



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobkyně: **A. K., a. s.**, se sídlem X, zastoupena Mgr. Janem Tomaierem, advokátem se sídlem Jankovcova 49, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, čj. 22961/15/5200-11431-706871,

t a k t o :

- I. Žaloba **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 :

Vymezení věci

Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 7. 2014, čj. 3285660/14/2112-05702-209040. Tímto platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a stanoveno penále.

Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že majetek vyřazený v důsledku škody musí být v okamžiku vzniku škody ve vlastnictví poplatníka, neboť zaúčtování a daňové posouzení samotné škody se provádí vždy u vlastníka majetku. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně nedostála své povinnosti prokázat svá tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), tedy neprokázala vlastnické právo ke stavebnímu stroji JCB 3X (dále jen „stavební stroj“) a

vozidlu Tatra 815 (dále jen „vozidlo Tatra“), a dále neprokázala, že zabavením těchto věcí vznikla žalobkyni škoda ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“). Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně podle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o rezervách“), porušila zásady pro tvorbu opravných položek, neboť uplatnila jako náklad dle § 24 odst. 2 písm. i) z. d. p. opravnou položku k pohledávce za osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p.

Obsah žaloby, vyjádření k žalobě a replika

V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla, že jí byla odepřena možnost vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, která byla správcem daně v průběhu řízení opakovaně přepracována. Správce daně předložil pozměněnou zprávu o daňové kontrole s rozsahem navýšeným z 18 stran na 23 stran, přičemž v místě projednání nebylo možné zjistit, zda se jednalo pouze o rozšíření, či zda došlo k přepracování některých pasáží. Striktní požadavek ze strany správce daně na okamžité projednání fakticky znamenal odnětí práva na projednání zprávy o daňové kontrole. Protokol o kontrole (*správně patrně zprávu o kontrole – pozn. soudu*) tak nebylo možné použít jako důkazní prostředek pro vyměření daně dodatečným platebním výměrem.

Ve druhém žalobním bodě žalobkyně poukázala na nesprávné závěry správce daně ohledně daňové uplatnitelnosti škody, kterou žalobkyně utrpěla. Správce daně v případě stavebního stroje a vozidla Tatra odmítl uznat náklady uplatněné žalobkyní v důsledku okolnosti, že tyto věci evidované v jejím účetnictví byly zabaveny policií jako věci původně odcizené třetím osobám. Přes rozsáhlé námitky žalobkyně žalovaný v rámci odvolacího řízení na tyto námitky nereagoval a namísto toho uvedl rozsáhlý výklad problematiky účtování a daňové uznatelnosti škody. Zásadním bodem sporu je formalistický a restriktivní výklad § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p., kterým je upravena problematika škody jako daňového nákladu. Toto ustanovení označuje jako daňově uznatelný výdaj mj. i škodu způsobenou podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Správce daně při hodnocení důkazů postupoval extrémně formalisticky a nelogicky tak, že to hraničilo s jeho svévolí.

Správce daně i žalovaný (str. 14 napadeného rozhodnutí) dovozují, že majetek vyřazený v důsledku škody musí být v okamžiku vzniku škody ve vlastnictví poplatníka, aniž by vysvětlili, z jakého ustanovení, případně na základě jaké výkladové metody k takovému závěru došli. Naopak závěr prezentovaný správcem daně i žalovaným je v rozporu s gramatickým výkladem příslušného ustanovení a odlišný výklad nelze dovodit ani při analýze jeho účelu. Je zřejmé, že účelem existence institutu daňově uznatelné škody je postižení situace, kdy dojde ke snížení majetku poplatníka v důsledku vyřazení části majetku, přičemž tato škoda je omezena výší případné náhrady. Musí se přitom jednat o škodu způsobenou neznámým pachatelem, což musí být potvrzeno kvalifikovaným způsobem – potvrzením policie. Z uvedeného nevyplývá, že by se nutně muselo jednat o majetek, který v okamžiku vzniku škodní události byl ve vlastnictví daňového poplatníka. Žalobkyně evidovala ve svém majetku stavební stroj a automobil zakoupené od třetích osob. Je přitom zřejmé a správcem daně ani nebylo zpochybněno, že k tomuto zařazení do evidence došlo oproti reálně vynaloženému nákladu na pořízení. K vyřazení obou věcí

z evidence pak došlo v důsledku trestné činnosti neznámého pachatele. Tyto věci byly policií odebrány a navraceny původním vlastníkům. Důvodem, proč se příslušné věci nestaly vlastnictvím žalobkyně a proč byly následně zabaveny, byla právě trestná činnost neznámého pachatele. Všechny znaky požadované předmětným ustanovením zákona o daních z příjmů pro daňově uplatnitelnou škodu tak byly splněny. V dané situaci ani neexistuje důvod, proč by měla být daňová uplatnitelnost nákladu vyloučena. S ohledem k tomu, že zabavené věci byly navraceny původnímu vlastníku, nevznikla daňově uznatelná škoda nikomu jinému, neboť původní vlastník byl povinen navracenou věc z daňového hlediska zohlednit.

Třetí žalobní bod se týkal nesprávného hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů ve vztahu ke stavebnímu stroji a vozidlu Tatra. Ze strany správce daně došlo ke zpochybnění identity stavebního stroje, který žalobkyně pořídila na základě kupní smlouvy s M. T. a který byl zabaven policií. Úvahy o tom, že příslušný stavební stroj je odlišný od stroje zabaveného, vycházejí jen z toho, že byl v kupní smlouvě uzavřené s panem T. označen výrobním číslem a v policejním usnesení identifikátorem VIN, jsou iracionální za situace, kdy žádný jiný stroj tohoto typu nebyl žalobkyní evidován. Na zařízení tohoto typu je přitom běžně uváděno více identifikátorů, což žalovaný nezpochybňuje. Žalovaný ovšem v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na důkazní břemeno, které měla nést žalobkyně s tím, že je nutné prokázat vynaložení nákladu zaneseného do účetnictví, a to způsobem uvedeným na příslušném účetním dokladu. Žalovaný dále poukázal na možnost předložit osvědčení o stroji, což žalobkyně neučinila.

Správce daně vykonstruoval zcela absurdní situaci, kdy žalobkyně byla nucena prokazovat identitu odcizeného a posléze zabaveného stroje vrcholně formalistickým způsobem za situace, kdy o identitě žalobkyní koupeného stroje nebyl důvod pochybovat. Pokud neexistují pochybnosti, že žalobkyni byl policií zabaven stroj určitého typu, přičemž se jedná o jediný žalobkyní evidovaný stroj, jsou jakékoliv pochybnosti o identitě tohoto stroje účelové. Žalobkyně přesto důkazy k prokázání identity stroje navrhla (evidence výrobce, spis trestního soudu). Žalobkyně však nebyla oprávněna ani k nahlížení do soudního spisu ani do příslušné evidence výrobce, protože nebyla účastníkem trestního řízení vedeného s panem T., ani nebyla v době daňové kontroly evidována u výrobce jako vlastník stroje. Naproti tomu správce daně disponuje oprávněním podle § 93 odst. 4 d. ř. a všechny osoby a orgány jsou povinny mu poskytnout důkazní prostředky za účelem správy daní. Požadavek správce daně, aby důkazní prostředky odpovídající důkazním návrhům opatrovala žalobkyně sama, ačkoliv tyto důkazní prostředky mohou být poskytnuty pouze správci daně, je za dané situace projevem svévole, je v rozporu se zásadami rovnosti a spolupráce v daňovém řízení uvedenými v § 6 odst. 1 a 2 d. ř., jakož i s povinnostmi správce daně podle § 92 odst. 2 d. ř.

Obdobně správce daně přistoupil k odebrání vozidla Tatra, kdy odmítl usnesení o odebrání vozidla provést k důkazu s tím, že to může svědčit maximálně o způsobení škody panu K. jakožto původnímu vlastníku vozidla. Správce daně zřejmě vyšel z chybného předpokladu, že trestnou činností může být poškozen toliko vlastník odcizeného vozidla a nikomu jinému škoda vzniknout nemůže. Právě panu K. byl však automobil navracen (to vyplývá z usnesení Okresního soudu v Berouně) a škoda mu tedy

nevznikla. Naopak žalobkyni škoda vznikla, protože vynaložila náklad na pořízení vozidla, které jí bylo zabaveno.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla, že daňové orgány nesprávně posoudily vztah mezi žalobkyní a V. V. starším jako vztah osob spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) z. d. p. V důsledku toho správce daně dovodil, že žalobkyně neoprávněně uplatnila opravné položky ve vztahu k pohledávkám za panem V. V. starším, otcem předsedy představenstva žalobkyně Ing. V. V. mladšího. Tento závěr správce daně převzal i žalovaný, jenž zaujal takový výklad, který v co nejširším rozsahu zamezí „optimalizování“ daňové povinnosti. Konkrétní okolnosti, které by měly svědčit o blízkém vztahu mezi žalobkyní a panem V. V. starším, správce daně ani žalovaný neuvedli.

Žalobkyně zdůraznila, že výklad prosazovaný správcem daně je nepřipustně extenzivní a nemá oporu v zákoně. Pro posouzení dané věci je relevantní § 116 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „o. z.“), podle něhož se osoby v poměru rodinném nebo obdobném pokládají za osoby sobě navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní. Správce daně však žádný výklad tohoto ustanovení ani aplikaci na projednávanou situaci neprovedl.

Žalobkyně citovala z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 2013, sp. zn. 29 Cdo 1212/2012, dle kterého *„[p]ro založení poměru osob blízkých je nezbytný bezprostřední vztah dotčených osob. Skutečnost, že právnickou osobu lze považovat za osobu blízkou jiné než dotčené fyzické osobě (byť by šlo o osobu této fyzické osobě blízkou ve smyslu § 116 občanského zákoníku), je sama o sobě nerozhodná. Jinak řečeno, okolnost, že právnická osoba na straně jedné a fyzická osoba na straně druhé mají společnou osobu blízkou, z nich ještě nedělá osoby, jež jsou si navzájem blízké.“* Úvaha správce daně je tak ve zcela zjevném rozporu s aktuální rozhodovací praxí Nejvyššího soudu.

Obdobně nesprávná je dle žalobkyně úvaha o teleologickém výkladu zákona. Teleologickým výkladem nemůže správce daně doplnit text zákona ve svůj prospěch – zde nepřipustným rozšiřováním okruhu osob blízkých oproti zákonnému vymezení, a to navíc v rozporu s judikaturou Nejvyššího soudu. V oblasti vztahu mezi správcem daně a žalobkyní jakožto daňovým subjektem je naopak na místě uplatnit zásadu *in dubio mitius*.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. K námitce žalobkyně, že jí byla odepřena možnost vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, která byla správcem daně v průběhu řízení opakovaně přepracována, odkázal na strany 9 až 11 svého rozhodnutí. Žalobkyně byla s kompletními výsledky kontrolního zjištění prokazatelně seznámena písemností ze dne 14. 5. 2014 a byla jí stanovena přiměřená lhůta 15 dnů pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. Žalobkyně se ve lhůtě vyjádřila, avšak nepředložila ani nenavrhla žádné další důkazní prostředky. V takovém případě již nelze vyjádření doplňovat a zpráva o daňové kontrole musí být projednána. Žalovaný proto považuje daný postup za správný a souladný s § 88 odst. 3 d. ř., neboť v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze uplatnit další návrhy na doplnění. Navýšení rozsahu zprávy o daňové kontrole z 18 na 23 stran je způsobeno přidáním seznamu kontrolovaných dokladů, doslovných citací vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a stanoviska správce daně k tomuto vyjádření. To lze zjistit prostým

srovnáním obou textů. Nejedná se tak o žádná nová kontrolní zjištění, jak tvrdí žalobkyně. Zástupce žalobkyně měl možnost se se zněním zprávy o daňové kontrole seznámit na místě. To však odmítl, zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat a žádal o stanovení další lhůty k vyjádření. Na stanovení další lhůty však ze zákona není nárok, a to i z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení. Pokud by to zákon umožňoval, teoreticky by okamžik projednání zprávy o daňové kontrole nikdy nenastal. Projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo zcela v souladu s daňovým řádem. Poté, co byla žalobkyně prokazatelně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a došlo k předložení konečné verze zprávy o daňové kontrole, má žalobkyně další možnost se proti těmto zjištěním bránit i navrhnout další důkazní prostředky, a to prostřednictvím odvolání, čehož využila.

K námitce nesprávných závěrů správce daně ohledně daňové uplatnitelnosti škody utrpěné žalobkyní žalovaný uvedl, že se jedná o rozdílný výklad § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Dle žalovaného se v případě vyřazení stavebního stroje a vozu Tatra nejednalo o škodu způsobenou podle potvrzení policie neznámým pachatelem, jelikož poškozenými s nárokem na uplatnění daňového nákladu byli pouze původní a skuteční vlastníci, kteří mohli jako jediní oprávnění obdržet originální potvrzení o odcizení věci od policie. Žalobkyni nebyl stroj odcizen neznámým pachatelem, ale byl jí odebrán policií. Žalobkyně má možnost obrátit se s požadavkem na vrácení kupní ceny na osoby, od kterých věci koupila, což učinila.

K námitce žalobkyně ohledně nesprávné interpretace uplatnění škody žalovaný uvedl, že základní podmínkou pro uplatnění škody jako nákladu je, že majetek vyřazený v důsledku škody byl v okamžiku vzniku škody ve vlastnictví poplatníka, neboť zaúčtování a daňové posouzení samotné škody se provádí vždy u vlastníka majetku. To žalovaný uvedl rovněž na straně 14 svého rozhodnutí. Dále žalovaný na straně 15 svého rozhodnutí citoval z usnesení Okresního soudu v Berouně ze dne 30. 8. 2011, čj. 8 T 188/2010 – 324. Je zřejmé, že škodu nemůže daňově účinně uplatnit ten, kdo není vlastníkem věci. Z daňového hlediska je přitom irelevantní, z jakého důvodu nebyly dané věci ve vlastnictví žalobkyně. Žalovaný na straně 16 svého rozhodnutí dále uvedl, že žalobkyně neprokázala, že v souvislosti se zaúčtovaným nákladem došlo k faktickému úbytku konkrétního majetku, na základě něhož bylo dosaženo zdanitelných příjmů, tedy že se v tomto případě jedná o náklad ve smyslu § 24 z. d. p.

K námitce, že správce daně i žalovaný nepřipustně rozšířili okruh osob blízkých, což vedlo k nesprávnému posouzení žalobkyní uplatněné opravné položky, žalovaný uvedl, že se k této námitce, která zazněla rovněž v odvolání, vyjádřil na stranách 21 až 23 svého rozhodnutí. Podstatou je rozdílná interpretace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p. mezi žalobkyní a žalovaným. Dle zjištění správce daně se v případě vztahu žalobkyně jakožto právnické osoby a V. V. staršího jedná o vztah „jinak spojených osob“. Dle § 8a odst. 4 písm. b) zákona o rezervách nelze uplatnit opravnou položku u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů. Žalovaný podotkl, že nepovažuje za zcela obvyklou situaci, když si otec nechá ve společnosti, ve které je předsedou představenstva jeho syn, opravit automobil a neuhradí pohledávku. Tato skutečnost spíše svědčí ve prospěch názoru žalovaného o spojených osobách. V běžné obchodní praxi by jistě podnikatel činil kroky k uspokojení této pohledávky či získání nějakého protiplnění.

Žalobkyně v replice uvedla, že pokud správce daně změnil zprávu o daňové kontrole, aniž by svůj postup jakkoliv vysvětlil, bylo třeba poskytnout žalobkyni prostor na nastalou situaci reagovat. Nelze přitom přijmout zcela nepodložený závěr, že údajnou shodnost závěrů měla žalobkyně zjistit prostým srovnáním obou textů na místě. Při zachování povinnosti odborné péče je daňový poradce povinen seznámit se důkladně s podklady, mít možnost konfrontovat je s dalšími opatřenými podklady apod. Takovou činnost nelze provádět na místě kontroly. V praxi správců daně je poměrně častý postup, kdy správce daně opakovaně upravuje znění zprávy o daňové kontrole. Pravidelně dochází k situacím, kdy závěry daňové kontroly jsou sice shodné, ovšem odůvodnění se liší zcela zásadně, kdy správce daně pod tíhou námitek daňového subjektu zcela změní svou argumentaci či ji doplní o nová zjištění. Tímto postupem by mohl správce daně zbavit daňový subjekt práva vyjádřit se k pro něj zcela klíčovým zjištěním správce daně, což vede ke zjevně protiprávnímu jednání.

Dále žalobkyně v replice uvedla, že žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval neodůvodněnou premisu, že zaúčtování a daňové posouzení samotné škody se provádí pouze u vlastníka majetku. Odůvodnění, že něco „se provádí“ nelze považovat za věrohodné odůvodnění postupu správce daně. Žalovaný nereagoval ani na výtky, že dochází k formalistickému výkladu § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Žalobkyně k tomuto zdůraznila, že případy uváděné v § 24 odst. 2 z. d. p. spojuje to, že se považují za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ačkoliv přímo negenerují zdanitelný příjem. Jsou však z různých důvodů daňově aprobovaným výdajem (nákladem) podnikatele. Součástí jsou i položky, které zjevně nevedou k dosažení zdanitelných příjmů, protože byly vynaloženy marně, jako např. náklady na pokuty či pohledávky, které nemohou být uspokojeny. V případě písm. l) se jedná o situaci, kdy z důvodu mimo kontrolu podnikatele (trestný čin, vyšší moc) dojde ke škodě (újmě na majetku). Je přitom zřejmé, že uplatnění nákladu je možné toliko u té osoby, která je fakticky poškozena příslušným škodním jevem. Nic z toho však nevede k závěru, že by se mělo nutně jednat o majetek daňového poplatníka. Škoda v důsledku trestného činu může vzniknout řadou způsobů, přičemž jen v některých případech se dotýká přímo majetku podnikatele. Žalobkyně dodala, že jediným subjektem, kterému v důsledku trestného činu vznikla škoda, není vlastník příslušných věcí, kterému byly tyto věci navraceny po zásahu policie, ale právě žalobkyně, která je jako jediná oprávněna je daňově uplatnit. Žalobkyně uzavřela, že restriktivní výklad ze strany správce daně není v souladu s gramatickým výkladem § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. a ani se smyslem tohoto ustanovení.

K problematice osoby spojené žalobkyně v replice uvedla, že žalovaný ve svém vyjádření nijak nepolemizuje s dlouhodobou judikaturou Nejvyššího soudu, která zcela vyvrací argumentaci napadeného rozhodnutí. Obecné úvahy žalovaného o opravě automobilu pak nejsou ve vztahu k právní úpravě a k projednávané věci jakkoliv relevantní. Žalovaný tedy nesprávně dovodil, že se v daném případě jednalo o transakce mezi propojenými osobami.

Při jednání, které soud k projednání věci nařídil, setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňového spisu

Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující pro posouzení věci relevantní skutečnosti. Dne 14. 8. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011.

Z protokolu Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Středočeského kraje, obvodního oddělení Kralupy nad Vltavou, ze dne 23. 4. 2009 plyne, že žalobkyně vydala uvedeného dne policii vozidlo Tatra 815, a to na základě § 79 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „t. ř.“). Z usnesení policie ze dne 8. 9. 2009, čj. ORBE-1098-20/TČ-2008-71, se podává, že toto vozidlo bylo vráceno V. K., neboť o jeho vlastnickém právu nebylo po provedeném vyšetřování důvodných pochybností. Shodně pak Okresní soud v Berouně usnesením ze dne 30. 8. 2011, čj. 8 T 188/2010 – 324, vrátil nákladní vozidlo Tatra 815 panu V. K. K prokázání nabytí vozidla Tatra předložila žalobkyně fakturu vystavenou P. S. a k prokázání nabytí nástavby na autojeřáb smlouvu ze dne 17. 2. 2009 uzavřenou s Č. Z.

Z usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Ústeckého kraje, ze dne 14. 7. 2011, čj. KRPU-50461-10/ČJ-2011-040771, vyplývá, že dne 13. 5. 2011 byl policií zajištěn stavební stroj a uvedeným usnesením byl vydán podle § 80 odst. 1 věty druhé t. ř. společnosti ČSOB Pojišťovna a. s. Žalobkyně uvedla, že stavební stroj nabyla na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2009 od M. T.

Na základě zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly správce daně vyloučil z daňových nákladů náklady proúčtované v souvislosti s vyřazením stavebního stroje a vozidla Tatra z majetku žalobkyně v důsledku jejich vydání původním vlastníkům na účet, na němž se účtují manka a škody, neboť ve skutečnosti se dle správce daně nejedná o daňově účinnou škodu. Dále nebyla jako daňově účinný náklad uznána neoprávněně uplatněná opravná položka k pohledávce vzniklé podle názoru správce daně za spojenou osobou definovanou v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p.

Dne 15. 5. 2014 byl do datové schránky zástupce žalobkyně doručen výsledek kontrolního zjištění ze dne 14. 5. 2014 a žalobkyni byla stanovena lhůta v délce 15 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k návrhu na jeho doplnění. Žalobkyně se podáním ze dne 30. 5. 2014 k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila.

Dne 7. 7. 2014 proběhlo ústní jednání správce daně a zástupce žalobkyně, při němž měla být projednána zpráva o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně při jednání požádal o stanovení lhůty k prostudování zprávy, jelikož rozsah zprávy o daňové kontrole měl 23 stran, tedy o 5 stran více než výsledek kontrolního zjištění. Na to se ho správce daně dotázal, zda zprávu o daňové kontrole podepíše. To zástupce žalobkyně vzhledem k uvedenému odmítl. Správce daně proto předal zástupci žalobkyně zprávu o daňové kontrole, ten zprávu převzal.

Dne 18. 7. 2014 vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti kterému žalobkyně podala odvolání. Námitky uplatněné v odvolání jsou obsahově totožné s námitkami uvedenými v žalobě. V průběhu odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, s jehož výsledky byla žalobkyně seznámena dne 15. 4. 2015. Dne 30. 4. 2015 se k nim žalobkyně vyjádřila. Následně žalovaný vydal dne 20. 7. 2015 žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

Soud se nejprve zabýval procesní námitkou žalobkyně týkající se odepření možnosti vyjádřit se k výsledné podobě zprávy o daňové kontrole. Dle žalobkyně k tomu došlo tím, že správce daně poté, co byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, vypracoval zprávu o daňové kontrole, jež byla rozšířena oproti výsledkům kontrolního zjištění o 5 stran, a neumožnil jejímu zástupci seznámit se s ní před jejím projednáním.

K tomu soud uvádí, že představa žalobkyně, jak mělo proběhnout projednání zprávy o daňové kontrole (tj. nejprve má být zpráva předána daňovému subjektu, posléze mu má být stanovena lhůta pro vyjádření ke zprávě a následně může být zpráva, ve verzi doplněné o vyjádření daňového subjektu a vypořádání tohoto vyjádření správcem daně, projednána), odpovídá právní úpravě daňové kontroly obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 96/2009 – 87). Žalobkyně nicméně pomíjí, že daňový řád, jenž vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2011, upravuje ukončení daňové kontroly odlišně. Proces ukončování daňové kontroly sestává z několika posloupných úkonů správce daně, které jsou upraveny v § 88 d. ř. následovně. Po provedení dokazování sepíše správce daně úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží ho daňovému subjektu k vyjádření (§ 88 odst. 2 d. ř.). Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 d. ř.).

Podle § 88 odst. 4 d. ř. je projednání zprávy o daňové kontrole ukončeno jejím podpisem, přičemž podpis zprávy má účinky oznámení zprávy daňovému subjektu a ukončení daňové kontroly jako celku. Odstavec 5 tohoto ustanovení reaguje na případy, kdy se daňový subjekt vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, nebo kdy se daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou nebo ji projednat. Pak se zpráva pouze doručí daňovému subjektu do vlastních rukou, což může nastat i osobním předáním při ústním jednání nebo jiném úkonu [§ 39 odst. 1 písm. a) d. ř.]. Den doručení zprávy se považuje za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Odstavec 6 téhož ustanovení pak míří

na jiné případy (ty méně závažné), kdy se daňový subjekt nevyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, neodmítne seznámit se se zprávou nebo ji projednat. Jde o případ, kdy správce daně projedná s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, ten ji pouze odmítne podepsat. Podpis zprávy o daňové kontrole je přitom pro její ukončení klíčový, jak plyne z odst. 4. Účinky podpisu zprávy o daňové kontrole nastávají okamžikem bezdůvodného odepření podpisu.

Z daňového spisu je patrné, že na základě vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Závěr výsledku kontrolního zjištění je přitom totožný se závěrem ve zprávě o daňové kontrole. Z toho vyplývá, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nebylo možné navrhnout její doplnění. Žalobkyně ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění nenavrhovala jeho doplnění ani provedení nových důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že při projednání zprávy o daňové kontrole již nebylo možno navrhnout její doplnění, nebylo ani třeba, aby byla žalobkyni poskytnuta další lhůta pro seznámení se zprávou o daňové kontrole. Takový postup by měl opodstatnění v situaci, kdy by žalobkyně po seznámení se zprávou o daňové kontrole ještě měla možnost její obsah zvrátit, a to například návrhem na provedení nového důkazního prostředku, či návrhem na jiné právní posouzení. V situaci, kdy žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění toliko poukázala na nesprávné právní posouzení a správce daně setrval ve zprávě o daňové kontrole na stejném závěru jako ve výsledku kontrolního zjištění, není účelné poskytovat žalobkyni další lhůtu pro vyjádření. Správce daně tedy postupoval v souladu s § 88 d. ř. a neporušil procesní práva žalobkyně tím, že jí před projednáním zprávy o daňové kontrole neposkytl zprávu k prostudování. Žalobkyně nepochybně byla oprávněna důsledným vynucováním svých procesních práv trvat na tom, aby s ní byla zpráva o daňové kontrole při jednání podrobně projednána, tedy aby byla detailně seznámena zejména s těmi částmi zprávy, které nebyly obsaženy ve výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně ovšem přijala k celé věci jiný postoj a odmítla se se zprávou seznámit a projednat ji, aniž by k tomu měla jakýkoliv (z pohledu daňového řádu) legitimní důvod. Na danou věc tak lze aplikovat § 88 odst. 5 d. ř., neboť žalobkyně se odmítla se zprávou seznámit a projednat ji. Jelikož správce daně doručil zprávu o daňové kontrole zástupci žalobkyně při jednání, považuje se tímto okamžikem zpráva za projednanou a daňová kontrola za ukončenou.

Žalobkyně v odst. 11 a 12 žaloby a v odst. 5 repliky popisuje některé obecné případy z praxe, které odůvodňují její požadavek na poskytnutí lhůty k seznámení se zprávou o daňové kontrole před jejím projednáním, a to za účelem dodržení zásady kontradiktornosti. V nyní posuzovaném případě ovšem žádná z okolností popisovaných žalobkyní nenastala, průběh daňové kontroly byl zcela standardní (vzorový), což bylo dáno i důkladnou přípravou ze strany správce daně vydáním několika výzev k prokázání skutečností reagujících na důkazní posun a vyjádření žalobkyně, byl sepsán pouze jeden výsledek kontrolního zjištění a jedna zpráva o daňové kontrole, které nemají žádné další doplněné či pozměněné verze. Obsah zprávy o daňové kontrole měl být projednán právě při jednání dne 7. 7. 2014, v rámci čehož by mohla žalobkyně za účasti svého zástupce ověřit, že oproti výsledku kontrolních zjištění nedošlo k žádné změně posouzení skutkových či právních otázek ze strany správce daně.

Závěr soudu, že správce daně nepochybil tím, že žalobkyni neposkytl lhůtu pro seznámení se zprávou (tedy *de facto* pro zformulování vyjádření ke zprávě), podporuje

i skutečnost, že žalobkyně tím nemohla být nevratně zkrácena na svých procesních právech. Měla totiž možnost odvolat se proti dodatečnému platebnímu výměru, jehož odůvodnění představuje zpráva o daňové kontrole, a v tomto odvolání namítat pochybení správce daně týkající se právního posouzení, nesprávného či nedostatečného zjištění skutkového stavu i předkládat nové důkazní návrhy. I kdyby soud připustil, jakkoliv výše dospěl k závěru opačnému, že správce daně nepostupoval při ukončování daňové kontroly v souladu se zákonem a zkrátil žalobkyni na jejím právu seznámit se se zprávou o daňové kontrole a vyjádřit se k ní, byla tato vada bez dalšího zhojena tím, že žalobkyně mohla všechny své výhrady (skutkové i právní) týkající se doměřené daně nadnést v odvolacím řízení, v němž se neuplatní zásada koncentrace. V odvolání se žalobkyně zároveň mohla plně vyjádřit k případným novým zjištěním správce daně.

Soud se neztotožňuje ani s názorem žalobkyně, že by protokol o projednání zprávy o daňové kontrole či samotnou zprávu o daňové kontrole nebylo možné použít jako podklad pro vyměření daně dodatečným platebním výměrem. Dle § 147 odst. 4 d. ř. se za odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole. Daňový řád, na rozdíl od § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, již nepovažuje zprávu o daňové kontrole za důkazní prostředek. Zpráva o daňové kontrole totiž sama obsahuje dle § 88 odst. 1 d. ř. výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Ve zprávě tak je zachycen obsah provedených důkazů, jejich hodnocení a na základě toho učiněná skutková zjištění. Nelze tedy dovozovat, že by v důsledku řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole byl dodatečný platební výměr vydán bez jakéhokoli dokazování. Dokazování ve věci samozřejmě proběhlo, a to v rámci daňové kontroly, za účasti žalobkyně, s konečnými výsledky dokazování byla žalobkyně seznámena prostřednictvím výsledku kontrolního zjištění. Před vydáním dodatečného platebního výměru byla sepsána zpráva o daňové kontrole. Bez ohledu na to, zda byla řádně projednána, představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru, jehož závěry mohla žalobkyně zpochybnit v odvolání, což ostatně také učinila. Žalobní bod není důvodný.

Druhá námitka žalobkyně se týká nesprávných závěrů žalovaného ohledně škody utrpěné žalobkyní jakožto daňově uplatnitelného nákladu. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je, zda se § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. vztahuje na situaci, kdy žalobkyně koupila stavební stroj a vozidlo Tatra, jež byly následně zabaveny policií, protože bylo zjištěno, že se jedná o věci odcizené. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že daňovým nákladem se rozumí, bez ohledu na splnění obecných podmínek daňové uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 z. d. p., rovněž škoda způsobená podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že aby mohla žalobkyně hodnotu zabavených věcí uplatnit jako náklad, musela by jí vzniknout škoda. Soud dospěl v dané věci k závěru, že žalobkyni škoda v důsledku jednání neznámého pachatele vzniknout nemohla. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že jednáním neznámého pachatele mohla vzniknout škoda toliko vlastníkům odcizených věcí, kteří v důsledku protiprávního jednání byli zbaveni držby věci (majetku). Těmto vlastníkům vznikl nárok na náhradu škody, ovšem jelikož šlo o pachatele neznámé, nemohli svoji pohledávku vycházející z tohoto nároku uplatnit, neboť neznali identitu dlužníka. Žalobkyni naproti tomu vydáním, resp. odebráním věcí pro účely trestního řízení s následným zbavením domnělého vlastnického práva v důsledku vrácení věci skutečným vlastníkům žádná škoda nevznikla. Toto jednání orgánů činných v trestním řízení, postupujících dle § 78 až § 80 trestního řádu, je upraveno zákonem,

přičemž proti rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení se lze bránit prostředky upravenými v trestním řádu (stížnost, § 80 odst. 3 trestního řádu). Žalobkyně nebyla zbavena držby vozidla Tatra a stavebního stroje protiprávním jednáním neznámého pachatele, nýbrž proto, že k věcem nenabyla vlastnické právo. Žalobkyně předložila k oběma vozidlům nabývací tituly (kupní smlouvy – soud ponechává stranou pochybnosti o tom, zda se jedna ze smluv skutečně vztahuje ke stavebnímu stroji). Ty jsou nicméně podle § 39 o. z. absolutně neplatné pro rozpor se zákonem, jenž spočívá v rozporu se zásadou, že nikdo nemůže převést více práv, než sám má (*nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*), tedy že osoba, která není vlastníkem věci, nemůže smlouvou převést vlastnické právo k ní. Žalobkyně tedy nemohla na základě neplatné kupní smlouvy nabýt vlastnické právo k věcem a byla povinna je vydat jejich vlastníkům podle § 126 odst. 1 o. z. Z toho jednoznačně plyne, že žalobkyni nevznikla škoda. Pakliže by vlastnické právo skutečně nabyla (např. v důsledku aplikace § 446 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, nebo § 134 odst. 1 o. z.), pak by se proti vrácení věci třetím osobám mohla ubránit postupem dle § 80 odst. 1 trestního řádu, předpokládajícímu eventuálně i vedení řízení ve věcech občanskoprávních k rozhodnutí sporu o vlastnické právo.

Jelikož žalobkyně zaplatila na základě kupních smluv svým dodavatelům cenu, přičemž jde o plnění z neplatného právního úkonu, má právo z titulu bezdůvodného obohacení na její vrácení dle § 451 odst. 2 a § 457 o. z. Žalobkyně svoji povinnost vrátit prodávajícímu stavební stroj a vozidlo Tatra splnila tím, že vydala věci jejich vlastníkově prostřednictvím orgánů činných v trestním řízení (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2000, sp. zn. 25 Cdo 2432/99, srov. též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 33 Odo 83/2004). „Zbavení“ vlastnického práva ke stavebnímu stroji a vozidlu Tatra tak bylo z právního hlediska splněním povinnosti žalobkyně, a to jednak z titulu § 126 odst. 1 o. z., jednak z titulu § 457 o. z. Obě povinnosti byly splněny stejným způsobem, a to vrácením věci jejich vlastníkům prostřednictvím orgánů činných v trestním řízení. Tyto věci, které žalobkyně musela vyřadit z majetku, se „přeměnily“ v pohledávku na vrácení kupní ceny, kterou má žalobkyně vůči svým dodavatelům (prodávajícím vozidla a stavebního stroje), tedy zcela konkrétním osobám, a kterou může vymáhat soudní cestou.

Z výše uvedeného plyne, že žalobkyni pořízením kradeného stavebního stroje a vozidla Tatra nevznikla škoda, nýbrž pohledávka za prodávajícím na vrácení kupní ceny. Vrácení částí majetku žalobkyně, která byla toliko jejich držitelkou, skutečným vlastníkům těchto věcí není škodou ve smyslu § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Ze znění tohoto ustanovení lze dovodit jednoznačný úmysl zákonodárce, aby si daňové subjekty, jímž byla neznámým pachatelem způsobena škoda, mohli alespoň tuto škodu uplatnit jako daňový náklad, neboť jejich pohledávka z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu existuje pouze v teoretické rovině a nelze ji reálně vůbec uplatnit, jelikož dlužník této pohledávky je neznámý a nezjistitelný. Tento neznámý původce škody (pachatel) způsobil škodu pouze těm vlastníkům, kterým věci protiprávně odebral (ukradl), není však účastníkem vztahů z bezdůvodného obohacení, které vzniklo pořízením těchto věcí konečným držitelem na základě neplatné smlouvy. Původci bezdůvodného obohacení jsou osoby, které i přes absenci vlastnického práva prodaly věci žalobkyni. Avšak tyto osoby zároveň nelze označit za pachatele, kteří způsobili žalobkyni škodu. Škoda v daném případě byla způsobena toliko skutečným vlastníkům věcí, jímž byly věci odcizeny. Skutečnost, že předmětné věci byly vlastníkům vráceny, a ti tak nemohou náklad dle § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. uplatnit,

neznamená, že zde musí být jiná osoba, jež tento náklad uplatnit může. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že nebyly ze strany žalobkyně splněny podmínky pro uplatnění nákladů dle § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. K tomu soud doplňuje, že uvedené náklady (vyřazení stavebního stroje a vozidla Tatra z majetku) nelze podřadit ani pod generální ustanovení § 24 odst. 1 z. d. p., neboť tyto účetní případy nijak nesouvisí s dosažením, zajištěním ani udržením zdanitelných příjmů.

Argumentace žalobkyně zpochybňující názor žalovaného, že škodou ve smyslu § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. může být toliko odcizení věci, která je ve vlastnictví žalobkyně, není tedy pro posouzení dané věci podstatná. Soud k tomu nicméně uvádí, že jistě by bylo možné vést polemiku o tom, zda se k daňovému zohlednění vyžaduje mít k věci, k níž se škoda vztahuje, vlastnické právo, nebo zda postačuje oprávněná držba nebo jen oprávněná detence. Je nicméně zřejmé, že žalobkyně nemůže daňově uplatňovat škodu vztahující se k věci, kterou drží bez platného právního titulu, a nemá ji tak vůbec účetně ani daňově vést jako vlastní majetek. Jakmile žalobkyně zjistila, že není oprávněna držet vozidlo Tatra ani stavební stroj, byla povinna předchozí chybné zařazení těchto věcí do majetku napravit a uvést účetnictví do souladu se skutečností, tj. vyřadit tyto věci z majetku. Takové zúčtování ovšem nemá nic společného se škodou, jde pouze o promítnutí skutečnosti, že žalobkyně nemá titul k držení těchto věcí. Případná škoda na majetku, který žalobkyně držela neoprávněně a který nikdy neměl být jako její majetek evidován, pak zjevně rovněž nemůže být daňově (ani účetně) zohledněna. Názor žalovaného, že škoda může vzniknout pouze na majetku ve vlastnictví žalobkyně (rozuměj nikoliv na majetku drženém žalobkyní bez platného právního titulu), je správný. Žalobní bod není důvodný.

Soud doplňuje, že žalobkyně doložila, že jí dne 30. 10. 2009 byla na účet poukázána částka 390.000 Kč od pana Č. Z., od něhož žalobkyně na počátku roku 2009 pořídila nástavbu autojeřábu za 500.000 Kč, která následně byla použita na vozidlo Tatra pořízené od P. S. za 107.100 Kč. Tento příjem nesouvisí se zdaňovacím obdobím roku 2011, nýbrž již se zdaňovacím obdobím roku 2009, kdy žalobkyni vznikla pohledávka z bezdůvodného obohacení plněním z neplatného právního úkonu, a již tehdy se žalobkyně dozvěděla o všech skutečnostech zakládajících jí pohledávku z titulu bezdůvodného obohacení (viz usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Středočeského kraje, ze dne 8. 9. 2009, k tomu dále viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 33 Odo 83/2004). Nebylo jakkoliv opodstatněno, aby žalobkyně vyčkávala s likvidací účetního případu až do roku 2011, kdy Okresní soud v Berouně v usnesení o vrácení věci potvrdil, že věc byla odcizena neznámým pachatelem, neboť v případě žalobkyně nepřicházelo do úvahy účtovat o případu jako o škodě (k tomu viz výše), naopak o něm měla již v roce 2009 účtovat jako o bezdůvodném obohacení. Správce daně ostatně vyloučil uvedenou částku ve výši 390.000 Kč ze zdanitelných výnosů za zdaňovací období roku 2011 podle § 23 odst. 4 písm. e) z. d. p. Správce daně tedy žalobkyni nepoškodil, neboť společně s daňově neúčinnými náklady vyloučil ze základu daně i k tomu se vztahující výnosy, které původně žalobkyně zařadila mezi zdanitelné výnosy.

Třetí námitka žalobkyně se týkala pochybení žalovaného při dokazování. Ve vztahu ke stavebnímu stroji žalobkyně namítla, že po ní žalovaný (resp. správce daně) požadoval opatřit důkazní prostředky k jejím důkazním návrhům, ačkoliv tyto důkazní prostředky vzhledem ke své povaze (evidence výrobce stroje, spis trestního soudu) mohou

být poskytnuty pouze správci daně. Ve vztahu k vozidlu Tatra žalobkyně namítla, že správce daně odmítl provést k důkazu usnesení o odebrání vozidla Tatra s tím, že to může svědčit toliko o způsobení škody původnímu vlastníkovu vozidla. Soud k tomuto uvádí následující. Žalobkyně tyto důkazní prostředky navrhovala k prokázání skutečnosti, že jí vznikla škoda ve smyslu § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Stejně tak žalovaný po žalobkyni požadoval, aby prokázala nezaměnitelnou identifikaci stavebního stroje za účelem podřazení pod § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Jak však soud konstatoval a zdůvodnil výše, žalobkyni za dané situace škoda ve smyslu uvedeného ustanovení vzniknout nemohla. Na tento závěr nemá žádný vliv, zda žalobkyně prokázala, že stavební stroj, který odevzdala policii, je totožný se strojem, jenž byl předmětem smlouvy uzavřené dne 1. 12. 2009 s M. T. Zabývat se tedy otázkou, zda žalobkyně prokázala nabytí stavebního stroje odevzdaného policii smlouvou uzavřenou s panem T., resp. zda to mohla prokázat listinami, jimiž navrhla provést důkaz a které žalovaný odmítl opatřit, nemá pro další závěr o daňové uznatelnosti nákladu význam. Pokud by soud přisvědčil žalobkyni, jejíž argumentace o neexistenci pochybností o identitě stavebního stroje se jeví přesvědčivou, nezměnilo by to nic na tom, že vydání stavebního stroje jeho vlastníkovu prostřednictvím policie nelze daňově promítnout jako náklad dle § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Pakliže by se soud přiklonil k závěru žalovaného, znamenalo by to, že žalobkyně neprokázala nabytí stavebního stroje, tedy důvod, pro nějž jej zavedla do evidence majetku a účtovala o něm (i s daňovými dopady). Tím spíše by tedy nebylo možné vydání nikdy nepořízeného stavebního stroje jeho vlastníkovu považovat za daňový náklad ve smyslu výše uvedeného ustanovení. Rovněž by to znamenalo, že o stroji JCB 3CX, výrobní číslo x, jehož pořízení je doloženo smlouvou ze dne 1. 12. 2009, nebylo nikdy účtováno jako o majetku žalobkyně. Pokud se snad záznam na příslušné evidenční kartě týkající se stavebního stroje týká právě stroje výrobní číslo x, pak tento stroj má být stále (účetně) v majetku žalobkyně, neboť nebyl dotčen odebráním věci policií, takže k žádné „škodě“ na něm nedošlo. Kterýkoliv z těchto dvou hlavních závěrů, z nichž druhý má dvě alternativy, vede k tomu, že vyřazení stavebního stroje z majetku není daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. Případné vady dokazování týkající se těchto skutečností tak nemohou mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného mohou být přitom toliko vady, které mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a např. rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001 - 51, nebo ze dne 18. 3. 2004, čj. 6 A 51/2001 - 30, nebo ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 As 157/2012 - 40]. Za této situace proto nebylo třeba posuzovat, zda žalobkyní popisovaný postup žalovaného týkající se dokazování skutečností vztahujících se k identitě stavebního stroje, byl vadný, nebo nikoliv; je zjevné, že ani důvodnost argumentace žalobkyně by neměla za následek zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud jde o údajné pochybení spočívající v tom, že žalovaný odmítl opatřit od policejních orgánů potvrzení o tom, že vozidlo Tatra bylo odcizeno neznámým pachatelem, poukazuje soud na shora podanou analýzu odpovědnostních vztahů. Jak soud dovodil, žalobkyni nevznikla škoda, § 24 odst. 2 písm. l) z. d. p. není na její případ aplikovatelný, takže neprovedení důkazu potvrzením policie o odcizení vozidla neznámým pachatelem není vadou, neboť skutečnost, k jejímuž prokázání tato listina směřuje, není pro právní posouzení věci významná. Soud tedy uzavírá, že žalobní bod je nedůvodný.

Závěrečná námitka žalobkyně se týká nesprávného posouzení osob spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) z. d. p., kdy žalobkyně dle žalovaného neoprávněně uplatnila opravnou položku ve vztahu k pohledávce za V. V. starším. Dle § 8a odst. 4 písm. b)

zákona o rezervách totiž opravné položky nelze uplatnit u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů. Za účelem posouzení této námitky je třeba zodpovědět otázku, zda se v případě V. V. staršího jedná o osobu spojenou se žalobkyní. V dané věci není mezi stranami sporu o tom, že Ing. V. V. mladší a V. V. starší jsou vůči sobě jakožto syn a otec v postavení osob blízkých ve smyslu § 116 o. z. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p. se za jinak spojené osoby považují osoby, u kterých se osoby blízké podílejí na jejich vedení nebo kontrole. Toto ustanovení typicky dopadá na situaci, kdy členové statutárních orgánů obchodních společností jsou navzájem osobami blízkými ve smyslu § 116 o. z. (těmito osobami přitom jsou příbuzní v řadě přímé, tj. otec a syn). V takovém případě se tyto obchodní společnosti považují ve smyslu uvedeného ustanovení za osoby jinak spojené. Příkladmo jde o situaci, kdy dvě právnické osoby (akciové společnosti) jsou spojeny zprostředkovaně skrze skutečnost, že jejich předsedové představenstva jsou ve vztahu otec a syn.

Argumentací *a maiori ad minus* lze dojít k závěru, že pokud se ve vztahu k žalobkyni považuje za spojenou osobu obchodní společnost, kterou vede či má nad ní kontrolu osoba blízká předsedovi představenstva žalobkyně, tím spíše lze za osoby spojené považovat žalobkyni (akciovou společnost) a V. V. staršího, kdy ten vystupuje sám za sebe jako fyzická osoba, aniž zde figuruje další obchodní společnost, kterou by V. V. starší vedl či nad ní měl kontrolu. Aby bylo možné na danou situaci aplikovat bod 2. předmětného ustanovení, musí se Ing. V. V. mladší podílet na vedení či kontrole žalobkyně. Vzhledem ke skutečnosti, že Ing. V. V. mladší je předsedou představenstva žalobkyně, lze podíl na vedení a kontrole vzhledem k oprávněním spjatým s funkcí předsedy představenstva akciové společnosti *a priori* dovodit. Podpůrně lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2007, čj. 2 Afs 165/2006 – 114, dle kterého účastí na vedení ve smyslu § 23 odst. 7 z. d. p. nutno rozumět zejména výkon funkce statutárního orgánu či členství v takovém orgánu. Jde tedy oproti základní situaci explicitně upravené v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p. o ještě užší vztah, neboť odpadla jedna zprostředkovaná vazba mezi osobou blízkou a jí řízenou právnickou osobou.

Z uvedeného plyne, že žalobkyně a V. V. starší jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p. Soud se nedomnívá, že by jeho výklad prostřednictvím argumentu *a maiori ad minus* byl nepřipustným rozšiřováním obsahu této právní normy. Podle bodu 4 zmíněného ustanovení se za jinak spojené osoby považují osoby blízké (otec a syn jako fyzické osoby). Podle bodu 2 jsou jinak spojenými osobami právnické osoby, v jejichž statutárních orgánech figurují dvě osoby blízké (otec a syn oba jednají jménem jimi řízených právnických osob). Výklad, který proponuje soud, je jakousi „propojkou“ mezi oběma situacemi, jenž nepředstavuje extenzi pojmu spojené osoby nad rámec § 23 odst. 7 z. d. p., nejde tedy o výklad nepřipustný zhoršující postavení daňových subjektů nad rámec předvídaný zákonem.

Rozsudky Nejvyššího soudu, na které poukázala žalobkyně, se týkají výkladu jiných pojmů než pojmu „jinak spojené osoby“. V rozsudku sp. zn. 21 Cdo 2192/2001 se soud zabýval výkladem pojmu osoba blízká ve smyslu § 116 o. z., jenž je užit v § 42a odst. 2 o. z. upravujícím odporovatelnost právních úkonů. Zaujal v něm stanovisko k otázce, zda a za jakých okolností lze právnickou osobu považovat za osobu blízkou fyzické osobě, neboť vykládané ustanovení s touto variantou výslovně nepočítá. Nad rámec zákona, jak by jistě uvedla žalobkyně, soud užitím analogie dle § 853 o. z. dovodil, že osobou blízkou

fyzické osobě může být i právnická osoba, působí-li fyzická osoba jako její statutární orgán, společník nebo zaměstnanec. V rozsudku sp. zn. 29 Cdo 1212/2012 vyložil Nejvyšší soud pojem osoba blízká ve vztahu mezi fyzickou a právnickou osobou pro účely aplikace § 196a obchodního zákoníku, přičemž dospěl k závěru, že okolnost, že právnická osoba na straně jedné a fyzická osoba na straně druhé mají společnou osobu blízkou, z nich ještě nedělá osoby, jež jsou si navzájem blízké. V obou rozsudcích tak byl pro účely aplikovaných právních norem zahrnujících v hypotéze pojem osoba blízká vyložen obsah tohoto pojmu ve vztahu mezi fyzickou a právnickou osobou. V nyní projednávané věci jde o posouzení vztahu mezi žalobkyní a Ing. V. V. starším z hlediska pojmu spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 z. d. p. Žalovaný tento vztah nepodřadil pod písm. b) bod 4 tohoto ustanovení, jenž je založen na pojmu osoba blízká, nýbrž pod písm. b) bod 2 tohoto ustanovení. Žalovaný nedospěl k závěru, že by žalobkyně a Ing. V. starší byly osobami blízkými, toliko usoudil, že jejich vztah lze podřadit pod písm. b) bod 2, neboť osoba blízká Ing. V. staršího řídí žalobkyni. Výše citovaná judikatura Nejvyššího soudu, byť je bezesporu velmi zajímavá, se netýká právní otázky, která vyvstává v nyní posuzované věci. Co z této judikatury nicméně plyne, je, že obsah právní normy lze dotvořit výkladem o další skupiny právních vztahů, které nejsou v jejím textu výslovně zahrnuty. Přesně takto postupovali správce daně i žalovaný při výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 z. d. p.

Soud tedy dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit opravnou položku jako náklad dle § 24 odst. 2 písm. i) z. d. p., protože dle § 8a odst. 4 písm. b) zákona o rezervách opravnou položku nelze uplatnit mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů. Ač žalovaný vedl svou argumentaci zčásti jiným směrem, dospěl ke shodnému závěru jako soud. Žalobní bod je tedy nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné, a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve **lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Osobě, která splňuje předpoklady pro osvobození od soudních poplatků, může Nejvyšší správní soud ustanovit na její žádost zástupce z řad advokátů.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. listopadu 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.