



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci a) žalobce: Ing. J. H., b) žalobkyně: P. H., oba zastoupeni JUDr. Radomírem Šimáčkem, advokátem se sídlem Vídeňská 9/IV, Klatovy, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2002, čj. 5386/110/2002 a čj. 11192/110/2002, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2006, čj. 58 Ca 20/2003 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2006, čj. 58 Ca 20/2003 - 67, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2002, čj. 5386/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Sušici ze dne 14. 2. 2002, čj. 8853/02/135970/0643, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 116 438 Kč. Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2002, čj. 11192/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Sušici ze dne 14. 2. 2002, čj. 8855/02/135970/0643, jímž byla žalobkyni jakožto spolupracující osobě žalobce ve smyslu ust. § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 114 755 Kč.

Žalobce a žalobkyně tato rozhodnutí žalovaného napadli dne 7. 2. 2003 u Krajského soudu v Plzni původně samostatnými žalobami shodného obsahu, které krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Žalobci v žalobách polemizovali se stanoviskem správce daně a žalovaného týkajícím se plateb, které žalobce, podnikající v oboru chovu drůbeže, poskytoval dodavateli krmných směsí pro drůbež, společnosti D., a. s. (dříve užívající obchodní jméno Z. D., a. s.). Žalobci uváděli, že se jedná o dlouhodobého obchodního partnera žalobce, s nímž žalobce uzavřel Smlouvu o výši pohledávek a formě jejich likvidace ze dne 18. 12. 1995. Podle žalobců smlouva upravovala v daném oboru standardní obchodní podmínky, které spočívaly v tom, že žalobce finanční prostředky, které měl aktuálně k dispozici, skládal u jmenovaného dodavatele krmiva, přičemž dle své potřeby odebíral krmné směsi, jejichž cena podle konkrétního odběru byla zaúčtována oproti prostředkům složeným na účet (saldokonto) dodavatele žalobcem. Smlouva umožňovala odběr až do záporného zůstatku tohoto saldokonta ve výši 500 000 Kč pro případ, že by žalobce neměl přechodně dostatek finančních prostředků. V případě záporného zůstatku saldokonta byl tento zůstatek úročen 13 % úrokovou sazbou ročně ve prospěch dodavatele, naopak v případě kladného zůstatku byl tento úročen 11 % úrokovou sazbou ve prospěch žalobce. V případě přebytku finančních prostředků měl žalobce díky tomuto úročení významnou slevu na poskytované zboží, naopak v případě jejich nedostatku mohl i nadále odebírat krmivo, byť za méně výhodnou cenu.

Žalobci namítali, že správce daně a žalovaný nebrali zřetel na uvedené hospodářské důvody a na skutečnost, že obě smluvní strany takto postupovaly po dobu cca 6 let. Finanční orgány podle žalobců nesprávně zhodnotily platby provedené v roce 1998 jako pouhé uložení finančních prostředků, které byly úročeny, a nikoli jako zálohy na odběr krmiva. Podle finančních orgánů se v daném případě jedná o daňové uznatelné výdaje až v roce 1999, kdy došlo k započtení kupní ceny krmné směsi proti jejímu odběru. Žalobci měli za to, že uvedené stanovisko nemá oporu v zákoně o daních z příjmů ani v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Žalobce účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví a ze zákona o účetnictví ani z žádného jiného právního předpisu podle názoru žalobců nevyplývala povinnost dodavatele vystavovat žalobci na jednotlivé zálohy zálohové faktury. Žalovaný se podle žalobců upnul pouze k tomu, že zálohy byly v případě kladného zůstatku saldokonta úročeny, tento úrok byl ovšem započítáván oproti pohledávce za odběr krmných směsí, byl tedy ve skutečnosti toliko slevou z kupní ceny. Žalobci poukazovali na to, že žádný právní předpis úročení záloh nezakazuje. Fakturování částek za jednotlivé odběry a jejich započítání oproti zaplaceným zálohám rovněž neodporuje účetním či daňovým předpisům. Účelem vkládání finančních částek na saldokonto byl odběr krmných směsí.

Smlouva počítala s dodáním krmných směsí pro vykrmení 6 turnusů brojlerů po 26 500 kusech ročně. Žalovaný podle žalobců účelově vytrhl rok 1998 a nezohlednil postup v předcházejících ani následujících letech, mimo jiné opominul, že v roce 1998 byly odebrány krmné směsi za částku 387 384 Kč uhrazené již zálohami v roce 1997. Postup finančních orgánů podle žalovaného neodpovídá skutečnému stavu věci a je tudíž v rozporu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 8. 2. 2006, čj. 58 Ca 20/2003 - 67, žaloby zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud především dospěl rozбором předmětné smlouvy ze dne 18. 12. 1995 k závěru, že se nejedná o žádný smluvní typ upravený v občanském ani obchodním zákoníku, ale o smlouvu inominátní. O kupní smlouvu ve smyslu ust. § 409 a násl. obchodního zákoníku se podle krajského soudu nejedná z toho důvodu, že touto smlouvou se dodavatel nezavázal dodat žalobci zboží určené jednotlivě nebo co do množství a druhu a žalobce se nezavázal převést na něho vlastnické právo k tomuto zboží. Nejde ani o smlouvu o smlouvě budoucí dle ust. § 289 a násl. obchodního zákoníku, neboť absentuje podstatná náležitost takové smlouvy, kterou je stanovení doby, ve které má být budoucí smlouva uzavřena. Předmětná smlouva není ani smlouvou o běžném účtu dle ust. § 708 a násl. obchodního zákoníku, byť vykazuje některé její znaky, smluvní stranou takové smlouvy však vedle majitele účtu může být pouze banka.

Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že smlouva fakticky zakládala právo žalobce deponovat na účtu jeho momentálně volné finanční prostředky, byť s prioritním určením na úhradu kupní ceny, avšak za odběry krmných směsí předem neurčených co do času ani množství, dále právo na úrok v případě kladného zůstatku saldokonta a právo na odběr směsí i v případě záporného zůstatku, společně s povinností platit ze záporného zůstatku úrok. Smlouva tedy nebyla právním důvodem vlastních dodávek krmných směsí, tím byl zcela samotný obchodní závazkový vztah v podobě kupní smlouvy vzniklé na základě konkrétní objednávky žalobce a jemu odpovídajícího konkrétního plnění dodavatele. Smluvní strany částky došlé na účet u dodavatele neoznačovaly jako zálohy. Pojem „záloha“ krajský soud obecně vymezil jako dílčí platbu na sjednanou cenu za dohodnuté a dosud neposkytnuté plnění. Zaplacení zálohy obchodní zákoník považuje za částečné plnění závazku, peněžení prostředky poskytnuté odběratelem jako záloha se tedy stávají vlastnictvím dodavatele již v okamžiku úhrady. Tak tomu ovšem podle krajského soudu v daném případě nebylo. O tom má svědčit skutečnost, že úhrady za odebrané krmné směsi byly podle smlouvy odepisovány ze saldokonta v den splatnosti faktury, a dále skutečnost, že uložené prostředky byly úročeny, takže se podle názoru krajského soudu již pojmově nemohlo jednat o peněžní prostředky dodavatele. Účel, ke kterému byly volné peněžní prostředky na účet skládány, není sám o sobě podle krajského soudu relevantní skutečností opodstatňující závěr,

že se jednalo o zálohu. Krajský soud dospěl k závěru, že i po připsání na účet dodavatele zůstaly peněžní prostředky ve vlastnictví žalobce.

Krajský soud dále poukázal na ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož musí existovat věcná a časová souvislost mezi daňově uznatelnými výdaji a zdanitelnými příjmy poplatníka. Jestliže připsání částek na účet vedený dodavatelem nevedlo k právnímu důsledku v podobě částečného splnění závazku a peněžní prostředky až do odepsání ze saldokonta zůstávaly ve vlastnictví žalobce, nemohlo se jednat o daňový výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tento účetní výdaj nebyl vynaložen s cílem přivodit zdanitelný příjem a náležel do kategorie výdajů nedaňových.

Námitku žalobců, podle níž správce daně nezohlednil jako daňový výdaj odběr krmných směsí v roce 1998 ve výši 387 384 Kč uhrazený již platbami v roce 1997, krajský soud shledal přípustnou, byť ji žalobci neuplatnili v odvoláních proti platebním výměrům, ovšem hodnotil ji rovněž jako nedůvodnou. Daňový řád neukládá správci daně povinnost provést u konkrétní daně daňovou kontrolu všech zdaňovacích období, je na správci daně, na co daňovou kontrolu zaměří. V daném případě správce daně prováděl daňovou kontrolu k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998, nikoli za rok 1997, nezkoumal tedy ani důvodnost výdajů zahrnutých žalobcem do tohoto zdaňovacího období. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že sporné účetní výdaje mohou být daňově účinnými výdaji až v roce 1999, k čemuž v souladu s ust. § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédl. Naopak mu nelze po právu vytýkat, že nezohlednil účetní výdaj roku 1997 v daňových výdajích roku 1998, neboť zdaňovací období roku 1997 kontrolováno nebylo, nebyl tedy v tomto ohledu zatížen povinností vyplývající z ust. § 16 odst. 8 daňového řádu.

Žalobci (dále též „stěžovatelé“) napadli rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, přičemž uvedli, že se opírají o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

Stěžovatelé především namítají, že krajský soud měl předmětnou smlouvu posoudit jako smlouvu kupní. Smluvní strany této smlouvy jsou označeny jako dodavatel a odběratel, přičemž je stanoveno, že odběratel bude odebírat krmné směsi pro výkrm 6 turnusů po 26 500 kusech brojlerů. Strany si tedy sjednaly dodání zboží, byť není přesně stanoveno jeho množství a druh. Stěžovatel odebíral krmné směsi již pod dobu 3 let před uzavřením smlouvy a obě strany tedy měly představu, jaké krmné směsi budou odebírány, v jakém množství a termínech, neboť vykrmení jednoho turnusu trvá vždy cca 38 - 40 dní. Smlouva byla tedy s ohledem na ust. § 266 obchodního zákoníku dostatečně určitá a lze ji dle jejího obsahu a vůle stran považovat za řádně uzavřenou kupní smlouvu.

Pokud jde o dohodnutý způsob placení dodávek, stěžovatelé odkazují na důvody, které ke sjednání takových platebních podmínek vedly, popsané již v žalobách. Podle názoru stěžovatelů krajský soud nesprávně posoudil předmětné platby jako uložení finančních prostředků, a nikoli jako úhrady záloh a takové hodnocení je v rozporu se smlouvou a s faktickým chováním smluvních stran. Sjednané úročení zůstatku není v rozporu se zákonem. Pokud měl krajský soud za to, že smlouva nebyla právním důvodem nákupu krmných směsí, měl se zabývat tím, co bylo tímto právním důvodem a proč byly krmné směsi dodávány a zálohové platby zúčtovávány. Podle názoru stěžovatelů postupoval správce daně i krajský soud velmi formalisticky, přičemž došlo k porušení ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu.

Stěžovatelé dále uváděli, že postupovali v souladu s účetními předpisy platnými v rozhodném účetním období pro podnikatele účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (opatření Ministerstva financí č. 281/71 702/1995), když do peněžního deníku zúčtovali jednotlivé zálohové platby a neúčtovali až o konečných fakturách dodavatele. Zálohové platby pak byly podle jejich názoru nesporně výdajem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, když právní důvod těchto plateb stěžovatel v souladu s ust. 31 odst. 9 daňového řádu prokázal uvedenou smlouvou, vyjádřením dodavatele i logikou věci, neboť není sporu o tom, že stěžovatel vykrmil jednotlivé turnusy brojlerů a tyto prodal, přičemž příjem z prodeje zahrnul do svých příjmů a tudíž i do základu daně, musel tedy obdržet i patřičné množství krmných směsí, jak bylo ve smlouvě dojednáno.

Stěžovatelé konečně poukazovali na to, že při provádění daňové kontroly pro rok 1998 měl správce daně k dispozici faktury dodavatele i přehledy saldokonta za rok 1998, takže musel nutně zjistit, že v tomto roce došlo k vyúčtování platby ve výši 387 384 Kč uskutečněné stěžovatelem již v roce 1997. Pokud tedy správce daně dovodil, že nešlo o zálohové platby v roce 1997, měl uvedenou částku zohlednit jako výdaj v roce 1998. To neučinil a rozporný je v tomto ohledu i závěr krajského soudu, když hovořil o účetních výdajích z roku 1997. Stěžovatelé krajskému soudu vytýkali, že převzal účelový přístup správce daně. V kontrolovaném období byly platby stěžovatele považovány za uložení finančních prostředků, mimo toto období pak za zálohy, k nimž nelze přihlížet, neboť toto období nebylo kontrolováno. Správce daně měl povinnost zohlednit při stanovení základu daně za rok 1998 všechny skutečnosti, které byly v průběhu daňového řízení zjištěny.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, přičemž uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. K poslední námitce stěžovatelů žalovaný poukázal na to, že skutečnosti zjištěné při kontrole zdaňovacího období roku 1998 správce daně zohlednil při stanovení daně pro rok 1999, když mezi výdaje tohoto roku zahrnul částky, které nebylo možné jako výdaje uznat v roce 1998. Kontrolu roku 1997 správce daně neprováděl, nemohl tedy vzít v potaz

skutečnosti, které by zjistil při daňové kontrole za toto období. Stěžovatelé měli podle žalovaného možnost podat v souladu s ust. § 41 daňového řádu dodatečné daňové přiznání, pokud chtěli uplatnit dodatečně zjištěné skutečnosti, které mají vliv na výši jejich daňové povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, následovně:

V první řadě je třeba říci, že mezi účastníky řízení v předmětné věci není sporná skutková stránka věci, sporné je hodnocení právní otázky spočívající v tom, zda platby, které stěžovatel zcela nepochybně uskutečnil v roce 1998, je možné považovat za daňově uznatelný výdaj pro toto zdaňovací období. Jde tedy především o výklad hmotněprávních ustanovení § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž stěžovatelé v žalobách i v kasační stížnosti uváděli řadu argumentů, proč pokládají názor finančních orgánů a posléze i krajského soudu o této otázce, za nesprávný. Krajský soud pro řešení této otázky považoval za zásadní posouzení charakteru stěžovatelem uzavřené smlouvy a ze svého dílčího závěru, že v daném případě nejde o smlouvu kupní, dovozoval, že provedené platby nemohou být zálohami na nákup krmných směsí, ale pouhým uložením finančních prostředků a tudíž nemohou být v předmětném období ani daňově uznatelným výdajem. S tímto myšlenkovým postupem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Má-li být určitá finanční operace považována za daňově relevantní výdaj daňového subjektu, který v rozhodné době účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví, musí se v první řadě jednat vůbec o „výdaj“, takovou operací tedy muselo dojít ke zmenšení majetku daňového subjektu o příslušnou částku. Krajský soud tvrdí, že finanční částky byly na účtu vedeném u dodavatele pouze deponovány, nadále byly tedy součástí majetku stěžovatele a na dodavatele přešly až v okamžiku, kdy byly zaúčtovány vůči konkrétní dodávce krmných směsí. Takové hodnocení však podle názoru Nejvyššího správního soudu neodpovídá skutečné vůli smluvních stran vyplývající z předmětné smlouvy, ani jejímu faktickému uplatňování mezi stěžovatelem a jeho obchodním partnerem.

Účelem plateb stěžovatele rozhodně nebylo uložení finančních prostředků s cílem jejich zhodnocení, jak je to běžné u bankovních vkladů, základním účelem těchto plateb bylo od počátku pořízení krmných směsí pro chov drůbeže, který byl předmětem podnikání stěžovatele. Úročení se nevztahovalo k platbám samotným, ale odvíjelo se od aktuálního stavu konta. V případě kladného zůstatku přirůstaly úroky ve prospěch stěžovatele, záporný zůstatek byl naopak úročen ke stěžovatelově tíži, tyto skutečnosti se ovšem až do skončení spolupráce mezi oběma obchodními partnery nemohly projevit v majetkové sféře stěžovatele jinak, než opět potřebou vyšších či naopak nižších plateb na saldokonto, aby smluvený odběr

krmiva mohl pokračovat. Zaplacené částky nebyly u dodavatele žádným způsobem fixovány, ze smlouvy ani z následné praxe nevyplývá, že by dodavatel nebyl oprávněn s těmito částkami od počátku disponovat jako se svým majetkem. To samozřejmě nic nemění na skutečnosti, že v případě ukončení spolupráce by u kladného výsledku saldokonta stěžovateli vznikla vůči jeho obchodnímu partnerovi pohledávka na vrácení tohoto zůstatku. U druhově určených věcí ve formě peněz lze ostatně jen stěží rozlišovat mezi pohledávkou a finanční částkou ve vlastnictví daného subjektu, která je deponována u někoho jiného. Pro případ vložení peněz na bankovní účet, které samo o sobě samozřejmě není daňově uznatelným výdajem, vychází česká právní úprava z toho, že tímto úkonem vzniká majiteli účtu pohledávka vůči bance – viz exekuce formou příkázání pohledávky z účtu u peněžního ústavu.

Jako rozhodující se tedy v daném případě jeví účel předmětných plateb, přičemž je zřejmé, že stěžovatel nemohl po zaplacení s uvedenými částkami, které byly evidovány na účtu u dodavatele, dále disponovat, jak je to běžné u bankovního účtu, tyto platby byly tedy s konečnou platností určeny na budoucí odběr krmných směsí od dodavatele. Zároveň se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovateli, že tyto platby byly prováděny na základě platného právního titulu, kterým byla předmětná smlouva, jež byla co do předmětu plnění i co do způsobu placení dostatečně určitá, aby podle ní obě strany mohly postupovat. K tomuto závěru lze dospět s přihlédnutím nejenom k samotnému textu smlouvy, ale i k dosavadní zavedené praxi mezi oběma partnery, kterou finanční orgány ani krajský soud nezpochybňovaly a kterou je třeba v souladu s ust. § 266 odst. 3 obchodního zákoníku vzít při výkladu smlouvy v potaz. Jak důvodně upozorňují stěžovatelé, předmět plnění je ve smlouvě definován stručně jako krmné směsi pro šest turnusů po 26 500 kusech brojlerů, neboť vzhledem k dosavadní spolupráci a zkušenostem obou smluvních stran v oboru bylo oběma stranám zřejmé, jaké množství a jaké druhy krmných směsí jsou k vykrmení toho počtu brojlerů třeba. Zároveň z ostatních ustanovení smlouvy vyplývá, že se nejedná o jednorázovou dodávku krmných směsí, ale že jde o dodání takto definovaného množství krmiva ročně, byť to není v čl. I smlouvy výslovně uvedeno.

Jedná se tedy v každém případě o platnou smlouvu, na jejímž základě byly předmětné platby prováděny, přičemž Nejvyšší správní soud nepokládá v dané věci za podstatné, zda jde o zákonem upravený smluvní typ nebo o smlouvu nepojmenovanou. Nejvyšší správní soud se přiklání k názoru stěžovatelů, že šlo v daném případě o kupní smlouvu dle ust. § 409 a násl. obchodního zákoníku, jejíž podstatné náležitosti jsou dostatečným způsobem definovány, neboť jejím předmětem je zboží určené co do druhu jako krmné směsi pro brojlerů a co do množství dávkou postačující pro vykrmení výše uvedeného počtu brojlerů ročně, přičemž z čl. I smlouvy je zřejmé, že se stěžovatel zavázal k odběru tohoto zboží, čemuž tedy odpovídá závazek dodavatele takové zboží poskytnout. Z čl. II smlouvy vyplývá, že se stěžovatel zavazuje zaplatit za krmné směsi kupní cenu, přičemž z

tohoto ustanovení i z okolností uzavření smlouvy ve smyslu ust. § 409 odst. 2 obchodního zákoníku je patrná vůle stran uzavřít smlouvu bez určení kupní ceny, při absenci jiného ujednání je tedy třeba usuzovat na to, že byly krmné směsi prodávány za cenu obvyklou (§ 448 obchodního zákoníku). Nejvyšší správní soud má tedy za to, že mezi smluvními stranami byla uzavřena platná kupní smlouva obsahující zvláštní ujednání o způsobu placení a že tudíž není žádný důvod, proč jednotlivé platby stěžovatele nepovažovat za zálohy na nákup dohodnutého množství krmiva. I kdyby se však mělo jednat o dohodu blížíící se svým charakterem smlouvě o smlouvě budoucí, tedy smlouvě o budoucích kupních smlouvách, za něž by byly považovány, jak činil krajský soud, až jednotlivé dohody o konkrétních dodávkách krmiva, není žádný důvod, proč by po uzavření předmětné smlouvy nemohly být placeny zálohy na budoucí nákupy krmných směsí, naopak platba zálohy po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí je běžná i v jiných oborech, než jsou obchodní vztahy v zemědělství. Základní charakteristikou zálohové platby v obchodním styku je, že se její výše započítává do konečné ceny poskytovaného zboží nebo služby, což je v daném případě splněno.

Stěžovatelům je třeba dát za pravdu i v tom ohledu, že takto definované výdaje daňového subjektu, který účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví, splňují i další zákonné podmínky, aby mohly být zohledněny v základu daně z příjmů. Jak již bylo řečeno, tyto výdaje byly jednoznačně vynaloženy za účelem nákupu krmných směsí pro drůbež, byly tedy nezbytné pro chov drůbeže a její následný prodej, který byl zdrojem stěžovatelových zdanitelných příjmů. Jedná se tedy o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zároveň je v daném případě splněna i podmínka věcné a časové souvislosti výdajů a příjmů stěžovatele v daném zdaňovacím období ve smyslu ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení je totiž třeba vykládat ve světle dalších ustanovení zákona o daních z příjmů, zejména ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, které v rozhodném znění definovalo základ daně rozdílným způsobem pro poplatníky, kteří vedli podvojný účetnictví (nyní účetnictví), a poplatníky, kteří vedli účetnictví jednoduché (nyní daňovou evidenci).

U poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví musí být pro zaúčtování určitého výdaje i pro jeho daňové uplatnění rozhodující okamžik, kdy byla předmětná platba uskutečněna. Přitom není ve věci rozhodné, že v daném případě byly zálohové platby uskutečněny ve zdaňovacím období roku 1998, krmné směsi za tyto prostředky byly nakoupeny v roce 1999 a že zdanitelný příjem z prodeje odpovídajícího počtu brojlerů mohl být dosažen až v letech následujících. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze vykládat tak, že by zdanitelný příjem musel být dosažen ve stejném zdaňovacím období, kdy byl vynaložen jemu korespondující výdaj. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaného pod č. 264/2004 Sb. NSS, realizované výdaje se ani nemusí vždy přímo projevit v příjmech

daňového subjektu, musí však být v každém případě za tímto účelem vynaloženy, musí zde tedy být přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy. Tento vztah je podle názoru Nejvyššího správního soudu dán i u zálohových plateb stěžovatele. U poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví by nebylo správné, pokud by uvedená platba byla uplatňována jako daňový výdaj až v roce 1999, kdy byly dodány krmné směsi, jestliže se platba uskutečnila již ve zdaňovacím období roku 1998. V tomto ohledu se předmětná věc odlišuje od situace posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2007, čj. 1 Afs 72/2006 - 58, dostupném na adrese www.nssoud.cz, kde stěžovatelem byl daňový subjekt účtující v soustavě podvojného účetnictví.

Věcná a časová souvislost příjmů a výdajů by v případě zálohových plateb hrazených stěžovatelem nebyla dána tehdy, pokud by takto hrazené částky řádově převyšovaly objem krmných směsí, které by stěžovatel hodlal v následujících letech odebrat, a nebylo by tudíž zřejmé, že takové částky byly skutečně vynaloženy na dosažení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Tak tomu ovšem v předmětné věci nebylo, neboť mezi účastníky není sporná skutečnost, že stěžovatel hradil tyto platby a odebíral krmné směsi průběžně, takže z hlediska celého období spolupráce celkový objem plateb korespondoval celkovému objemu nakoupeného krmiva. Pokud by po případném ukončení spolupráce přece jen zůstal na saldokontu kladný zůstatek, který by dodavatel stěžovateli proplatil, není důvod, proč by taková částka neměla být zohledněna jako zdanitelný příjem stěžovatele v příslušném zdaňovacím období. Stěžovatel tedy evidentně neuplatňoval tyto platby jakožto daňové náklady z toho důvodu, že by chtěl krátit svoji daňovou povinnost, ale proto, že takový postup vyplýval z ekonomické podstaty právních vztahů mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. K této skutečnosti je třeba při hodnocení otázky, zda se jedná o daňově uznatelné náklady z hlediska ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přihlížet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006 - 75, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že zálohové platby, které stěžovatel hradil v roce 1998, měly být zohledněny při stanovení základu daně za toto zdaňovací období, je tudíž bezpředmětné zabývat se otázkou, jak mělo být naloženo s obdobnými platbami, které stěžovatel hradil v roce 1997.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně a žalovaný nesprávně posoudily otázku, zda platby hrazené stěžovatelem jeho dodavateli v roce 1998 jsou daňově uznatelným výdajem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v daném zdaňovacím období. Krajský soud měl proto žalobami napadená rozhodnutí pro tuto důvodně vytýkanou vadu zrušit jako nezákonná, pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí rovněž nezákonné.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. tedy rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu