



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **J. s. r. o.**, zastoupené JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 2. 2006, č. j. 31 Ca 78/2005 – 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 16. 2. 2006, č. j. 31 Ca 78/2005 - 40 zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 1. 2005, č. j. 4360/120/2004, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 26. 1. 2004, č. j. 14040/04/228912/8277, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 tak, že byla z částky 1 102 670 Kč snížena na částku 877 300 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že drobný dlouhodobý hmotný majetek nakoupený stěžovatelkou v roce 2000 byl jednorázově odepsán v roce 2001 a tímto postupem došlo k výraznějšímu narušení časové a věcné souvislosti. Při výkladu tohoto pojmu je nutné vycházet z každého jednotlivého případu, neboť v žádném právním předpisu není obsažena definice pojmu „výraznější narušení časové a věcné souvislosti“. V daném případě jednorázový odpis majetku v částce 1 586 000 Kč výrazněji narušil časovou a věcnou souvislost nákladů a výnosů, když poměr hodnoty pořízeného drobného dlouhodobého hmotného majetku (do 31. 12. 2000 drobný hmotný investiční

majetek) k vykázaným výnosům za rok 2000 činil 45%. Správní orgány dostatečně odůvodnily postup při určení časového rozlišení na 2 a 4 roky s ohledem na skutečnost, zda se jednalo o majetek nový či použitý. Náklady na inzerci pak nebyly uznány ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále také „zákon o daních z příjmů“) za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť stěžovatelka tuto skutečnost neprokázala. Krajský soud neshledal důvodnými ani další žalobní body týkající se nicotnosti napadených rozhodnutí a porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení spočívající v odlišné právní kvalifikaci v odvolacím řízení a žalobní námitku o nesprávném právním posouzení nákladu stěžovatelky v roce 2001 v částce 610 000 Kč za reklamu v regionálním tisku.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Vadu řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spatřuje stěžovatelka v tom, že byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Výzva vydaná v odvolacím řízení byla nezákonná. Správní orgán ji totiž vyzval k prokazování právních závěrů a nikoli k prokázání tvrzených skutečností. Pokud pak rozhodnutí finančního ředitelství vychází z důkazů opatřených až v odvolacím řízení, z nového hodnocení důkazů a nových právních úvah, má stěžovatelka právo s tím být seznámena, aby mohla vznést nové argumenty. V opačném případě je jí upíráno právo bránit se samostatně řádným opravným prostředkem. Krajský soud nepřihlédl ani k tomu, že správní orgány nehodnotily jí předložené důkazní prostředky - licenční smlouvy. Za tohoto stavu je předčasný závěr krajského soudu o neprokázání nákladu ve výši 610 000 Kč jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato otázka měla být vyřešena v daňovém řízení, v němž jí měl být dán prostor k tomu, aby své důkazní návrhy doplnila a oprávněnost uplatněného nákladu prokázala. V této souvislosti nemůže proto akceptovat postup, kdy krajský soud pro tuto vadu rozhodnutí nezrušil a sám dovedl, že náklad ve výši 610 000 Kč není daňově uznatelný, protože nebyl vynaložen v souvislosti s dosažením zajištěním a udržením příjmů. Stěžovatelka namítala i to, že správní orgány nebyly schopny vysvětlit, z jakého důvodu došlo k výraznějšímu narušení časové a věcné souvislosti v důsledku jednorázového odpisu drobného investičního majetku. Odpovědi se jí nedostalo ani z rozsudku krajského soudu. Nemůže souhlasit s názorem krajského soudu, že v daňovém řízení je uplatňován princip rozložení nákladů tak, aby co nejméně ovlivnily hospodářský výsledek poplatníka. Má za to, že jednorázový odpis ovlivní hospodářský výsledek vždy, a proto je kritérium použité krajským soudem nepoužitelné. Přípustným kritériem není ani soudem uvedená výše jednorázově odepsané částky, ani okolnost, že by se daňový subjekt mohl ocitnout ve ztrátě. Za nesprávný má též závěr krajského soudu, že při posuzování věcné a časové souvislosti je třeba vycházet pouze z okolností konkrétního případu. Takovým výkladem by došlo k popření základních principů právního státu, zejména pak rovnosti všech subjektů před zákonem. V této souvislosti pak nepovažuje za správný názor krajského soudu, který dovedl, že finanční ředitelství dostatečně odůvodnilo své úvahy o časovém rozlišení odpisů na 2 roky, resp. 4 roky. Je tomu tak proto, že při zařazení majetku k odepisování zcela nahradilo její vůli, čímž došlo k porušení základního principu, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon. Správní orgány proto postupovaly v rozporu s čl. 2 odst. 2 Ústavy České republiky. Stěžovatelka je též přesvědčena, že krajský soud pochybil, když dospěl k závěru že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nejsou nicotná, případně neplatná. Svým rozsudkem tak porušil čl. 89 odst. 2 Ústavy, neboť již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 17.11.1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98 uvedl, že „rozhodnutí v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat

za rozhodnutí, nýbrž za pakt“. Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na podrobný rozbor předmětného případu ve svém rozhodnutí. Poukázalo na to, že svou argumentací, že „není smyslem účetních (daňových) předpisů eliminovat při zjišťování hospodářského výsledku náklady, neboť by tím docházelo ke zdaňování veškerých příjmů bez ohledu na náklady“ naprosto popírá smysl zákonného ustanovení v Opatření, podle kterých se posuzuje, zda nedošlo k výraznějšímu narušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, což má v konečném důsledku vliv na vykázaný základ daně. Nesouhlas vyjádřilo finanční ředitelství s tvrzením stěžovatele v posledním odstavci bodu II. ve vztahu k jednorázovému odepsání. Plně se také finanční ředitelství ztotožnilo s citací v rozsudku týkající se nicotnosti a neplatnosti předmětného rozhodnutí. I nadále zastává názor, že stěžovatel neprokázal, že náklady na inzerci jsou výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Finanční ředitelství trvá na tom, že daňová rozhodnutí byla učiněna a vydána v souladu s právními předpisy a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou námitku stěžovatelky, pokud v kasační stížnosti vytyká krajskému soudu nesprávné posouzení otázky nicotnosti napadených správních rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dovodil z obsahu soudního spisu, že se stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku krajského soudu pro nicotnost správních rozhodnutí proto, že neměly obsahovat, ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uvedení právního předpisu - zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro rok 2001 (dále jen „zákon o účetnictví“) a Opatření FMF č. j. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „opatření FMF“).

Pod pojmem „nicotný správní akt“ je třeba chápat takový správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí nelze považovat. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Dílčí nedostatky výroku rozhodnutí nemusí způsobit jeho nicotnost, ale mohou způsobit jeho neplatnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 19/2004 - 53, ze dne 21. 4. 2004, č. j. 2 Azs 5/2004 - 48, ze dne 3. 6. 2003, č. j. 7 A 18/2001 - 18, vše na www.nssoud.cz; nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, II. ÚS 583/03, www.judikatura.cz).

Podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků platí, že pokud chybí v rozhodnutí některá z podstatných náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Ustanovení § 32

odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků stanoví, že základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Pod uvedením právních předpisů je třeba rozumět právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, tj. jak hmotněprávní, tak i procesněprávní. V případě dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob tak bylo třeba ve správních rozhodnutích uvést jak zákon o daních z příjmů, tak i zákon o správě daní a poplatků. Obě správní rozhodnutí ve výroku tyto právní předpisy uvedeny měly, a proto nelze, jak správně uvedl krajský soud, dovozovat, že by tato byla rozhodnutími neplatnými nebo i nicotnými. Jak již dříve vyslovil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 postačí, pokud je v rozhodnutí uveden podklad pro vyměření, resp. doměření, daně (hmotněprávní předpis) a podklad pro daňové řízení (procesněprávní předpis). Stěžovatelkou dovozované porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98 není v dané věci případné, neboť správní rozhodnutí obsahovala veškeré zákonné „esenciální náležitosti“.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku o pochybení krajského soudu, který dovodil, že náklad ve výši 610 000 Kč za inzerci v novinách P. nebyl vynaložen v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se již ve svých rozhodnutích zabýval otázkou prokazování uplatněných nákladů (výdajů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. nákladů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75 (www.nssoud.cz) uvedl, že „při posuzování toho, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí“. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 (www.nssoud.cz) se pak vyslovil následovně: „Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů“. V této věci však stěžovatelkou nebyly předloženy žádné důkazy o tom, zda vůbec v souvislosti s nákladem ve výši 610 000 Kč byly jí samotnou dosaženy zdanitelné příjmy, případně k zajištění a udržení jakých zdanitelných příjmů byl deklarovaný náklad ve skutečnosti vynaložen. Nestalo se tak nejen v průběhu daňového řízení (kontroly i odvolacího řízení), ale ani k dotazu soudu při ústním jednání. Stěžovatelka se výrobou ani distribucí v inzerátu prezentovaných výrobků líkérek H. a K., označených ochrannými známkami, nezabývala. Ani v tomto inzerátu nebyla prezentována jako držitelka licence k ochranné známce K. V účetnictví stěžovatelky za rok 2001 též nebyly zahrnuty výnosy plynoucí z vlastnictví ochranné známky K. a pouhým předložením uváděných licenčních smluv z roku 2003 nebylo možno prokázat tvrzenou souvislost mezi deklarovaným nákladem na inzerci v roce 2001 a blíže nespecifikovanými výnosy stěžovatelky. Závěr krajského soudu je proto také v této otázce v souladu se zákonem. Zvláště pak, když doložené smlouvy byly uzavřeny až v roce 2003, tedy ex post uplatnění nákladu ve výši 610 000 Kč a výše poplatku za užívání ochranné známky činila jednotlivě 10 000 Kč. Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou též námitku stěžovatelky, že krajský soud nebyl oprávněn, bez předchozího zrušení správních rozhodnutí, učinit si úsudek o tom, zda náklad ve výši 610 000 Kč byl stěžovatelkou uplatněn oprávněně či nikoli a že měl napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušit pro

argumentaci použitou v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Závěry finančního ředitelství jsou z jeho rozhodnutí dostatečně seznatelné. Finanční ředitelství předložené licenční smlouvy v daňovém řízení neosvědčilo jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatelky, že náklad ve výši 610 000 Kč sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí výslovně uvedlo (str. 6), že v účetnictví se nenacházejí žádné údaje o prodeji či pronájmu ochranné známky K. nebo o jiných výnosech plynoucích z jejího pronájmu, ani jiné zdanitelné příjmy pobírané z licenčních smluv, o které se stěžovatelka zmiňovala v odvolání. V následujícím pak dovodilo závěr, že stěžovatelka neprokázala, že zaúčtovaná položka 610 000 Kč byla vynaložena v souladu s ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Byť lze souhlasit se stěžovatelkou, že se finanční ředitelství ne zcela pregnantním způsobem v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádalo s jí předloženými důkazními prostředky, nelze konstatovat, že by tyto zcela pominulo nebo je vůbec nehodnotilo. Pokud tedy krajský soud pouze finančnímu ředitelství vytkl, že se ne zcela dostatečně ve svém rozhodnutí vyjádřilo o předložených smlouvách, místo aby jej, jak požadovala stěžovatelka, zrušil, tak nepochybil. Nutno podotknout, že krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství v tomto smyslu přezkoumal, a při jednání provedl i dokazování. Podle protokolu o jednání se k dotazu soudu stěžovatelka vyjádřila tak, že nemá žádné další návrhy na doplnění důkazního řízení. Nejvyšší správní soud pak má poukaz na tyto důkazy za dostatečný k přijetí závěru, že deklarovaný náklad za inzerci nebyl stěžovatelkou vynaložen k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak předpokládá ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že krajský soud nebyl sám oprávněn posuzovat oprávněnost uplatněného nákladu ve výši 610 000 Kč.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí také s námitkou, že ve správním řízení byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení a že pro tuto vadu v řízení mělo být napadené rozhodnutí krajským soudem zrušeno. Nejvyšší správní soud se rovněž ve svých rozhodnutích zabýval otázkou porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, např. v rozsudku ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105 (www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení nastane, pokud pracovník finančního úřadu konzultuje své rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o případném odvolání“. V rozsudku ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74 (www.nssoud.cz) dovodil, že „dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Pokud by tak neučinil, porušil by zásadu dvojinstančnosti, neboť by zkrátil daňový subjekt na jeho právech, když by mu neumožnil uplatnit nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci instančně vyššího správce daně případně vyloučily“. O tento případ však v předmětné věci zcela evidentně nešlo. Jak správce daně, tak finanční ředitelství věc po skutkové i právní stránce kvalifikovaly totožně. Dospěly k závěru, že stěžovatelkou vykazovaný náklad (jednorázový odpis DDHM) v částce 1 586 000 Kč nelze v roce 2001, v důsledku narušení věcné a časové souvislosti mezi náklady a výnosy, uplatnit v daňově uznatelných nákladech ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů v celé výši, ale pouze ve výši 25 % (správce daně), resp. 50% (finanční ředitelství). Odvolací orgán k argumentaci stěžovatelky, oproti správci daně, dovodil, že tento náklad lze jako daňově uznatelný zohlednit ve prospěch stěžovatelky ve dvojnásobné výši. Z tohoto důvodu také platební výměr ve prospěch stěžovatelky změnil a o částku 396 500 Kč v roce 2001 zvýšil daňově uznatelné náklady. Aby bylo možno dovozovat porušení namítaného principu, musel by odvolací správní orgán věc posoudit po skutkové i právní stránce zcela jinak, resp. vykročit jiným směrem. Šlo by o případ, kdy by se odvolací orgán vyslovil tak, že uplatněný náklad není nákladem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů nebo že stěžovatelka náklad ve výši 1 586 000 Kč vůbec nevynaložila, např. by nebylo prokázáno faktické uskutečnění nakoupeného DDHM. Finanční ředitelství však v předmětné věci, jak mylně dovozuje stěžovatelka, neposoudil věc po skutkové i právní stránce zcela jinak a nezatížil tak správní řízení vadou, pro kterou by jeho rozhodnutí muselo být zrušeno. Pokud krajský soud dospěl k právnímu závěru, byť ne zcela pregnantně odůvodněnému, že daňové řízení nebylo stíženo namítanou vadou, tak věc posoudil v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že krajský soud pochybil v případě posouzení uplatněného nákladu ve výši 1 586 000 Kč, který finanční ředitelství neuznalo ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů oprávněným z důvodu narušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v roce 2000.

Ze správního spisu v této souvislosti vyplývá, že stěžovatelka si vnitřní směrnicí ze dne 1. 8. 1999 stanovila, že DDHM bude odepisovat jednorázově při jeho pořízení, přičemž tento náklad bude nákladem běžného účetního období. Tato směrnice současně neřešila případy, kdy by z důvodu zařazení DDHM většího rozsahu do používání bylo třeba tento majetek odepisovat po více účetních obdobích. Stěžovatelka v roce 2001 nakoupila drobný majetek v hodnotě 330 090 64 Kč, který zařadila jako DDHM a jako takový jej v témže roce jednorázově odepsala do nákladů. Sporným rovněž nebylo, že stěžovatelka v roce 2000 nakoupila drobný hmotný investiční majetek (DHIM; pojmově od 1. 1. 2001 DDHM) ve výši 1 586 000 Kč, který v témže roce zaúčtovala na účet 028 a posléze jej v roce 2001 jednorázově odepsala postupem podle čl. IV. účtové třídy 0 opatření FMF. Tuto částku odpisů ve výši 1 586 000 Kč zahrnula obdobně jako v případě částky 330 090 64 Kč, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, do nákladů zdaňovacího období roku 2001 v plné výši.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 citovaného ustanovení také účetní odpisy, a to pouze u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek (§ 26 odst. 2 a 3); etc. Citované ustanovení zákona o daních z příjmů tak stanoví, že výše daňově uznatelných odpisů u DDHM je totožná s účetními odpisy. Pro určení oprávněnosti uplatněného výdaje ve výši 1 586 000 Kč je tedy třeba vycházet pouze z účetních předpisů, které byly pro stěžovatelku závazné a které se týkají odpisování majetku účetní jednotky v roce 2001, resp. jí v roce 2000 pořízeného DDHM.

Podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2001 platilo, že účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, o něm účtují a odpisují jej v souladu s účetními metodami. Podle odst. 2 citovaného ustanovení jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě by prováděly odpisování majetku v průběhu jeho používání. V souladu se základní zásadou vedení účetnictví obsaženou v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem, tedy tak, aby věrně zobrazovalo finanční situaci účetní jednotky. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví účtově osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení etc. Podle ustanovení čl. IV. účtové třídy 0 opatření FMF platilo, že sazby účetních odpisů si stanoví účetní jednotka sama, např. z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům, pokud opatřením není stanoven pravidelný (rovnoměrný) odpis po stanovenou dobu; drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

(ve znění platném pro rok 2000 – drobný hmotný investiční majetek) může být odepsán též jednorázově, pokud se však výrazněji nenaruší věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Aby bylo možno zodpovědět otázku, zda byla stěžovatelka oprávněna uplatnit si do nákladů roku 2001 částku 1 586 000 Kč či nikoliv, je nejprve třeba, jak to správně učinil krajský soud, posoudit, byla-li stěžovatelka oprávněna odepsat částku připadající na DDHM ve smyslu čl. IV. účtové třídy 0 opatření FMF jednorázově nebo ve více než jednom účetním období. Přitom podle čl. I. odst. 6 účtové třídy 0 opatření FMF platilo, že DDHM (do 31. 12. 2000 DHIM) jsou movité věci, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok. Stěžovatelka v této souvislosti bezvýhradně zastávala názor, že byla oprávněna uplatnit si odpis DDHM v částce 1 586 000 Kč jednorázově.

Krajský soud při výkladu čl. IV. účtové třídy 0 opatření FMF shodně s finančním ředitelstvím dovodil, že stěžovatelka nebyla oprávněna jednorázově uplatnit sporný účetní odpis, přičemž při absenci legální definice termínu „výraznějšího narušení věcné a časové souvislosti mezi náklady a výnosy“ vyšel ze smyslu a účelu uvedeného ustanovení opatření FMF, jakož i z okolností tohoto konkrétního případu. Výklad krajského soudu je i ústavně konformní, protože Ústavní soud již ve svém stanovisku ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (Sb. n. u. ÚS svazek č. 7, nález č. 13) vyslovil, že „soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci“. V předmětné věci nebyl výklad krajského soudu v rozporu s jazykovou interpretací citovaného ustanovení opatření FMF. Krajský soud vycházel i ze smyslu a účelu opatření FMF v návaznosti na princip účetních předpisů, kterým je rozložení nákladů tak, aby co nejméně ovlivnily hospodářský výsledek účetní jednotky, resp. aby nevyrovnaným (jednorázovým) uplatněním odpisů nedošlo ke zkreslení hospodářského výsledku účetní jednotky v jednom účetním období na úkor jiného. Výklad krajského soudu je rovněž v souladu se základní zásadou účetnictví uvedenou v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, a to s požadavkem, aby účetnictví pravdivě vypovídalo o skutečném stavu (hodnotě) majetku účetní jednotky, (tzn. věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem).

Pokud pak jde o samotné posouzení, zda v případě uplatnění jednorázového odpisu DDHM ve výši 1 586 000 Kč do nákladů v roce 2001 byla narušena věcná a časová souvislost mezi náklady a výnosy, Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní závěr krajského soudu je opodstatněný a byl též dostatečně a srozumitelně odůvodněn. Předně je třeba uvést, že předmětný DDHM byl podle faktury č. 200050102 ze dne 14. 6. 2000 nakoupen v roce 2000 od společnosti H. P., a. s. Podle vnitřní směrnice ze dne 1. 8. 1999 měl být DDHM odepsán jednorázově v roce pořízení. Podle vyjádření stěžovatelky obsaženém v protokolu ze dne 13. 1. 2004 nebylo nutné tento vnitřní předpis modifikovat, neboť k případu, ve kterém by bylo nutné DDHM odepisovat po více účetních obdobích, nedošlo. Bylo proto třeba posoudit, zda jednorázové uplatnění odpisů ve výši 1 586 000 Kč mohlo způsobit výraznější narušení věcné a časové souvislosti mezi náklady a výnosy, a to právě v roce 2000. Finanční ředitelství v předmětné věci dovodilo, že položka 1 586 000 Kč za pořízený DDHM, spolu s dalším pořízeným majetkem v hodnotě 1 901 194 28 Kč v tomto roce, činila téměř 45% z celkových výnosů vykázaných stěžovatelkou v roce 2000. Svůj závěr o tom, že byla narušena věcná a časová souvislost mezi náklady a výnosy pak opřelo finanční ředitelství

jednak o okolnost, že doba použitelnosti DDHM je delší než jeden rok, o zjištěný poměr mezi dosaženými výnosy a hodnotou nakoupeného DDHM spolu s dobou používání předmětného majetku (správce daně pak vycházel i z poměru dané částky k obratu stěžovatelky) a okolnosti, že v případě pořízeného DDHM se jednalo o již použité, resp. částečně opotřeбенé, movité věci. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s úvahou správních orgánů, že v roce pořízení předmětného DDHM došlo k výraznějšímu narušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Tato okolnost, jak opodstatněně dovodily správní orgány i krajský soud, vylučovala, aby stěžovatelka ve smyslu ustanovení čl. IV. účtové třídy 0 opatření FMF byla oprávněna jednorázově odepsat DDHM v celkové hodnotě 1 586 000 Kč, tedy zboží, jehož doba použitelnosti je ve smyslu ustanovení čl. I. odst. 6 účtové třídy 0 opatření FMF delší než jeden rok. Je pak pouze logickým závěrem, že tato doba mohla činit nejméně 2 účetní období, v jejichž rámci bylo možno odpisy uplatnit. Z uvedeného důvodu nebyla stěžovatelka oprávněna uplatnit deklarovanou částku 1 586 000 Kč v roce 2001 jako daňově uznatelný náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Závěr krajského soudu o neoprávněnosti uplatněného nákladu ve výši 1 586 000 Kč je vzhledem k uvedenému v souladu se zákonem.

Z uvedených důvodů není opodstatněná ani námitka o nesprávnosti závěru krajského soudu, který uvedl, že finanční ředitelství dostatečně odůvodnilo své úvahy a postup při určení časového rozlišení na 2 a 4 roky a že finanční ředitelství v rozporu se zákonem a čl. 2 odst. 3 Ústavy v podstatě nahradilo vůli stěžovatelky a modifikovalo účetnictví.

Jak sama stěžovatelka uvedla v podané žalobě (kde však namítala rozpor s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), nepřísluší správním orgánům modifikovat uplatněné odpisy DDHM, ale je jim zákonem povoleno dodatečně stanovit stěžovatelce základ daně a daň z příjmů právnických osob. Zásadní pro posouzení této námitky, byť to nebylo krajským soudem explicitně vyjádřeno, je okolnost, že napadeným rozhodnutím byla stěžovatelce dodatečně stanovena daň a nikoliv modifikováno účetnictví a jeho výsledky. Pokud správní orgány dospěly k závěru, že si stěžovatelka byla oprávněna uplatnit ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů 50% z částky 1 586 000 Kč, postupovaly nejen zcela v její prospěch, ale také v souladu s pravidly daňového řízení. Pokud i následně krajský soud dospěl k totožnému závěru, že ze strany správních orgánů nedošlo k nepřipustnému zásahu do účetnictví, je také tento závěr v souladu se zákonem. Třeba ještě dodat, že stěžovatelka v podané žalobě nenamítala, že neměla nárok uplatnit si náklad z titulu odpisů DDHM ve výši 1 586 000 Kč vůbec, ani netvrdila a neprokázala oprávněnost výše odpisu v jiné než plné výši. Její zásadní žalobní námitka totiž byla založena na nesprávném názoru, že byla oprávněna si uplatnit uvedenou částku v zdaňovacím období jednorázově, tj. v plné výši.

Pokud pak jde o stížní námitku o nezákonnosti výzvy vydané v průběhu odvolacího řízení, Nejvyšší správní soud pouze konstatuje, že se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná o nepřipustnou námitku. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňovala jiné právní důvody, než které uplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla; takové námitky jsou nepřipustné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 419/2004). Nejvyšší správní soud tak k namítaným právním vadám, které stěžovatelka neuplatnila v řízení u krajského soudu, nepřihlížel.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu