

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: **T., s. r. o.**, zast. JUDr. Františkem Veselým, CSc., advokátem se sídlem Praha 1, Václavské nám. 66, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2001, č. j. FŘ-7798/12/00, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 3. 2004, č. j. 28 Ca 317/2001 – 78,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem Městský soud v Praze (dále městský soud) zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2001, č. j. FŘ-7798/12/00. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 26400/00/001912/4744 (č. 1000000020) na dodatečně stanovenou daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 593 190 Kč vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 3. 2. 2000. Napadeným rozsudkem městský soud řešil podstatu sporu, kterou podle něj bylo, zda lze zprostředkovatelskou provizi včetně nákladů souvisejících se zprostředkováním ve výši 1 644 000 Kč a 137 000 Kč hodnotit jako výdej na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů. Došel k závěru, že tomu tak není a rozhodnutí žalovaného neshledal nezákonným.

Proti rozsudku městského soudu podal žalobce – nyní stěžovatel kasační stížnost, jíž napadl rozhodnutí soudu v celém rozsahu, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Podle něj soud ve svém rozhodnutí zcela pominul podstatu sporu, tj. otázku, zda stěžovatel zaúčtoval vyplacenou zprostředkovatelskou odměnu do nákladů správně či nikoliv, ačkoliv právě tímto tvrzením odůvodňoval jak správce daně, tak následně i žalovaný, rozhodnutí, které byly napadeno žalobou. Odůvodnění soudu, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a nedoložil své tvrzení o tom, že nedošlo k žádné obchodní transakci, není dostatečné (neobsahuje jasný závěr a není opřeno odvolávkou na žádná zákonná ustanovení, která by vyvracovala námitku uvedenou stěžovatelem proti rozhodnutí správce daně či žalovaného) a není ani pravdivé. Stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu odvolacího řízení byly žalovanému, a to na základě jeho výzvy ze dne 9. 2. 2001 zaslány fotokopie všech prvotních dokladů, jakož i výpisy z deníků a hlavní knihy, které se týkaly jak zaúčtování, tak i následného storna všech účetních operací spojených s daným obchodním případem. Součástí těchto dokladů byly i doklady, na základě kterých stěžovatel provedl storno účetních operací po zjištění, že s nakoupeným technologickým zařízením nemůže disponovat a tudíž se nestal jeho vlastníkem. Jedná se o dopisy prodávajícímu Ing. R. B. ze dnů 30. 12. 1997 a 2. 1. 1998 a dále o „Zápis o inventarizaci majetku a závazků provedené k 31. 12. 1997“, v němž je uvedeno, že u předmětného technologického zařízení nemohla být provedena jeho fyzická inventura a že z důvodu právního nedořešení celého nákupu přistupuje k vystornování všech operací s ním spojených (příloha č. 9). Účetní chybou stěžovatele bylo, že stornooperace zaúčtoval v únoru roku 1988 (správně zřejmě 1998), ačkoliv je měl správně zaúčtovat do účetního období roku 1997, tj. do období s nímž tato operace časově a věcně souvisí (tzn. v němž se uskutečnily a také byly zaúčtovány všechny ostatní operace s daným nákupem spojené – úhrada zálohy, protokol o převzetí). V roce 1997, tj. v roce kontrolovaném správcem daně, tak stěžovatel chybně vykazoval technologické zařízení ve svém majetku. Jestliže správce daně a žalovaný (a snad i soud) v tvrzení, že stěžovatel zařízení „nakoupil“, vychází především z účetních zápisů z roku 1997, proč stejnou důkazní váhu nepřipouští u účetních zápisů , které dokládají, že k nákupu nedošlo, byť jsou chybně zaúčtovány v roce 1998. Stěžovatel navíc v průběhu soudního řízení doplnil své důkazní prostředky dokumenty dosvědčujícími, že v době, kdy byla uzavírána kupní smlouva nebyl prodávající již vlastníkem prodávaného zařízení a že tento stav fakticky trval ještě v roce 1999. Stěžovatel se tak majitelem technologického zařízení nejen že nikdy nestal, ale ani stát nemohl. Byl podveden prodávající stranou v podstatě již při uzavírání kupní smlouvy. Odkaz soudu na § 446 zák. č. 513/1991 Sb. je v dané souvislosti irelevantní, neboť v době uzavírání kupní smlouvy stěžovatel nevěděl, že prodávající není vlastníkem předmětného zařízení. Přitom na skutečnost, že bylo zjištěno podvodné jednání prodávající strany stěžovatel poukázal již ve svém „stanovisku ke zprávě o kontrole ze dne 18. 2. 2000“, tedy ještě před vydáním platebního výměru správcem daně (příloha č. 12). Soud nevzal v úvahu předložené odborné stanovisko odboru účetnictví Ministerstva financí, v němž se uvádí, že v případech, kdy sice vznikly náklady související s pořízením zboží, ale bylo zjištěno, že majetek nemůže být pořízen (např. prodávající ho nemůže zcizit), potom částky související s pořízením zboží se zúčtují na vrub příslušného účtu nákladů (příloha č. 13). Přitom právě toto stanovisko potvrzuje správnost účtování stěžovatele o vyplacené zprostředkovatelské odměně. Soud v odůvodnění rozsudku uvádí, že „ani v případě nenaplnění předmětu zprostředkovatelské smlouvy by výdaje vynaložené na zprostředkovatelskou odměnu a náklady související se zprostředkováním nebylo možné označit za daňově uznatelné výdaje, neboť tyto výdaje by v daném případě nesměřovaly

k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce“, přičemž toto odůvodnění jednak nesouvisí s předmětem sporu, jednak je podle stěžovatele nesrozumitelné. Pro stěžovatele vyplacená zprostředkovatelská odměna je jednoznačně daňově uznatelným výdajem, neboť zprostředkovatel své povinnosti vyplývající ze smlouvy splnil, tj. vyvíjel činnost směřující k tomu, aby zájemce uzavřel kupní smlouvu a zprostředkovatelská provize byla vyplacena přesně v souladu s podmínkami smlouvy poté, kdy na vyplacení odměny vznikl zprostředkovateli nárok, tj. po zaplacení kupní ceny třetí osobě. Dále se jedná o náklady spojené s podnikatelským projektem (záměrem), který měl zásadním způsobem rozšířit podnikatelské aktivity stěžovatele, který se však, ne z viny stěžovatele neuskutečnil. Podnikání je spojeno se značnými riziky a ne všechny projekty se podaří realizovat, což ovšem neznamená daňovou uznatelnost výdajů s nimi spojených. Přitom správce daně ani žalovaný v celém správním řízení nenamítali daňovou neuznatelnost do nákladů zaúčtované zprostředkovatelské provize z důvodu vad ve zprostředkovatelské smlouvě či nenaplnění jejího obsahu, ani touto skutečností neodůvodňovali svá rozhodnutí. Právě proto, že správce daně si byl vědom daňové uznatelnosti uvedených výdajů, vytvořil umělou konstrukci o jejich chybném účtování. Závěry zprávy o kontrole a následná rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr č. 1000000020 ze dne 3. 2. 2000 postrádá odkaz na zprávu o kontrole, což by měla být jeho podstatná náležitost, neboť není jasné, na základě čeho byla daň doměřena) a žalovaného jsou odůvodněny porušením zákona o účetnictví a postupů účtování, tím že „veškeré náklady související s pořízením zásob se účtují jako součást pořizovací ceny zásob“, resp. tím, že v případě provize za zprostředkování obchodu se jednalo o náklad spojený s pořízením zásob, který měl být účtován na účet 132 – Zboží na skladě. Tím byl údajně porušen § 4 a § 25 odst. 1 písm. c) zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, následkem čehož jsou výdaje na zprostředkovatelskou odměnu daňově neuznatelné podle § 23 a § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Protože podle stěžovatele nedošlo ke zcizení předmětu kupní smlouvy, je třeba aplikovat jiná ustanovení zákona o účetnictví (zejména § 7) z nichž vyplývá nezbytnost zaúčtování zprostředkovatelské odměny do nákladů (viz odborné stanovisko odboru účetnictví Ministerstva financí – příloha č. 13) a že tudíž ve svém účetnictví postupoval správně (a neporušil § 4 zák. č. 563/1991 Sb. a následně ani § 24 a § 25 zák. č. 586/1992 Sb.), pak soud musí rozhodnout právě o této otázce. Je-li výchozí otázkou pro uvedené rozhodnutí otázka, zda došlo či nedošlo ke zcizení předmětu kupní smlouvy, což podle názoru stěžovatele je určující pro správné účtování v dané věci, pak soud musí zohlednit i tuto skutečnost. Podstatou žaloby je tedy otázka, zda bylo či nebylo o zprostředkovatelské odměně účtováno správně a spolu s tím i otázka, zda došlo či nedošlo ke zcizení předmětu kupní smlouvy (v případě, že stěžovatel předmět smlouvy nabyl, jak jej následně, na základě jakého právního aktu pozbyl) a nikoli otázky, zda předmět zprostředkovatelské smlouvy byl či nebyl naplněn, či zda stěžovatel unesl či neunesl svoje důkazní břemeno. Kasační stížností se domáhá zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 12. 7. 2004 navrhl její zamítnutí, poukázal na to, že se podrobně vyjádřil k dané problematice již ve stanovisku k žalobě proti rozhodnutí č. j. FŘ-7798/12/00. Kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, na které by bylo třeba reagovat nad rámec stanoviska v žalobě proti výše uvedenému rozhodnutí. Rozsudek městského soudu žalovaný neshledal nezákonným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v mezích stěžovatelem uplatněných námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se opírá o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právního předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, a nebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. O takový případ však v souzené věci nejde. Podle obsahu správního spisu je stěžovatel právnickou osobou – společností s ručením omezeným účtující v podvojném účetnictví. Společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 21. 12. 1993, základní kapitál činil 100 000 Kč. Jeho předmět podnikání od vzniku v roce 1993 i v roce 1997 byl koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (kromě zboží vyhrazeného v příloze č. 2 a 3 zák. č. 455/1991 Sb.), zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a činnost organizačních a ekonomických poradců. Dne 1. 7. 1998 podal stěžovatel u Finančního úřadu pro Prahu 1 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 s nulovou výslednou daní. Správce daně Finanční úřad pro Prahu 1 provedl u stěžovatele daňovou kontrolu za zdaňovací období roků 1995, 1996 a 1997 a podle Zprávy o kontrole ze dne 26. 1. 2000 v letech 1995 a 1996 kontrolou nebyly zjištěny nedostatky, v roce 1997 bylo kontrolou zjištěno, že stěžovatel do svých nákladů, účtu č. 518 – Ostatní služby, zaúčtoval dodavatelskou fakturu č. 57 – provizi za zprostředkování obchodu ve výši 1 644 000 Kč a dodavatelskou fakturu č. 58 – náklady spojené se zprostředkováním prodeje ve výši 137 000 Kč, přičemž tyto náklady i provize se týkaly nákupu technologického zařízení s příslušenstvím na výrobu licích prášků, zrnitých směsí pro slévárenskou výrobu, zaúčtovaných na č. 131 - Zboží na skladě. Ve Zprávě o kontrole je uvedeno, že tímto postupem stěžovatel porušil ust. § 23 a § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, dále ust. § 4 a § 9 odst. 4 a § 25 odst. 1 písm. c) a odst. 4 písm. a) zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ÚO a Postupy účtování pro podnikatele č. j. V/20 100/1992 ze dne 15. 7. 1992, ve znění pozdějších předpisů, účtová třída 1 – Zásoby a účt. třída 5 – Náklady, neboť veškeré náklady, související s pořízením zásob se účtují jako součást pořizovací ceny zásob na účt. tř. 1 – Zásoby. Ve zprávě je dále uvedeno, že ztráta za období roku 1997, vykázaná na ř. 200 daňového přiznání ve výši 259 029 Kč se v souladu s ust. § 23 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1997 a dle bodu 1. 3. této zprávy snižuje o 1 781 000 Kč, tj. na základ daně ve výš 1 521 971 Kč. Podle bodu IV. této zprávy tato zpráva je podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru podle ust. § 46 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 26. 1. 2000, projednání se zúčastnil za stěžovatele V. Č., který také téhož dne zprávu přezval. Dodatečný platební výměr č. 1000000020 na daň z příjmů právnických osob za rok 1997 vydal správce daně dne 3. 2. 2000, přičemž stěžovatel nyní v kasační stížnosti namítá, že dodatečný platební výměr neobsahuje odkaz na závěry Zprávy o daňové kontrole, tedy neobsahuje podstatnou náležitost rozhodnutí správce daně a není tak jasné, na základě čeho mu byla daň doměřena. Tato námitka stěžovatele není důvodná. Základní náležitosti rozhodnutí jsou uvedeny v § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a mezi nimi není, že by rozhodnutí – dodatečný platební výměr, musel obsahovat odkaz na zprávu o daňové kontrole. Daňové kontroly se stěžovatel zúčastnil, byl také seznámen s výsledkem jejího zjištění a po projednání

této zprávy ji spolupodepsal a obdržel také její jedno vyhotovení. Ze zprávy o kontrole ze dne 26. 1. 2000 naprosto jasně vyplývá, jaké nedostatky v roce 1997 správce daně u stěžovatele zjistil, i to, že v důsledku těchto pochybení došlo ke snížení ztráty o 1 871 000 Kč, tj. na základ daně ve výši 1 521 971 Kč. V dodatečném platebním výměru také bylo uvedeno, že nově stanovený základ daně na základě Zprávy o daňové kontrole, zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů, činí 1 521 000 Kč.

Další námitkou stěžovatele uplatněnou v kasační stížnosti je, že závěry Zprávy o kontrole a následná rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou odůvodněny porušením zákona o účetnictví a postupu účtování, s čímž stěžovatel nesouhlasí, vzhledem k tomu, že nedošlo ke zcizení předmětu kupní smlouvy, a proto bylo třeba aplikovat jiná ustanovení zákona o účetnictví (zejména pak jeho § 7) z nichž vyplývá nezbytné zaúčtování zprostředkovatelské odměny do nákladů (s poukazem na odborné stanovisko odboru účetnictví Ministerstva financí – příloha č. 13), a tvrdil, že ve svém účetnictví tudíž postupoval správně (a neporušil § 4 zák. č. 563/1991 Sb. a následně ani § 24 a § 25 zák. č. 586/1992 Sb.). Podle stěžovatele musí soud rozhodnout právě o této otázce. Zda došlo či nedošlo ke zcizení předmětu kupní smlouvy je podle jeho názoru určující pro správné účtování v dané věci a podstatou žaloby (i kasační stížnosti) je tedy otázka, zda bylo či nebylo o zprostředkovatelské odměně účtováno správně. Nebylo však možno posuzovat otázky, zda předmět zprostředkovatelské smlouvy byl či nebyl naplněn, či zda stěžovatel unesl či neunesl své důkazní břemeno. Ani tuto námitku stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Městský soud z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného přezkoumal a dospěl k závěru, že rozhodnutím žalovaného nebyl zákon porušen, neboť žalovanému (a předtím správci daně) byla zřejmá skutečnost, že stěžovatel získal vlastnické právo k předmětnému technologickému zařízení, a proto je možné označit postup správce daně, kterým zprostředkovatelskou provizi a náklady související se zprostředkováním zahrnul jako součást pořizovací ceny technologického zařízení na účet č. 132 – Zboží na skladě, resp. kterým navýšil základ daně o částky připadající na tyto výdaje za legitimní. To samé pak lze, podle městského soudu, konstatovat o postupu žalovaného, který svým rozhodnutím stěžovatelovo odvolání zamítl. Městský soud v napadeném rozsudku vychází z ust. § 23 odst. 10 zák. 586/1992 Sb. dle něhož pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak a nebo pokud nedochází ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem, a z toho, že správce daně při daňové kontrole vycházel m. j. z údajů, které obsahovalo účetnictví stěžovatele.

Podle obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 1. 2000 správce daně (a později i žalovaný) vycházel z předmětu podnikání stěžovatele zapsaného v obchodním rejstříku, což bylo a je m. j. zprostředkování činnosti v oblasti obchodu a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. V průběhu správního řízení (před daňovými orgány) stěžovatel také vůbec netvrdil, že by technologické zařízení, které bylo předmětem kupní smlouvy ze dne 31. 7. 1997 a jejího dodatku ze dne 29. 9. 1997 uzavřené mezi stěžovatelem jako kupujícím a Ing. R. B. – T. jako prodávající mělo sloužit jinému účelu než předmětu podnikání stěžovatele (zapsanému v obchodním rejstříku). V kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu však stěžovatel tvrdí, že nákup technologického zařízení a s ním související náklady se zprostředkováním souvisely, resp. byly spojeny s podnikatelským projektem (záměrem), ten měl zásadním způsobem rozšířit podnikatelské aktivity stěžovatele, přičemž podnikatelský záměr se neuskutečnil, avšak nikoliv z viny stěžovatele. Toto je nóvum v tvrzení stěžovatele, uplatněné až v kasační stížnosti a k němu ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. nebylo možno přihlížet. Nejvyšší správní soud tedy vychází z předmětu podnikání zapsaného v obchodním rejstříku stěžovatele v rozhodném období, tj. roku 1997.

Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí dospěl k závěru, že stěžovatel neoprávněně zaúčtoval částky 1 644 000 Kč a 137 000 Kč na nákladový účet č. 518 – Ostatní služby a zahrnul je do základu daně z příjmů právnických osob za rok 1997. S tím stěžovatel nesouhlasí.

Podstatou sporu tedy je, zda stěžovatel při účtování vyplacené provize za zprostředkování podle smlouvy o zprostředkování ze dne 16. 6. 1997 a jejího doplnění ze dne 15. 7. 1997 uzavřené mezi stěžovatelem a s. r. o. C. postupoval správně. Stěžovatel s uvedenou společností uzavřel smlouvu o zprostředkování, jejímž předmětem byla činnost směřující k tomu, aby zájemce uzavřel kupní smlouvu o prodeji technologického zařízení s příslušenstvím na výrobu licích prášků, zrnitých směsí pro slévárenskou výrobu. Stěžovatel se zavázal zaplatit zprostředkovateli smluvní provizi ve výši 12% z kupní ceny, a to v hotovosti na základě vystavené faktury, přičemž nárok na zaplacení provize vznikl zprostředkovateli zaplacením kupní ceny třetí osobě, nebo předem na základě vystavené faktury zprostředkovatelem, pokud zájemce rozhodne, že byly splněny všechny předpoklady pro uzavření kupní smlouvy a považuje předmět smlouvy za splněný. Kupní smlouvou ze dne 31. 7. 1997 koupil stěžovatel od Ing. R. B. – T. technologické zařízení, které se nacházelo v budově bývalého Výzkumného ústavu stavebních hmot Č. Zařízení, jehož seznam byl nedílnou součástí smlouvy za dohodnutou cenu ve výši 16 714 000 Kč včetně DPH ve výši 3 014 000 Kč, prodala prodávající stěžovateli, který toto zařízení za uvedenou cenu koupil a bylo účastníky smlouvy dohodnuto, že platba bude provedena v hotovosti na základě faktury, přičemž kupující podle dohody v kupní smlouvě měl nabýt vlastnictví k předmětu smlouvy jeho převzetím. Smluvní strany se dále dohodly na tom, že po účinnosti této smlouvy se prodávající zavazuje, že uzavře s kupujícím dlouhodobou nájemní smlouvu (nejméně na 20 let) za cenu 1 Kč nájmu ročně. Dne 29. 12. 1997 uzavřeli účastníci uvedené kupní smlouvy předávací protokol, podle něhož předávající Ing. R. B. – T. stvrdila svým podpisem, že uvedeného dne předala přebírajícímu odpovídající zařízení uvedené ve faktuře předávajícího č. 970145 a přebírající stvrdil svým podpisem, že převzal uvedená zařízení a byl seznámen s jejich stavem, přičemž předávací protokol je opatřen podpisy jednak Ing. R. B., jednak jednatele stěžovatele. Fakturu na 16 714 000 Kč vystavila dodavatelka Ing. R. B. – T. dne 29. 9. 1997 s tím, že den splatnosti i daňového plnění je 29. 12. 1997. Podle pokladního dokladu ze dne 20. 10. 1997 Ing. R. B. – T. převzala uvedeného dne v hotovosti 16 714 000 Kč. C. spol. s r. o., vystavila fakturu – daňový doklad na částku 1 644 000 Kč a DPH 22% 361 680 Kč, tedy celkem na 2 005 680 Kč dne 3. 11. 1997, když den splatnosti i datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno 3. 11. 1997, platební podmínky hotově. Tatáž společnost vystavila fakturu – daňový doklad na částku 137 000 Kč jako náklady spojené se zprostředkováním prodeje a 22% DPH 30 140 Kč, celkem tedy 167 140 Kč. Částka 2 005 680 Kč byla vyplacena stěžovatelem dne 3. 11. 1997, částka 167 140 Kč rovněž dne 3. 11. 1997. Nakoupené technologické zařízení stěžovatel zaúčtoval na účet 132/1 – 29/12 nákup zařízení 13 700 000 Kč (bez DPH). Odměnu za zprostředkování – provizi ve výši 1 644 000 Kč a náklady spojené se zprostředkováním prodeje 137 000 Kč stěžovatel zaúčtoval na účet 518 – Ostatní služby. Takto bylo stěžovatelem účtováno za rok 1997. Odměnu za zprostředkování a náklady spojené se zprostředkováním prodeje zahrnul tedy stěžovatel do základu daně z příjmů právnických osob za rok 1997.

Podle § 23 odst. 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Z účetnictví stěžovatele za rok 1997 vycházel správce daně i žalovaný, přičemž správce daně ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 1. 2000 dospěl k závěru, že postup stěžovatele při zaúčtování provize za zprostředkování obchodu ve výši 1 644 000 Kč a nákladů spojených se zprostředkováním prodeje ve výši 137 000 Kč na účtu č. 518 – Ostatní služby, nebylo správné, neboť provize i náklady se týkaly nákupu technologického zařízení s příslušenstvím na výrobu licích prášků, které bylo zaúčtováno na čísle účtu správně 132/1 – Zboží na skladě, přičemž veškeré náklady související s pořízením zásob se účtuje jako součást pořizovací ceny zásob. Ke stejnému závěru dospěl žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí s tím, že v případě provize za zprostředkování obchodu se jednalo o náklad spojený s pořízením zásob, který měl být účtován na účet č. 132 – Zboží na skladě. Žalovaný poukázal na Opatření FMF č. j. V/20 100/1992, kterým se stanoví postupy účtování pro podnikatele a účtová osnova. Podle § 4 odst. 2 zák. č. 563/1991 Sb. ve znění pro rok 1997 účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace z účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhlašuje je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Tímto opatřením je právě Opatření V-20 100/1992, podle jehož Čl. I odst. 1 písm. a) zásobami jsou skladovaný materiál, za c) skladované zboží. Podle odst. 7 téhož článku zboží je všechno, co organizace nakupuje za účelem prodeje. Čl. IV uvedeného Opatření upravuje oceňování zásob a v odst. 1 stanoví, že zásoby se oceňují v souladu se zákonem, a to zásoby nakoupené pořizovacími cenami a v odst. 5 stanoví, že pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů s jejich pořízením souvisejících (např. přeprava, provize, clo, pojistné, skonto).

Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel, který zaúčtoval v účetnictví v roce 1997 nákup technologického zařízení na výrobu licích prášků na účet 132 – Zboží na skladě, měl provizi – odměnu za zprostředkování koupě tohoto zařízení i náklady s tím související zaúčtovat jako pořizovací cenu tohoto zařízení, tedy zboží na skladě. Provizi za zprostředkování včetně nákladů s tím souvisejících by tak mohl uplatnit až v případě prodeje zboží na skladě – technologického zařízení na výrobu licích prášků a v tom roce – účetním období, ve kterém by k takovému prodeji došlo. Protože stěžovatel provizi za zprostředkování obchodu a náklady spojené se zprostředkováním prodeje zaúčtoval na účet č. 518 – Ostatní služby, postupoval nesprávně a nesprávně tyto náklady zahrnul do základu daně z příjmů právnických osob za rok 1997.

Pokud stěžovatel namítá, že nemohl zaúčtovat provizi za zprostředkování obchodu a náklady spojené se zprostředkováním prodeje jako pořizovací cenu zboží na skladě technologického zařízení na účet 132, protože se nikdy nestal vlastníkem technologického zařízení, protože jednak nedošlo k jeho převzetí pro chování na straně prodávající Ing. B. R. (čemuž však nenasvědčují písemné doklady stěžovatelem do spisu založené – předávací protokol ze dne 29. 12. 1997, soudní spory, které stěžovatel vedl s Ing. R. B.) jednak proto, že Ing. R. B. v době uzavírání kupní smlouvy 31. 7. 1997 již nebyla vlastnicí technologického zařízení (k tomu viz argumentace městského soudu § 446 zák. č. 513/1991 Sb.), pak to nemění nic na tom, že stěžovatel ani pro takový případ nemohl provizi za zprostředkování obchodu a náklady spojené se zprostředkováním prodeje technologického zařízení na výrobu licích prášků zaúčtovat na účet č. 518 – Ostatní služby jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobu (§ 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb.) protože by chyběla věcná a časová souvislost s takovými výdaji v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb.). V ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. jsou výdaje definovány tak, že jimi jsou všechny výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů, tzn. že nemusí mít vazbu na příjmy poplatníka. Každý vynaložený výdaj nemusí být uznán jako daňový výdaj (náklad), takto může být uznán jen výdaj, který v daném zdaňovacím období souvisí se zdanitelnými příjmy. Jestliže stěžovatel tvrdí, že se nestal vlastníkem technologického zařízení pro výrobu licích prášků, pak v souvislosti s uzavřením kupní smlouvy na toto technologické zařízení nevzešly žádné příjmy stěžovatele ve zdaňovacím období roku 1997 a proto by nemohl ani ve svém účetnictví uplatňovat provizi za zprostředkování takové smlouvy a náklady spojené se zprostředkováním.

Z důvodů v tomto rozhodnutí uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného i městského soudu jsou zákonná a proto kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku městského soudu jako nedůvodnou podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V řízení o kasační stížnosti měl úspěch žalovaný a měl by proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Protože žalovaný jednak náklady tohoto stádia řízení nežádal a jednak mu prokazatelné náklady nevznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, jak je ve výroku tohoto rozhodnutí uvedeno.

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

V Brně dne 22. prosince 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu