost za pořízení majetku musela zaplatit v době ocenění, tedy v době vkladu. Tržní hodnota však současně vyjadřuje, jakou částku lze zpeněžením předmětu vkladu získat. Z toho lze dovodit, že používání administrativních oceňovacích metod je v rozporu se smyslem požadavku ocenění nepeněžitého plnění pro účely vkladu do společnosti, jinak totiž nelze požadavek ocenění vkladu znalcem logicky zdůvodnit.

Neakceptoval-li žalovaný cenu zásob dle znaleckého posudku pro daňové účely a na základě vlastního provedeného přepočtu nákladů na prodané zboží stanovil cenu odlišnou, aniž takový postup má oporu v zákoně, postupoval v rozporu se zákonem. Postupem, který správce daně uplatnil, stanovil stěžovateli v podstatě daňovou povinnost podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., podle pomůcek, aniž by však pro takový způsob stanovení daně byly naplněny zákonem stanovené podmínky.

Postupoval-li stěžovatel v souladu se zákony, nepeněžitý vklad (zásoby zboží) řádně oceněný ve smyslu ust. § 59 obchodního zákoníku v souladu s účetními předpisy správně zaúčtoval a následně při prodeji zboží uplatnil do daňových nákladů ve výši odpovídající znaleckému posudku, nelze dospět k závěru, že stěžovatel krátil daň jiným způsobem. Nutno podotknout, že stěžovatel ani jinak, než výše uvedeným způsobem, postupovat nemohl, měl-li dostát platným právním předpisům. Aplikoval-li proto žalovaný na daný případ ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., postupoval nezákonně.

Uvádí-li žalovaný, že prodejní cena stěžovatelem uplatněná zjevně nebyla v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nad rámec odůvodnění soud konstatuje, že v daném případě není případné posuzovat věc dle cit. ustanovení, neboť se nejednalo o ceny uplatněné byť mezi spřízněnými osobami, nikoli však v běžných obchodních vztazích. Poskytnutí vkladu do obchodní společnosti není obchodním případem, tak jak má na mysli ustanovení § 23 odst. 7 cit. zákona; na projednávanou věc proto dané ustanovení nedopadá.

Protože Krajský soud v Českých Budějovicích posoudil právní otázku stran aplikace ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů shodně s žalovaným, trpí nezákonností i kasační stížností napadený rozsudek.

Nejvyšší správní soud vycházeje z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí krajského soudu bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích napadený kasační stížností zrušil.

Krajský soud v Českých Budějovicích je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. července 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu