

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobců **a) M. J., b) Mgr. V. J.,** zast. JUDr. Alenou Ježkovou, advokátkou se sídlem Karla IV. 502, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 20. 9. 2005, č. j. 59 Ca 72/2003 - 30 a č. j. 59 Ca 73/2003 - 37,

takto:

I. Věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 2 Afs 194/2005 a sp. zn. 2 Afs 197/2005 **se spojují** ke společnému projednání. Dále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 194/2005.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobcům na náhradu nákladů řízení částku 2558,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejich zástupkyně JUDr. Aleny Ježkové.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označených rozsudků krajského soudu, kterými byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 5. 6. 2003, č. j. 179955/110/02 (krajský soud převzal č. j. uváděné na kopiích rozhodnutí, na originále je vyznačena oprava přeškrtnutím druhého č. 9 – tedy č. j. 17955/110/02) a č. j. 17954/110/02 a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Semilech ze dne

25. 9. 2002, č. j. 38001/02/258970/6578 a č. j. 38011/02/258970/6578, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení.

Krajský soud svými rozsudky (přičemž v rozsudku č. j. 59 Ca 73/2003 - 37 nesprávně označil druhého žalobce jako Ing. J. namísto Mgr. J.) všechna shora označená rozhodnutí zrušil pro porušení zásady volného hodnocení důkazů, zejména pro nesprávné hodnocení výpovědi svědka ing. V., který potvrdil existenci sporné kupní smlouvy, existenci známky, a tak i celého obchodního případu. Za nerozhodné označil soud pochybení při vedení účetnictví spočívající v nesprávném vedení pohledávky ze zálohy na dodávku vybavení lékárny.

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nejprve poukázal na skutečnost, že prvá žalobkyně byla ve zdaňovacím období roku 1998 spolupracující osobou druhého žalobce - svého manžela, a to při podílu 30:70%. K věcnému posouzení stěžovatel namítl, že záloha v celkové výši 678 974,10 Kč byla daňovým subjektem (druhým žalobcem – dále též daňový subjekt) prokazatelně uhrazena, ovšem pouze jako záloha na nákup zařízení do lékárny, což bylo doloženo účetnictvím. K dovybavení lékárny nedošlo a vůči společnosti P. c. s. r. o. (dále též P.) tak vznikla pohledávka. Kupní smlouvou ze dne 1. 9. 1998 daňový subjekt deklaroval nákup známky za předběžnou cenu 750 000 Kč s tím, že současně sjednal zálohu na nákup této známky ve výši pohledávky vůči P.. Ke vzájemnému započtení mělo dojít dodatkem kupní smlouvy. Žalovaný řádně zkoumal, zda se jedná o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, důkazní břemeno ovšem podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) nese daňový subjekt. Záloha na koupi známky však nemohla být daňově účinná pro nevěrohodnost předložené smlouvy i výpovědi svědka ing. V.. Tento svědek při ústním jednání dne 15. 3. 1999 uvedl, že si pamatuje sepsání jiného smluvního ujednání o vrácení zálohy na koupi zařízení lékárny, a to vrácení zálohy ve dvou splátkách. O jiné kupní smlouvě, ač měla být sepsána v rozmezí jednoho měsíce, neuvedl nic. Hodnocení důkazů jako nevěrohodných odpovídá zásadám vyplývajícím z ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Svědecká výpověď ing. V. přímo souvisela s posouzením věrohodnosti kupní smlouvy. Daňový subjekt sám až do projednání zprávy o kontrole tvrdil, že obchodní případ „dovybavení lékárny“ zanikl a bylo dohodnuto vrácení zálohy. Teprve po projednání zprávy a zjištění nedostatku účinné obrany proti právní kvalifikaci správce daně změnil svá tvrzení a předložil kupní smlouvu na nákup známky, kterou deklaroval započtení zálohy na tento účel. Stěžovatel považuje za nemožné opomenutí takového tvrzení a důkazu daňovým subjektem. Stejně tak svědek ing. V. změnil svou výpověď až následně, ačkoliv předtím vypovídal o vyrovnání zálohy jinak. Stejně tak zápočet zálohy na úhradu známky nebyl nijak promítnut do účetnictví. V něm bylo a je účtováno o pohledávce za nábytkem. Daňový subjekt ani společnost P. přitom známku k dispozici nemají - tedy tento výdaj dosud nemůže vůbec sloužit k dosažení příjmů. Proto správce daně dospěl k závěru o účelovosti tvrzení, kupní smlouvy na nákup smlouvy i výpovědi svědka ing. V.. Soud nehodnotil všechny důkazy v jejich souhrnu, ale jen na základě jedné výpovědi označeného svědka. Vlastními domněnkami tak dokázal překlenout nedostatečnost ostatních důkazů opatřených správcem daně ve prospěch rozhodnutí. Přitom správce daně zkoumal i možnost uznatelnosti zálohy na nákup známky jako daňově účinného výdaje, vyžádal si stanovisko Okresního živnostenského úřadu v Semilech k tomu, zda by mohl příjem z prodeje známky být příjmem z podnikání. Dospěl k závěru, že nákup známky by byl pouze soukromou aktivitou daňového subjektu, nikoliv daňově účinným výdajem. Nemohlo se tak jednat ani o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, jak naznačuje soud. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobci ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem poukazují shodně na to, že svědek Ing. V. byl před ukončením daňové kontroly dotazován pouze ke skutečnostem vztahujícím se k dodávce lékárenského nábytku, na smlouvu o nákupu známky dotazován nebyl. Poté, kdy k tomu byl výslech konkrétně zaměřen, existenci smlouvy potvrdil a průběh transakce popsal. Proto nelze jeho výpověď hodnotit jako nevěrohodnou a účelovou. Druhý žalobce tak předložil dva důkazní prostředky prokazující skutečnost uzavření smlouvy o nákupu známky. Pokud správce daně považoval tento úkon za formální a směřující ke snížení daně, měl jej posoudit podle § 2 odst. 7 daňového řádu, ovšem po splnění svého důkazního břemene. Tvrzení o stanovisku živnostenského úřadu stěžovatel ve svém rozhodnutí nijak nezmínil, nemá zřejmě oporu v provedeném dokazování, daňovému subjektu nebyla dána možnost se k takovému důkazu vyjádřit. Stejně tak daňová uznatelnost nákupu známky nebyla v řízení nijak zkoumána, a pokud se tak stalo, měl stěžovatel možnost tento argument uplatnit v soudním řízení, což neučinil. K této kasační námitce proto nelze podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlížet. Právní závěry krajského soudu považují za správné a navrhují, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

Nejvyšší správní soud zjistil, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově i právně souvisí (v daňovém řízení se jedná o posouzení totožného výdaje, v soudním řízení o zrušení správních rozhodnutí ze shodných důvodů, kasační stížnosti stojí na shodných argumentech), proto řízení o těchto kasačních stížnostech podle § 39 odst. 1 (§ 120) s. ř. s. spojil ke společnému projednání.

Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Je ovšem třeba přisvědčit žalobcům v tom, že stěžovatel namítá i skutečnosti neuplatněné v předchozím řízení, a to daňovou neúčinnost nákupu známky, opřenou o stanovisko živnostenského úřadu. Rozhodnutí žalovaného na tom totiž nestojí, ve vyjádření žalovaného k žalobám tento argument rovněž vznesen nebyl, při jednání soudu dne 20. 9. 2005 bylo na písemné vyjádření odkázáno bez takového doplnění. Stanovisko živnostenského úřadu, jak níže uvedeno, spis obsahuje, nebylo však podkladem pro závěry žalovaného zaujaté v odvolacích rozhodnutích; proto je jeho absence v argumentaci žalovaného před soudem celkem logická. Užil-li jí však v kasační stížnosti pro podporu svého názoru o nesprávnosti soudních rozsudků, jedná se z pohledu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. o důvod nepřípustný, neboť tvrzený podklad pro takový závěr již v té době existoval a nic nebránilo jeho užití. Nad rámec lze jen poznamenat, že posouzení daňové relevance výdaje je v pravomoci správce daně, a nikoliv živnostenského úřadu.

Stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení věcí soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

K tomu ze správního spisu soud zjistil tyto rozhodné skutečnosti :

Prvá žalobkyně jako spolupracující osoba svého manžela v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 vykázala daňovou povinnost ve výši 42 228 Kč. Dne 13. 9. 1999 u ní byla zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za rok 1998. Ve zprávě o výsledku kontroly ze dne 2. 12. 1999, č. j. 36152/99/258930/6071 je uvedeno, že kontrolovanou činnost vykonávala jako spolupracující osoba s manželem Mgr. V. J. s přerozdělením příjmů a výdajů v poměru 70 : 30 %. Byl konstatováno přiznání příjmů z podnikání (výdej a příprava léčiv) ve výši 2 792 899 Kč a uplatnění výdajů ve výši 2 591 3253 Kč. Na základě kontroly provedené u jejího manžela

byla její daňová povinnost stanovena nově s rozdílem na dani 61 656 Kč. V dalších skutečnostech je odkázáno na zjištění ve spise vedeném o řízení s jejím manželem.

Druhý žalobce v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 vykázal daňovou povinnost ve výši 132 972 Kč. Dne 13. 9. 1999 u něho byla zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za rok 1998. Ve zprávě o výsledku kontroly ze dne 2. 12. 1999, č. j. 29252/99/258930/6071 je uvedeno, že kontrolovaná činnost byla vykonávána za spolupráce manželky M. J. s přerozdělením příjmů a výdajů v poměru 70 : 30 %. Bylo konstatováno přiznání příjmů z podnikání (výdej a příprava léčiv) ve výši 6 520 356 Kč a uplatnění výdajů ve výši 6 074 498 Kč. Bylo zjištěno uzavření smlouvy dne 30. 10. 1997 s firmou P. na dovybavení lékárny nábytkem, dne 4. 12. 1997 byla vystavena zálohová faktura na částku 1 000 000 Kč, která byla dne 19. 12. 1997 uhrazena, a tato částka byla zaúčtována do výdajů s vlivem na zisk ve zdaňovacím období r. 1997. Dne 22. 1. 1998 byla vystavena společností P. faktura na částku 260 543,20 Kč a dne 28. 2. 1998 na částku 60 482,72 Kč. Dne 6. 8. 1998 byl mezi odběratelem a dodavatelem uzavřen dodatek smlouvy, v němž je konstatováno odmítnutí ostatního nábytku odběratelem z důvodů nerealizace zamýšleného projektu, s tím, že rozdíl mezi zálohou a vystavenými fakturami č. 98/4 a 98/17 bude dodavatelem vyrovnán zaplacením částky 400 000 Kč do 30. 9. 1998 a částky 278 974,10 Kč do 15. 12. 1998. Tím odpadl právní důvod zálohy ve výši 678 974,10 Kč v jeho výdajích s vlivem na zisk a o tuto částku musí být zvýšen základ daně z příjmů za zdaňovací období r. 1998 - § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Podíl žalobce činil částku 475 281,87 Kč.

Ve spise je založena kopie kupní smlouvy uzavřené mezi Mgr. J. a společností P., zastoupené ing. V., ze dne 30. 10. 1997 o vybavení lékárny (nábytek a zařízení dle výběru), faktura č. 97/213 na zálohu ve výši 1 000 000 Kč, faktury č. 98/4 a č. 98/17 a dodatek ke kupní smlouvě ze dne 30. 10. 1997 o odmítnutí dodávky a dohodě o vyrovnání zálohy.

Ve vyjádření ke zprávě žalobce uvedl, že správce daně neměl k dispozici veškeré jím uzavřené smlouvy, a předložil smlouvu uzavřenou mezi jím a společností P.. Jednalo se o kupní smlouvu ze dne 1. 9. 1998, jíž prodávající P. s kupujícím Mgr. V. J. projevili shodnou vůli na novém plnění, a to „ražený chybotisk známky Osvobozená republika, rok vydání 1927, DL49AX 50/50 hl., červená“ s datem dodání do konce r. 1999. Cena byla předběžně stanovena ve výši 750 000 Kč a na ni byla stanovena záloha ve výši 678 974,10 Kč, což je dosud nevrácená záloha za neuskutečněnou dodávku nábytku. K dožádání Finančního úřadu v Semilech bylo Finančním úřadem v Novém Bydžově dne 25. 8. 1999 sděleno, že jediný jednatel a společník firmy P. ing. V. prodal svůj podíl V. L. (Ukrajina), který je nyní jediným jednatelem společnosti, není na adrese v České republice kontaktní a podle sdělení cizinecké policie (připojeno) mu byl zrušen trvalý pobyt ke dni 7. 4. 1999. K tomu byl připojen výpis z obchodního rejstříku ze dne 22. 3. 1999 a protokol o výslechu Ing. V. ze dne 15. 3. 1999, v němž uvedl, že od r. 1997 zajišťoval dodávky léčiv a nevzpomíná si, kdy uzavřel smlouvu s Mgr. J., měl mu však dodat vybavení lékárny. Účetní doklady nemá, byly předány novému jednateli společnosti p. L.. Pamatuje si však, že byla sepsána dohoda o vrácení nevyčerpané zálohy. Doložil notářský zápis ze dne 25. 2. 1999 o převzetí obchodního podílu ve společnosti P. V. L.. Dne 4. 11. 1999 předložil daňový subjekt inventuru pohledávek k 31. 12. 1998, v níž je mj. evidována pohledávka vůči P. ve výši 678 974,10 Kč. Předložena byla kopie dvoustrany nespecifikovaného katalogu, z níž lze seznat, že známka, která byla předmětem ujednání, existuje a její popis. Dne 29. 5. 2002 vydal Finanční úřad v Semilech výzvu mj. k prokázání způsobu zaúčtování zápočtu pohledávek za rok 1998 mezi Ing. J. a společností P.

a bylo vyžádáno předložení účetních a inventurních knih a poštovní známky, která byla předmětem dodatečně doložené kupní smlouvy. Při ústním jednání dne 4. 7. 2002 zástupce daňového subjektu uvedl, že poštovní známka nebyla nikdy dodána a do dnešního dne trvá závazek k navrácení zálohy. Výzvou z 15. 7. 2002 byl daňový subjekt vyzván k vysvětlení, proč tyto důkazy nepředložil v průběhu kontroly a naopak tvrdil, že záloha bude vrácena podle dohody o splátkách, a dále ke sdělení a doložení, jaké úkony byly učiněny od uzavření dohody v srpnu 1998 dosud k docílení vrácení zálohy nebo k získání poštovní známky. Daňový subjekt sdělil, že při jednání o vrácení zálohy využil nabídky náhradního plnění – prodeje poštovní známky, který se dosud nerealizoval, neboť trval na znaleckém ocenění. Mezitím společnost P. změnila majitele, s nímž se bezúspěšně snaží o spojení. Obchodní vztah tedy dosud trvá. Předložení této smlouvy v průběhu kontroly nebylo požadováno. Dožádaným Finančním úřadem v Jeseníku byl dne 28. 8. 2002 vyslechnut svědek ing. M. V. (bývalý jednatel P.), který uvedl, že společnost PMV obchodovala s výpočetní technikou, se zařízením lékáren, s léky, se známkami, s auty. Jedním z odběratelů poštovních známek byl i pan Mgr. J. z K.. Nepamatoval se však, jaké známky mu dodal, k dotazu na prodej chybotisku známky „Osvobozená republika“ z r. 1927 uvedl, že byla na tuto známku uzavřena kupní smlouva, ale známka dosud nebyla předána, stále se jedná o podmínkách. Známku má v držení on jako soukromá osoba, ale společnost P. nemá jednatele, a tak obchodní případ nelze ukončit. Známka nefigurovala v účetnictví P., byla a je jeho vlastnictvím. V žádosti o stanovisko se správce daně dne 11. 1. 2000 Okresního živnostenského úřadu v Semilech dotázal, zda lze v rámci předmětu podnikání realizovat nákup poštovní známky, která je dle katalogu sběratelskou raritou. Ten sdělil dne 1. 2. 2000, že v rámci živnosti volné není taxativně stanovena její náplň, v případě ojedinělého nákupu známky nejde o obchodní činnost, ale zřejmě o získání vlastního prospěchu zvyšujícího náklady a nepromítajícího se v tržbách.

Platebními výměry ze dne 25. 9. 2002 byla žalobcům doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998, a to prvé žalobkyni 61 656 Kč a druhému žalobci 165 784 Kč. Druhý žalobce namítl v odvolání předložení všech dokladů a unesení důkazního břemene ve vztahu ke svému tvrzení; prvá žalobkyně na obsah jeho odvolání poukázala s tím, že byla jeho spolupracující osobou.

Odvolání byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 5. 6. 2003. Žalovaný v rozhodnutích shodně poukázal na výsledky kontrol, popsal zjištění a průběh řízení. Daňový subjekt (druhý žalobce) neprokázal, že částka 678 974,10 Kč byla výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Daňovou účinnost kupní smlouvy na poštovní známku potvrzuje jen jedna z výpovědí ing. V., odlišná od původní výpovědi. Žalovaný proto hodnotil věrohodnost důkazů. Vyšel z toho, že smlouva byla předložena až po ukončení kontroly, do té doby nebyla ani zmíněna, Ing. V. vypovídal rozporně a nekonkrétně, známka přes značný časový odstup předána nebyla a ani nepatřila do majetku společnosti P., s níž byla smlouva uzavřena. Známka ani nebyla součástí účetnictví společnosti P.. Společnost P. je v současné době nekontaktní a podle výpisu z obchodního rejstříku došlo k výmazu předmětu činnosti spočívající v koupi za účelem dalšího prodeje. Žalovaný přihlédl rovněž k předmětu činnosti daňového subjektu, do něhož nepatřilo obchodování s poštovními známkami. Proto posoudil důkazní prostředky k nákupu známky jako účelové a nevěrohodné. Postup správce daně podle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů označil za správný.

V žalobách žalobci shodně namítli, že druhý žalobce předložil kupní smlouvy dokládající jeho tvrzení, ke změně ujednání o vrácení zálohy došlo proto, že to bylo výhodnější s ohledem na předpokládaný růst hodnoty známky. Nebylo jejich povinností

zjišťovat, zda společnost P. má známku v držení, mohla ji získat. Ke změně předmětu podnikání P. došlo až po půl roce po uzavření této smlouvy. Za nerozhodný označili i argument o předmětu činnosti Mgr. J., kterému nic nezakazuje provést výhodný jednorázový obchod. Při jednání soudu ve věci druhého žalobce jeho zástupkyně předložila k nahlédnutí předmětnou známku zapůjčenou za tím účelem ing. V., jinak strany setrvaly na svých argumentech.

Podle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podle § 24 odst. 1 téhož zákona výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 5 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, jde-li 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 poplatníka při zjišťování základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a 9.

Podle dokladů předložených ke kontrole se u předmětné částky o takový výdaj nepochybně jedná, druhý žalobce vynaložil částku jako zálohu na nábytek, který v důsledku změny smluvního ujednání nebyl dodán. Byl tak dán právní důvod pro vrácení této částky jejím příjemcem, a to bylo mezi smluvními stranami také skutečně sjednáno. Současně však žalobci uplatnili v daňovém řízení tvrzení, že se částka stala v důsledku změny smluvního vztahu výdajem na nákup známky, a k tomu předložili další smlouvu.

Krajský soud v obou případech zrušil správní rozhodnutí z důvodu odlišného posouzení skutkového stavu, neboť dospěl k závěru, že žalovaný nevzal v úvahu všechny rozhodné skutečnosti plynoucí z provedených důkazů. Vytkl žalovanému, že se zabýval pouze věrohodností kupní smlouvy, a nikoliv faktickým stavem a tedy tím, zda předmětná částka byla skutečně vynaložena na uhrazení zálohy na známku a zda se jedná o daňově účinný výdaj či nikoliv. Dále vycházel z toho, že žalovaný při hodnocení nevěrohodnosti smlouvy jako důkazu zcela pominul výpověď svědka Ing. V. ze dne 28. 2. 2002 potvrzujícího její uzavření i existenci známky a vysvětlujícího problémy s jeho realizací. Soud dále zaujal názor, že skutečnosti, k nimž došlo na straně PMV po uzavření smlouvy, nemohl druhý žalobce ovlivnit a nelze je hodnotit k jeho tíži. Za nesprávné soud označil hodnocení předmětu podnikání žalovaným ve vztahu k hodnověrnosti smlouvy a nikoliv ve vztahu k uznatelnosti výdaje. Soud uznal pochybení druhého žalobce v účtování důvodu pohledávky, neshledal to však podkladem pro nevěrohodnost smlouvy, jak učinil žalovaný. Nakonec soud při možnosti formálního uzavření smlouvy za účelem snížení základu daně poukázal na možnost hodnocení podle § 2 odst. 7 daňového řádu a tedy na přesun důkazního břemene na správce daně. Soud zavázal žalovaného k doplnění dokazování k posouzení vynaložení předmětné částky na nákup známky a případně k hodnocení, zda šlo o výdaj daňově uznatelný.

Stěžovatel namítá, že hodnotil všechny skutečnosti, a to na rozdíl od krajského soudu v jejich souhrnu. Obě jeho odvolací rozhodnutí vycházejí z nevěrohodnosti tvrzení o smlouvě na nákup známky i ze zpochybnění její pravosti. Podkladem tohoto závěru je v prvé řadě skutečnost, že toto tvrzení a smlouva byly uplatněny až po kontrole. To je nepopiratelné, ovšem ze spisu neplyne, že by důvod k uplatnění tohoto tvrzení vznikl dříve, zpráva o kontrole byla projednávána se zástupcem daňového subjektu, výzvy k prokázání skutečností tvrzených v písemném vyjádření druhého žalobce k závěrům kontroly byly vydány později. Kontrolováno bylo zdaňovací období r. 1998 a nelze daňovému subjektu vytýkat, že nedoložil doklady, které se vztahovaly k výdaji učiněnému v r. 1997, když jeho daňovou relevanci pro r. 1998 mohl seznat podle spisu až při projednání výsledků kontroly (to je potvrzeno i v důvodech odvolacích rozhodnutí). Nelze tedy za důvod nevěrohodnosti jak tvrzení, tak smlouvy, považovat jejich neuplatnění v průběhu kontroly. Dále stěžovatel vycházel z nevyhovění výzvě k předložení známky a skutečnosti, že závazek dosud trvá a je evidován jako pohledávka ze smlouvy o dodávce nábytku. Rovněž hodnotil, že daňový subjekt jinak se známkami neobchodoval a nedoložil úkony k realizaci obchodního případu. Daňový subjekt ovšem netvrdil, že známku má v držení, a logicky ji k výzvě nemohl předložit. Tvrzení o problémech s kontaktováním společnosti P. nelze vyvrátit za situace, kdy její jediný společník a jednatel pobývá mimo území České republiky, jak žalovaný také zjistil. Výpovědi svědka Ing. V. skutečně stěžovatel hodnotil obě, a to tak, že jejich rozpornost vylučuje pravdivost druhé výpovědi potvrzující smlouvu o prodeji známky druhému žalobci. Z toho všeho stěžovatel dovodil, že převažují důvody k posouzení předložení smlouvy na nákup známky jako účelové a neosvědčující skutečnost, že odpadl právní důvod pro uplatnění částky 678 974,10 Kč v daňově uznatelných výdajích. K tomu, zda by výdaj na nákup známky mohl být daňově uznatelným, stěžovatel pouze uvedl, že to daňový subjekt neprokázal. Jeho tvrzení mělo být doloženo pouze výpověďmi Ing. V., z níž však vyplynulo, že předmětnou známku nikdy nevlastnila společnost P., k prodeji nedošlo a ani jej nelze očekávat, když společnost P. je nekontaktní a nákup a prodej již ani nepatří k předmětu její činnosti. I z toho stěžovatel dovodil nevěrohodnost a účelovost předloženého důkazního prostředku.

I když stěžovatel konstatoval obě výpovědi svědka ing. V. ve svých rozhodnutích, lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že nehodnotil jeho výpovědi úplně. Je sice pravdou, že při prvé výpovědi svědek nezmínil, že došlo ke změně smluvního vztahu o vrácení zůstatku zálohy, ovšem z protokolu je zřejmé, že výslovně odpovídal na dotazy kladené mu dožádaným finančním úřadem - dotaz týkající se změny obchodního vztahu mu položen nebyl. Při druhém výslechu dne 28. 8. 2002 výslovně potvrdil existenci kupní smlouvy na předmětnou známku s tím, že plnění je stále v jednání. Nikdo se jej nezeptal, proč tyto skutečnosti neuvedl v předchozí výpovědi. Samotná skutečnost rozpornosti výpovědí za stavu, kdy svědek odpovídal na položené otázky (a otázka k této smlouvě mu nebyla v prvém případě položena), není důvodem k pochybnostem o pravdivosti jeho tvrzení. Smlouva ze dne 1. 9. 1998 existuje v písemné podobě, obě smluvní strany potvrzují její existenci a shodu jejího obsahu s jejich vůlí a v době uzavření smlouvy společnost P. působila v oblasti koupě a prodeje zboží. Není podmínkou platnosti smlouvy, aby zboží, které bylo předmětem pnění v době jejího uzavření, skutečně měla k dispozici. Toto zboží existovalo a společnost P. měla možnost je obstarat, neboť držitelem známky byl její jednatel. Převedení známky na společnost P., aby ta mohla náhradním způsobem uspokojit pohledávku druhého žalobce, nebylo nemožné ani nelogické. Skutečnost, že předmětnou

smlouvou došlo ke změně smlouvy předchozí, rovněž nebyla nezákonná. Smlouvu o změně plnění mezi smluvními stranami zákon připouštěl (§ 570 a násl. občanského zákoníku, § 1 odst. 2 obchodního zákoníku). Za této skutečnosti nelze pochybovat o existenci smlouvy a jejím obsahu. Jiné hodnocení neodpovídá řádnému hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 daňového řádu. Vycházel-li stěžovatel v odvolacích rozhodnutích z nevěrohodnosti smlouvy a účelovosti tvrzení daňového subjektu, nemá tento závěr skutečně oporu ve zjištěných skutečnostech.

V tom Nejvyšší správní soud krajskému soudu přisvědčil.

Jinou otázkou je, zda existence smlouvy vyvrací naplnění podmínek k užití § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, tedy zda vynaložení zálohy na nákup známky je daňově uznatelným výdajem. To stěžovatel v rozhodnutích zmínil pouze okrajově, když při hodnocení podmínek vycházel z nesprávného závěru o tom, že smlouva je nevěrohodná a účelová a že společnost P. je nekontaktní, neboť jejímu jednateli bylo zrušeno povolení k pobytu v České republice. Soud pak závěr daňové uznatelnosti výdaje vázal na doplnění skutkových zjištění, vycházejících z předpokladu věrohodnosti smlouvy na prodej známky. Společnost P. existuje a skutečnost pobytu jejího jednatele mimo území České republiky nevylučuje plnění ze smlouvy, stejně tak jako není vyloučeno, aby ing. Vojtíšek, který podle shodných výpovědí jeho i druhého žalobce stále ohledně prodeje známky se žalobcem jedná, závazek za společnost P. (jejímž byl společníkem a jednatelem v době vzniku žalobcovy pohledávky) její povinnost zákonným způsobem převzal. Správce daně však k bližšímu objasnění těchto skutečností nepřistoupil, nezjistil jaká byla či je definitivní podoba proměněného závazku (zejména kdo a do kdy je podle něho povinen druhému žalobci plnit a jaký vliv tyto skutečnosti mají na možnost promítnutí do toho kterého zdaňovacího období). K závěru o nemožnosti uznání tohoto výdaje nejsou skutková zjištění úplná a tvrzení žalobců nejsou zpochybněna do té míry, aby bylo možno dovodit, že nesplnili svou povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, se krajský soud nedopustil nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti nebyl úspěšný, naopak byli úspěšní žalobci, proto podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mají právo na náhradu nákladů řízení. Ty jsou tvořeny částkou 2 x 1000 Kč za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhl.č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (vyjádření ke kasačním stížnostem ve dvou věcech - před spojením ke společnému projednání) a 2x 75 Kč na náhradu hotových výdajů advokáta, tj. 2150 Kč. Vzhledem k tomu, že advokátka doložila, že je plátcem daně z přidané hodnoty, přísluší jí zvýšení podle § 57odst. 2 (§ 120) s. ř. sve výši této daně. Proto je stěžovatel povinen uhradit žalobcům na náhradu nákladů řízení částku 2 558,50 Kč, a to k rukám jejich zástupkyně ve stanovené lhůtě.Žalobcům nebylo možno přiznat náhradu podle vyhl.č. 484/200 Sb., jak požadovala jejich zástupkyně, neboť tento předpis se vztahuje na náklady řízení pouze v občanském soudním řízení.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

č. j. 2 Afs 194/2005 - 62
č. j. 2 Afs 197/2005 - 68

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu