

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **L. N. spol. s r. o.,** zast. JUDr. Bedřichem Benkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Žižkova 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 11. 2003, č. j. 10 Ca 155/2003 - 25,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 11. 2003, č. j. 10 Ca 155/2003 – 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 6. 2003, č. j. 6860/120/2002, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Třeboni (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 23. 5. 2002, č. j. 20205/02/088970/2589 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období prosinec 1998, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 187 600 Kč a současně mu byla zrušena daňová ztráta ve výši 314 069 Kč.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá nesrozumitelnost odůvodnění rozsudku, v důsledku čehož neví jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a proti čemu má vlastně v kasační stížnosti brojit. Tvrzená nesrozumitelnost vyplývá dle stěžovatele z odůvodnění rozsudku, kdy soud uvedl dva důvody, pro které nelze přihlédnout k pohledávkám, ze kterých stěžovatel uplatňoval odpisy za rok 1998. Za prvé soud uvedl, že stěžovatel vystavil faktury odběrateli K., s. r. o. (dále jen „K“) za prodej dřeva, přičemž K. stejný produkt bez překládky prodala rakouské společnosti L. N. GmbH, která byla v rozhodné době stoprocentně personálně propojena se stěžovatelem. Šlo tedy o fiktivní fakturaci dodávek zboží, jenž K. nikdy nepřevzala. Je přitom dle názoru soudu bez významu, že se obchod uskutečnil prostřednictvím K. proto, že tato disponovala vývozními licencemi, zatímco žalobce měl již tyto licence vyčerpány. Za druhé soud uvedl, že neexistence předmětných pohledávek vyplývá z toho, že v účetnictví K. jsou tyto pohledávky evidovány k 31. 12. 1998 pouze ve výši 793 976,41 Kč, z čehož část byla zaplacena, takže neuhrazeno zůstalo pouze 635 180,80 Kč.

Z uvedeného dle stěžovatele plyne, že každý z obou soudem použitých argumentů vede k jinému závěru: šlo-li o fiktivní obchod (K. bylo „nadbytečným mezičlánkem“ obchodu mezi personálně propojenými firmami L. N. spol. s r. o. a L. N. GmbH), pak je celá pohledávka daňově neuznatelná, stejně jako z ní vyplývající odpisy, zatímco považuje-li soud pohledávku za prokázanou v rozsahu vyplývajícím z účetnictví K., jsou odpisy daňově uznatelné, avšak pouze v rozsahu počítaném z tohoto nižšího základu. V tomto druhém případě by pak bylo rozhodnutí správce daně nezákonné, stejně jako napadený rozsudek, zatímco v prvém případě by byla obě rozhodnutí zákonná. Soud by tak dospěl k odlišnému rozhodnutí při použití toho či onoho právního názoru. V odůvodnění rozsudku se však soud dovolává obou těchto důvodů jako rovnocenných, když např. na konci strany č. 6 a začátku strany č. 7 uvádí: „fakturace dřeva přes společnost K. je nadbytečným mezičlánkem obchodního případu, byla provedena pouze účetně, nekoresponduje ji žádný realizovaný účetní případ“.

Z opatrnosti pro případ, že by Nejvyšší správní soud neshledal stížnostní důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. oprávněným, uvádí stěžovatel důvody, pro které nesouhlasí se závěrem žalovaného a soudu o fiktivnosti předmětného obchodního případu. Soud dle názoru stěžovatele zcela pominul otázku ceny, když prvá transakce mezi stěžovatelem a společností K. proběhla za celkovou cenu 5 315 741 Kč, pak druhá transakce mezi K. a společností N. GmbH proběhla za cenu vyšší 5 657 682 Kč. Vyšší cenu mohla společnost K. požadovat právě proto, že disponovala vývozními licencemi. Jestliže se ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dovolává použití cen běžných v obchodních vztazích i mezi subjekty personálně propojenými, pak shora uvedený případ této podmínce vyhovuje. Dle stěžovatele sama skutečnost, že šlo obchod mezi personálně propojenými firmami neznamená bez dalšího, že by šlo o obchod fiktivní. Aby tomu tak bylo, musely by být prokázány i další skutečnosti tomu nasvědčující, např. že se obchod uskutečnil za cenu nižší než obvyklou, bez dosažení zisku apod., což v daném případě prokázáno nebylo. Soud tyto skutečnosti ani nezjišťoval, omezil se pouze na zjištění, že „konečným adresátem“ zboží byla v daném případě firma personálně propojená se stěžovatelem a již na tomto zjištění postavil svůj závěr o fiktivnosti obchodu a z toho vyplývající daňové neznatelnosti odpisů pohledávek.

Stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek a vrátit věc k dalšímu projednání.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 28. 1. 2004, kde odkázal z důvodu shodnosti kasačních a žalobních námitek stěžovatele na vyjádření k žalobě. Žalovaný citoval ustanovení § 23 odst. 10, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále uvedl, že v předmětné věci bylo zjištěno, že se jednalo o fiktivní fakturaci dodávek zboží společnosti K. Povinností žalobce je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků prokázat existenci předmětné pohledávky, když nepostačuje, že je to jím tvrzeno a pohledávka je účetně vedena. Pokud tedy žalobce odepisoval v roce 1998 předmětnou pohledávku, pak tím sledoval krácení daňové povinnosti a jsou splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy krajský soud dospěl k tomuto závěru, což je z odůvodnění rozsudku zcela zřejmé, je zcela nadbytečné se zabývat rozsahem pohledávek uváděných v účetnictví K. Je proto irelevantní, zda společnost K. disponovala vývozními licencemi, podstatný je fakt, že žalobce neprokázal existenci odepisované pohledávky.

Žalovaný s ohledem na shora uvedené navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že správce daně I. stupně provedl u stěžovatele ve dnech 3. 4. 2001 až 22. 4. 2002 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999 a 2000. Na základě výsledků daňové kontroly byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem č. j. 20205/02/088970/2589 ze dne 23. 5. 2002 za zdaňovací období roku 1998 dodatečně vyměřena daň ve výši 187 600 Kč a současně mu byla zrušena daňová ztráta ve výši 314 069 Kč. Ve zprávě o kontrole žalovaný konstatoval, že neakceptuje v jednotlivých zdaňovacích letech 1998 - 2000 částku 850 518,61 Kč zaúčtovanou na účet 546 – Odpis pohledávky jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Odpis pohledávky se týkal faktur z roku 1994, které stěžovatel vystavil K. za prodej surového dřeva. Dřevo bylo následně prodáno rakouskému odběrateli společnosti L. N. GmbH, stejného personálního obsazení jako stěžovatel. Předmětná pohledávka stěžovatele za společností K. vznikla z důvodu neuhrazení faktury č. 8/č/94 ze dne 29. 4. 1994 na částku 4 146 161 Kč, faktury č. 11/č/94 ze dne 18. 4. 1994 na 375 404,70 Kč a faktury č. 14/č/94 ze dne 31. 5. 1994 na částku 793 976 Kč, v celkové výši 5 315 741 Kč. Takto vzniklá pohledávka byla odepisována postupně v letech 1998 - 2000 a to tak, že do nákladů bylo účtováno vždy 20% z částky Kč 4 252 593,36 Kč, jež odpovídá rozdílu mezi celkovou fakturovanou částkou a částečnou úhradou K. ve výši 1 063 148,34 Kč, tj. 850 518,61 Kč. Odpis pohledávky byl prováděn v souvislosti s konkurzním řízením. U Krajského soudu v Plzni pod č. j. 26 K 88/96 byl prohlášen na společnost K. konkurz, účinky prohlášení konkurzu nastaly dne 30. 12. 1998. Stěžovatel přihlásil do konkurzu dne 30. 3. 1999 pohledávku za úpadcem K. ve výši 5 315 741,91 Kč, která byla správcem konkurzní podstaty popřena. Před prohlášením konkurzu se stěžovatel dne 1. 4. 1996 návrhem na vydání platebního výměru domáhal zaplacení pouze částky Kč 727 174, Kč, která existovala u stěžovatele vůči obchodní společnosti K. po předpokládaném vzájemném započtení pohledávek, ke kterému však dle stěžovatele nedošlo. Stejná částka pak byla uznána správcem konkurzní podstaty. Správce daně za účelem objasnění výše pohledávky za úpadcem K. vyslechl svědka pana JUDr. P. Ř., který byl pověřen vymáháním pohledávek. Tento vypověděl, že ke dni prohlášení konkurzu

byly na straně stěžovatele z důvodu 4leté promlčecí lhůtě promlčeny nároky mimo částky 727 174, Kč, která byla uplatněna u soudu a dále uvedl, že k navrhovanému započtení nedošlo. Jako důvod, proč nebyla podána žaloba na částku korespondující s částkami předmětných faktur označil nejistý výsledek sporu a vysoký soudní poplatek. Správce daně nahlédl do archivu účetnictví K. Na účtu 321 – dodavatelé byly k 31. 12. 1998 uvedeny závazky vůči stěžovateli z faktur roku 1994 v celkové výši 793 976,41 Kč. Po částečné úhradě by činil závazek 635 180, Kč. Obchodní společnost K. dřevo fakturované stěžovatelem následně dodala rakouské obchodní společnosti L. N. GmbH R., která dle zjištění správce daně dřevo společnosti K. neuhradila. Společnost K. svou pohledávku za rakouskou společností nevymáhala, ohledně ní nebyla v účetnictví K. zjištěna žádná korespondence. Správce daně dále provedl místní šetření u dodavatelů dřeva stěžovatele. Ve zprávě o kontrole konstatoval, že dle dodacích listů bylo zjištěno, že prvním odběratelem je stěžovatel, který uvedené dříví fakturuje společnosti K., ale dříví bylo dodáno přímo do S. firmě L. N.GmbH. Doklady o elektronické přejímce provedené v R. byly zaslány zpět původnímu dodavateli stěžovatele, který následně vystavil dobropis adresovaný stěžovateli. Dopravu dříví zajišťovala vozidla stěžovatele. Na základě výše uvedených skutečností posoudil správce daně faktury č. 8/č/94, 9/č/94 a 14/č/94 vystavené společnosti K. jako nadbytečný mezičlánek obchodního případu. Daňový subjekt dle správce daně porušil § 23 odst. 1 a 10 zákona o daních z příjmů a dále čl. II zákona 210/1997 Sb. přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů tak, že do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaúčtoval odpis pohledávky ve výši 850 518,61 Kč za předmětné zdaňovací období. Správce daně tyto doklady neakceptoval jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale posoudil ho tak, že daňový subjekt sledoval zkrácení daňové povinnosti. Dne 23. 5. 2002 vydal dodatečný platební výměr č. j. 20205/02/088970/2589 na daň z příjmů právnických osob, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 187 600 Kč a současně mu byla zrušena daňová ztráta ve výši 314 069 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel dne 15. 7. 2002 odvolání, jež žalovaný rozhodnutím č. j. 6860/120/2002 ze dne 13. 6. 2003 zamítl. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání napadl stěžovatel dne 19. 8. 2003 žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. V žalobě stěžovatel namítal jednak nesprávné zjištění skutkového stavu s ohledem na délku odpisování předmětné pohledávky za společností K., dále správci daně vytkl nesprávné právní posouzení problematiky vývozních licencí a taktéž rozporoval závěr správce daně o neprokázání existence pohledávky. Krajský soud o žalobě rozhodl kasační stížností napadeným rozsudkem tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že odpisem stěžovatel pohledávky za společností K. v roce 1998 sledoval krácení daňové povinnosti. V odůvodnění rozsudku shodně s názorem žalovaného konstatoval, že fakturace dřeva přes společnost K. byla nadbytečným mezičlánkem obchodního případu, byla provedena pouze účetně, nekoresponduje s ní žádný realizovaný účetní případ, což plyne z účetnictví K. Předmětná fakturace byla fiktivním obchodem. Konkrétní transakce splňuje podmínky pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, stěžovatel si musel být vědom toho, že fakturace zboží K. v případě, že obratem po koupi K. zboží prodává společnosti stejného personálního obsazení stěžovatele, kdy je zboží dopravováno rovnou od prvotního dodavatele do R., je zcela nadbytečným mezičlánkem obchodu. Takové jednání nelze posuzovat podle obchodního zákoníku, tedy podle práva soukromého, neboť v této oblasti nelze podnikatelským subjektům jakkoliv zasahovat do jejich smluvní volnosti, však z hlediska daňových zákonů není možné odpis pohledávky jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů považovat za náklad daňově uznatelný, neboť se jednalo o krácení daně jiným způsobem, které musí jít k tíži daňového subjektu.

Proti rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Kasační stížnost se opírá o důvody, uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Konečně podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel předně namítá existenci důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který spatřuje v nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud k této otázce konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří i skutečnost, že rozhodnutí zkoumá správní úkon z jiných než žalobních důvodů (nejedná-li se o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), že výrok je v rozporu s odůvodněním, že rozhodnutí neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo že jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

V daném případě stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v jeho nesrozumitelnosti, když z jeho odůvodnění není patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za prokázaný a stěžovatel v důsledku této vady neví, proti čemu má ve své kasační stížnosti brojit.

Stěžovatel soudu vytýká, že výrok rozsudku rovnocenně opírá o dva důvody, které však vedou každý k jinému závěru. Pokud soud shledal předmětnou fakturaci stěžovatele na společnost K. „fiktivní“ a K. tak bylo „nadbytečným mezičlánkem“ obchodu mezi personálně propojenými firmami stěžovatele a rakouskou společností L. N. GmbH, pak je celá pohledávka daňově neuznatelná, stejně jako z ní vyplývající odpisy, zatímco považuje-li soud pohledávku za prokázanou v rozsahu vyplývajících z účetnictví K., jsou odpisy daňově uznatelné v rozsahu počítaném z tohoto nižšího základu.

S tvrzením stěžovatele, že z rozsudku není zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za prokázaný, se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Z odůvodnění rozsudku, zejména pak z pasáže na straně č. 6 (poslední odstavec strany) je zřejmé, že krajský soud žalovanému přisvědčil, že v daném případě došlo ke krácení daně jiným způsobem a tudíž byly naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, přičemž fakturaci dřeva přes společnost K. shledal nadbytečným mezičlánkem obchodního případu. Dále soud vyslovil závěr, že předmětná fakturace byla provedena pouze účetně, nekoresponduje s žádným realizovaným účetním případem, což plyne z účetnictví K. Z výše uvedeného závěru nevyplývá, že by krajský soud vzal za prokázanou výši pohledávky v částce 635 180,80 Kč, tj. částce, která byla evidována v účetnictví K. Pokud soud poukázal na účetnictví K., učinil tak na podporu svého závěru o fiktivnosti předmětné obchodní transakce. Stěžovatel na podporu svých tvrzení o nesrozumitelnosti napadeného rozsudku v kasační stížnosti uvádí: „Za druhé soud uvedl, že neexistence předmětných pohledávek vyplývá z toho, že v účetnictví K. jsou tyto pohledávky evidovány k 31. 12. 1998 pouze ve výši 793 976,41 Kč, z čehož část byla zaplacena, takže neuhrazeno zůstalo pouze 635 180,80 Kč.“ Této formulace však krajský soud ve svých závěrech nepoužil. Obdobný text je obsažen na stránce č. 2 napadeného rozsudku, kde však soud rekapituloval obsah vyjádření k žalobě žalovaného. Pokud krajský soud vyjádřil závěr o naplnění podmínek pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, přičemž současně poukázal na skutečnosti zjištění z účetnictví K., a to na podporu svého závěru o fiktivnosti fakturovaného obchodního případu, nezpůsobují tyto formulace nesrozumitelnost napadeného rozsudku.

Krajský soud však učinil některé závěry, které nemají oporu ve spise.

Odůvodnění svého rozsudku postavil na závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), neboť neprokázal existenci pohledávky ve výši 4 252 593 Kč ani ve výši 5 315 741 Kč.

Tento závěr soudu nekoresponduje se závěry žalovaného. Ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by žalovaný stěžovateli doměřil daň z příjmů a neuznal uplatňovaný odpis pohledávky z důvodů neunesení důkazního břemene ohledně existence odpisované pohledávky. Ve zprávě o kontrole absentuje odkaz na ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, když z jejího obsahu je zřejmé, že důvodem neuznání uplatňovaného odpisu pohledávky je porušení ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a čl. II zákona č. 210/1997 Sb. přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů. Správce daně neakceptoval předmětný odpis pohledávky jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale posoudil jej tak, že daňový subjekt sledoval krácení daňové povinnosti (ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Obdobně pak rozhodl žalovaný o odvolání stěžovatele, když došel „k jednoznačnému závěru, že správce daně, když posoudil odběratele K. jako nadbytečný mezičlánek v podnikání, přičemž odpis pohledávek za ním do nákladů roku 1998 jako náklad, který neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, postupoval v souladu s právními předpisy.“ Svůj závěr tedy ani žalovaný neopřel o porušení důkazní povinnosti stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP. Ohledně existence pohledávky stěžovatele za společností K. žalovaný pouze konstatoval, že jím provedená zjištění v účetnictví K. a další skutečnosti vyplývající z vymáhání předmětné pohledávky, kdy stěžovatel uplatnil návrhem na vydání platebního rozkazu nikoli pohledávku ve výši jím tvrzené, nýbrž požadoval úhradu částky 727 174 Kč, „zcela jasně nasvědčují tomu, že pohledávka v předmětné výši 4 252 593,36 Kč vůbec neexistovala.“ Závěr o neunesení důkazního břemena stěžovatelem se tak poprvé objevuje až v rozsudku krajského

soudu, který o něj opřel své závěry. Krajský soud pochybil, pokud při přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, za situace, kdy se ztotožnil s právním hodnocením žalovaného, opřel své rozhodnutí o závěry, ke kterým při rozhodování správce daně ani žalovaný nedospěli.

Stejně tak závěr soudu o tom, že „ zjištění u celních orgánů svědčí o tom, že to byl právě žalobce, který dříví vyvezl“ nemá oporu v doložených celních dokladech. Sám žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání stěžovatele uvedl, že dřevo postupně vlastnili stěžovatel, K. a konečně L. N. GmbH, S. Taktéž JCD doložená stěžovatelem svědčí o tom, že deklarovaným vývozcem byla společnost K., nikoli stěžovatel. Skutečnosti zjištěné správcem daně při místních šetřeních u dodavatelů stěžovatele dokládají tu skutečnost, že stěžovatel zajišťoval pouze dopravu a dále že zboží bylo dopravováno rovnou od prvotního dodavatelů stěžovatele do R. bez toho, aniž by je K. převzala.

Ve výše uvedených případech jde tedy o nedostatek odůvodnění nikoliv nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Druhá stěžovatelova námitka směřuje do nesprávného právního posouzení. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu o fiktivnosti daného obchodního případu. V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje, že dle názoru soudu je bez významu, že se obchod mezi personálně propojenými firmami uskutečnil prostřednictvím K. právě proto, že K. disponovala vývozními licencemi, zatímco stěžovatel již tyto licence měl vyčerpány.

Stěžovatel soudu vytýká, že zcela pominul otázku ceny, za kterou byl tento obchod realizován. Druhá transakce (prodej K. rakouské spřízněné osobě) proběhla za cenu vyšší. Tuto vyšší cenu mohla K. požadovat právě proto, že disponovala vývozními licencemi. Stěžovatel dále odkazuje na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jež se dovolává cen běžných a tvrdí, že předmětná obchodní transakce této podmínce vyhovuje. Pak dle jeho názoru nelze souhlasit s posouzením, dle kterého je tento obchod považován za fiktivní. Podle názoru stěžovatele sama skutečnost, že se obchod uskutečňuje mezi personálně propojenými firmami neznamená bez dalšího, že by šlo o obchod fiktivní. Aby tomu tak bylo, musely by být prokázány i další skutečnosti nasvědčující tomu, že se např. obchod uskutečnil za cenu nižší než obvyklou, bez dosažení zisku, atd., což však soudem zjišťováno nebylo. Ten se omezil pouze na zjištění, že „konečným adresátem“ zboží byla v daném případě firma personálně propojená s žalobcem a již jen na tomto zjištění postavil soud svůj závěr o fiktivnosti obchodu.

V daném případě bylo předmětem daňového řízení objasnit, zda došlo postupem, kdy stěžovatel uplatnil odpis pohledávky za společnosti K. v souvislosti s vyhlášením konkurzu, ke krácení daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví), pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Z dikce citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně při odhlédnutí od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. „Krácení daně jiným způsobem“ patří do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů, jejichž definování v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, ba dokonce ani možné, a proto se zjištění, zda v daném

případě docházení ke krácení daně, odvíjí od hodnocení okolností konkrétního případu, z nichž pak příslušný správce daně učiní závěr, zda je tento pojem naplněn či nikoli. Obecně lze říci, že 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. Zákonodárce tak vytváří správci daně prostor, aby posoudil, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správce daně zaměřuje v prvé řadě na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Objasní si význam neurčitého právního pojmu a jeho rozsah a následně hodnotí skutečnosti konkrétního případu z toho hlediska, zda je lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. V daném případě zákon o daních z příjmů správci daně nedává ani vodítko demonstrativním výčtem případů pod tento pojem spadajících a současně taktéž nedefinuje žádné jeho charakteristické znaky.

Krácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu – poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.

Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění správce daň zkontrolovat, prošetřit a postihovat i tuto formu „obchodního“ chování daňového poplatníka a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovéto jednání postihovat.

Správce daně v daném případě dospěl k závěru, že jsou naplněny podmínky pro aplikaci výše uvedeného zákonného ustanovení, posoudil uplatnění odpisu pohledávky stěžovatelem v rozhodném zdaňovacím období jako krácení daně jiným způsobem, když tento závěr učinil s ohledem na nadbytečnost prodeje dřeva přes společnost K. a ostatní kontrolní zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly. Ve zprávě o kontrole jako důvod neuznání stěžovatelem uplatňovaného odpisu pohledávky správce daně uvedl porušení ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a čl. II zákona č. 210/1997 Sb. přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů. Správce daně neakceptoval předmětný odpis pohledávky jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale posoudil jej tak, že daňový subjekt sledoval krácení daňové povinnosti (ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Nejvyšší správní soud shledal myšlenkový postup správce daně správným. Nelze vyloučit, aby do obchodních transakcí mezi personálně spřízněnými osobami účelově vstoupila jiná osoba s cílem krátit daňovou povinnost. Pak je tyto případy správce daně oprávněn posoudit ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že v daném případě mohlo dojít ke zkrácení daně. S ohledem na tato zjištění pak posoudil obchodní transakci a následnou fakturaci mezi stěžovatelem a společností K. za nadbytečnou. V rámci podaného odvolání stěžovatel napadl závěr žalovaného o nadbytečnosti prodeje přes společnost K. a žalovanému vytkl, že se nezabýval zjišťováním, zda by při vývozu zboží od stěžovatele k personálně propojené rakouské společnosti existovala nějaká administrativní překážka. Na tuto skutečnost stěžovatel poukázal již ve vyjádření ke zprávě o daňové

kontrole. Stěžovatel v podaném odvolání odkázal na vyhl. č. 560/1991 Sb. a vysvětlil podmínky pro udělování licencí k vývozu dřeva a dřevařských výrobků. Žalovaný se s předmětnou námitkou v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal, přičemž se zabýval jejím obsahem a došel k závěru, že vývoz dřeva v deklarovaném množství byl možný i bez stěžovatelem uváděné licence, případně byl proveden na licenci jinou. Stěžovatel tento závěr žalovaného napadl v žalobě. Krajský soud se s žalobní námitkou vypořádal na straně č. 7 rozsudku, kde konstatoval, že „v dané věci je irelevantní, zda žalobce měl licenci či nikoli, s ohledem na zjištění o neexistenci pohledávky.“

S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit a má za to, že posouzení licencí stěžovatele a společnosti K. není v dané věci bez významu. Právě objektivní překážka představující vyčerpání licencí stěžovatelem, pokud by byla v daňovém řízení prokázána její existence, by nutně musela vést k závěru opačnému, než jaký učinil soud, a to, že společnost K. vstoupila do obchodního vztahu mezi stěžovatelem a společností L. N. GmbH nadbytečně.

Na závěr o nadbytečnosti předmětného obchodního případu, tak jak je soud odůvodnil na straně č. 7 rozsudku, by mohl usoudit pouze za předpokladu, že stěžovateli nic nebránilo zboží prodat rovnou do R. osobě personálně spřízněné.

Stěžovatelova námitka týkající se kritiky postupu soudu, který se nezabýval otázkou ceny, není na místě.

Dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy. Nevztahuje se to na případy, kdy věřitelem je osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí a sjednaná výše úroku u půjčky je nižší než úrok ve výši 140% úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy. Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílů na základním jmění nebo podílů s hlasovacím právem. Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti s nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizaci pro nezbytnou provozní činnost.

Výše uvedené zákonné ustanovení nebylo v předmětném daňovém řízení aplikováno. Z jeho dikce je patrné, že dopadá na ty případy, kdy se ceny za obchodní transakce mezi osobami ekonomicky, personálně či jinak spojenými liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. V daném případě, jak sám stěžovatel uvádí, se cena za prodej dřeva rakouské firmě neodlišovala od cen běžných, a tudíž nebylo třeba výše citovaného ustanovení použít. Krajský soud proto nepochybil, pokud se otázkou ceny nezabýval.

Se stěžovatelem lze souhlasit potud, pokud v kasační stížnosti tvrdí, že sama skutečnost, že se obchod bez dalšího uskutečňuje mezi personálně propojenými firmami neznamená bez dalšího, že by šlo o obchod fiktivní. Bez přistoupení dalších skutečností nelze na fiktivnost usoudit ani ve druhém stěžovatelem uváděném případu, kdy by např. zboží bylo mezi personálně propojenými osobami prodáváno za cenu nižší než je cena obvyklá, bez dosažení zisku apod. Ani v takových případech není závěr o fiktivnosti obchodu na místě, avšak správce daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je oprávněn upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Závěr o fiktivnosti obchodu je možno učinit pouze v těch případech, kdy z výsledků daňového řízení nepochybně vyplývá, že se tento neuskutečnil, k deklarovanému plnění ve skutečnosti nedošlo. V případě stěžovatele není na místě závěr o fiktivnosti předmětného obchodu, v úvahu přichází závěr o účelovosti dané obchodní transakce.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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 29. července 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu