



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **SOR Libchavy spol. s r.o.**, se sídlem Dolní Libchavy 48, Libchavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2015, č. j. 15753/15/5200-11434-706502, **t a k t o :**

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Specializovaným finančním úřadem, územním pracovištěm v Hradci Králové (dále též pouze „správce daně“) dne 28. 11. 2013, pod č. j. 491598/13/4027-07000-601351. Správce daně uvedeným dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 o částku 1 160 200 Kč. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 232 040 Kč.

[2] Žalobce zpochybňuje závěry finančních orgánů týkající se dvou částek (zbylá kontrolní zjištění nerozporuje). V prvním případě jde o souhrnnou částku 4 558 000 Kč vykázanou žalobcem jako odměna vyplacená společnosti ČSAD Invest, a.s. (dále jen „ČSAD Invest“), na základě smlouvy o zprostředkování. Žalobce zahrnul zmíněnou částku do základu daně jako daňový náklad, podle žalovaného tak ale učinil v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť neprokázal uskutečnění deklarovaných zprostředkovatelských služeb.

[3] Ve smlouvě o zprostředkování se zprostředkovatel (ČSAD Invest) zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl žalobce příležitost uzavřít smlouvu o prodeji jím vyráběných autobusů. V průběhu roku 2009 společnosti ČSAD Vsetín a.s., ČSAD Autobusy Plzeň a.s., a Autobusy Karlovy Vary, a.s. (dále jen „ČSAD Vsetín“, „ČSAD Autobusy Plzeň“ a „Autobusy Karlovy Vary“), což byly osoby spojené se společností ČSAD Invest, odebraly od žalobce několik desítek autobusů. Žalobce sice neuzavřel kupní smlouvy na jednotlivé autobusy přímo s těmito společnostmi, ale s leasingovými společnostmi Credium, a.s., SG Equipment Finance Czech Republic s.r.o., UniCredit Leasing CZ, a.s., a VB Leasing CZ, spol. s r.o. (dále jen „Credium“, „SG Equipment“, „UniCredit“ a „VB Leasing“). Uvedené leasingové společnosti zároveň uzavřely smlouvy, jejichž předmětem bylo sjednání splátkového prodeje daných autobusů se společností ČSAD Invest. Společnost ČSAD Invest současně uzavřela kupní smlouvy s konečnými provozovateli autobusů (ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň, Autobusy Karlovy Vary). Ke všem zmíněným převodům vlastnického práva nicméně u jednotlivých autobusů došlo vždy v jeden a týž den, koneční provozovatelé tedy přebírali autobusy přímo od žalobce. Žalovaný z tohoto a dalších (níže podrobněji rozvedených) důvodů dospěl k závěru, že faktickým odběratelem (kupujícím) autobusů byla společnost ČSAD Invest, nikoliv zmíněné leasingové společnosti. Jejich úlohou v celé transakci bylo pouze zajištění jejího financování.

[4] Žalobce dále napadá závěry finančních orgánů týkající se částky 480 882 Kč, kterou vyplatil svému bývalému zaměstnanci panu M. R. Panu R. skončil dne 15. 1. 2007 pracovní poměr zaměstnance žalobce uplynutím sjednané doby výkonu funkce. Součástí pracovní smlouvy byla i konkurenční doložka. Žalobce dne 15. 3. 2007 odstoupil od předmětné konkurenční doložky a následně uplatnění nároku na plnění plynoucí z této konkurenční doložky neuznal. Pan R. uplatnil svůj nárok dne 19. 1. 2009 u Okresního soudu v Ústí nad Orlicí, který dne 14. 4. 2009 vydal rozsudek č. j. 110 EC 3/2009 – 24 potvrzující oprávněnost jeho požadavku na výplatu plnění z konkurenční doložky. Žalobce v souladu s rozsudkem vyplatil výše uvedenou částku. Následně tuto částku zahrnul do základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2009 jako daňový náklad. Správce daně vyloučil předmětnou částku z daňových nákladů s tím, že věcná a časová souvislost (ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) této částky se vázala k jinému zdaňovacímu období (roku 2007), a žalobce tak postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[5] Žalobce předně namítl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Při zahájení daňové kontroly předal správci daně kompletní účetnictví včetně všech požadovaných dokladů. Správce daně předložené účetnictví nijak nezpochybnil, což bylo jeho povinností, pokud měl dostát požadavkům vysloveným v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž správce daně měl pochybnosti „*o faktickém uskutečnění šetřené služby zprostředkování společností ČSAD Invest, což také uvedl do protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2012*“ (str. 16 napadeného rozhodnutí žalovaného). Podle žalobce není z uvedeného protokolu jakkoliv odvoditelná pochybnost správce daně o faktickém uskutečnění zprostředkování. Žalobce tedy své důkazní břemeno unesl předložením účetnictví.

[6] Ve vztahu k obchodní transakci uskutečněné mezi žalobcem, leasingovými společnostmi a zprostředkovatelem ČSAD Invest žalobce uvedl, že podstatou sporu je otázka, zda tato obchodní transakce naplňuje požadavky § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). Poukázal na to, že dne 10. 10. 2007 uzavřel se společností ČSAD Invest smlouvu o zprostředkování č. 106/2008, která byla následně změněna uzavřením dodatku č. 1 ze dne 17. 10. 2007. Zprostředkovatel (ČSAD Invest) se zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl žalobce příležitost uzavřít kupní smlouvu, jejímž předmětem budou autobusy vyráběné žalobcem. Dne 17. 12. 2007 došlo mezi žalobcem a společností ČSAD Invest k uzavření rámcové kupní smlouvy č. 656/2007. Finanční orgány vycházely z nesprávného hodnocení skutkového stavu, a to že kupujícím (nabyvatelem) autobusů byla společnost ČSAD Invest. Dospěly proto k nesprávnému právnímu závěru, podle nějž zprostředkovatelská provize zaplacená společnosti ČSAD Invest není daňově účinným nákladem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[7] Pro smlouvu o zprostředkování platí, že je nezbytné striktně vymezit vlastnosti smlouvy, která má být s třetí osobou uzavřena a k jejímuž sjednání má zprostředkovatel dopomáhat. Pro účelné a bezproblémové fungování smluvního vztahu je však důležité, aby byla definitivní podoba podmínek pro uzavření smlouvy s třetí osobou oběma stranám jasná a srozumitelná. Tento požadavek byl dle žalobce naplněn uzavřením Rámcové kupní smlouvy č. 656/2007, která vymezila základní obchodní podmínky sjednávaných případů.

[8] Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž „*faktickým odběratelem předmětného zboží byla společnost ČSAD Invest, tj. deklarovaný zprostředkovatel, která se žalobcem sjednala veškeré podmínky dodání, jejichž financování se uskutečnilo prostřednictvím leasingových společností, a předmět koupě převzala sama nebo jí zmocněný subjekt (...)*“. Poukázal na kupní smlouvy, které uzavřel s výše zmíněnými leasingovými společnostmi. Na základě těchto kupních smluv došlo k převodu vlastnického práva na jednotlivé autobusy z žalobce (výrobce) na kupující (leasingové společnosti), a to bez jakýchkoliv podmínek. Podstatou činnosti všech uvedených kupujících byl nákup zboží za účelem dalšího prodeje, což je náplň jejich obchodní činnosti. Bez nabytí vlastnického práva by jejich

činnost nemohla být realizována a z této činnosti jim plynul zdanitelný příjem. Jak dále s předmětem koupě nakládali, je výlučně jejich obchodním rozhodnutím a jakékoliv další nakládání neovlivňuje nárok na provizi za zprostředkování. Společnost ČSAD Invest tedy nebyla nabyvatelem autobusů v právním smyslu. Nebyla jí ani v ekonomickém smyslu (a nemohla se tak stát faktickým odběratelem). Každý autobus byl převzat některým z konečných provozovatelů – ČSAD autobusy Plzeň, Autobusy Karlovy Vary a ČSAD Vsetín. Tito provozovatelé autobusy využívají k vlastní ekonomické činnosti, společnost ČSAD Invest autobusy neprovozuje a nikdy neprovozovala.

[9] Žalovaný dle žalobce také nesprávně hodnotí Rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007. Podle žalovaného obsahuje všechny podstatné části § 409 obchodního zákoníku, a tak je třeba ji považovat za kupní smlouvu. Podle žalobce však obsahuje pouze základní podmínky pro činnost zprostředkovatele, za nichž chtěl žalobce uzavřít smlouvu se třetí osobou, z dané smlouvy tedy neplyne závazek společnosti ČSAD Invest zakoupit autobusy. Žalobce se v této souvislosti odvolal rovněž na odborné stanovisko zpracované J. K. z Právnické fakulty Masarykovy univerzity, podle něž daná Rámcová kupní smlouva nesplňuje kritéria kupní smlouvy. Namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s argumentací uvedenou v tomto odborném stanovisku. Žalobce dále zdůraznil, že prodeje autobusů, za které byla zprostředkovateli vyplacena provize, byly realizovány na základě jiných smluv, a to kupních smluv uzavřených s leasingovými společnostmi.

[10] Žalobce dále poukázal na důkazní prostředky, které v průběhu správního řízení předložil, aby osvědčil realizaci zprostředkování tak, jak je v dokladech deklarováno. Podle žalobce je již z kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a jednotlivými leasingovými společnostmi zřejmé, že bez aktivní účasti zprostředkovatele (ČSAD Invest) by prodej autobusů společností Credium, SG Equipment, Unicredit a VB Leasing neproběhl. Žalobce dále v průběhu odvolacího řízení navrhoval výslech svědků, kteří se podíleli na jeho jednáních se zprostředkovatelem, případně zajišťovali realizaci zprostředkování tím, že sjednávali podmínky prodeje autobusů kupujícím leasingovým společnostem. Žalovaný vyslechl svědky V. M., J. Ch. a Z. V., výsledky dalších navržených svědků (R. U. a J. R.) však již neprovedl. Žalobce je přesvědčen, že uvedenými výsledky svědků v kombinaci s doloženými listinnými důkazy byla prokázána realizace zprostředkování. Pokud však žalovaný hodnotil důkazy jinak a měl i nadále pochybnosti o realizaci zprostředkování, bylo jeho povinností provést výslech všech navržených svědků. Nepřípuštění výslechu uvedených svědků tak je nezákonným úkonem žalovaného.

[11] Také v případě plnění z konkurenční doložky vyplaceného M. R. se dle žalobce jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce namítá, s poukazem na § 7 odst. 1, § 8 odst. 1 a § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), že pokud by o předmětném nároku účtoval již v roce 2007, došlo by ke zkreslení účetní závěrky. M. R. uplatnil svůj nárok u Okresního soudu v Ústí nad Orlicí až dne 19. 1. 2009, tedy s odstupem 2 let od vzniku jeho nároku. V době, kdy se žalobce dozvěděl o uplatněném nároku, již nemohl jakkoliv účetně upravit skutečnosti účetního období roku 2007 o uplatněný nárok. Po podání žaloby byla do účetní závěrky roku 2008 vytvořena rezerva na případné budoucí závazky z titulu prohraného soudního sporu. Tato rezerva byla

v roce 2009 po vydání rozsudku Okresního soudu v Ústí nad Orlicí rozpuštěna a po vyplacení plnění z konkurenční doložky dle rozsudku byla zaúčtována příslušná částka do daňově účinných nákladů roku 2009, v souladu s požadavkem zákona o daních z příjmů na věcnou a časovou souvislost. Pro posouzení případu je rozhodující, že předmětné záležitosti rozhodl Okresní soud v Ústí nad Orlicí rozsudkem, který nabyl právní moci dne 29. 5. 2009.

[12] Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž „*v daném případě nárok na finanční vyrovnání z konkurenční doložky nikdy nezanikl, nejednalo se o soudní řešení sporu, ze kterého by teprve na základě rozhodnutí soudu závazek pro žalobce vznikl*“. Namítá, že pokud by měl platit výklad dle právního názoru žalovaného, tak by to v konečném důsledku znamenalo, že závazek, o kterém žalobce ani nemusí vědět, následně potvrzený soudem, by nikdy nebylo možné posoudit jako daňově účinný náklad z důvodu porušení pravidla věcné a časové souvislosti. Platí-li, že nárok vůči druhé straně lze uplatnit v obecné promlčecí lhůtě 3 roky, tak plně postačí, když poslední den lhůty je podán návrh na soud. Žalovaný subjekt si v takovém případě ani nemusí být vědom jakéhokoliv pochybení (nezaplacení faktury nebo jiného nároku) a z povahy věci v okamžiku podání nemůže o nároku uplatněném druhou stranou u soudu účtovat v účetním období, ke kterému se nárok váže. Právě z toho důvodu je pro časovou souvislost účetního případu rozhodující den, kdy rozhodnutí soudu nabude právní moci, jak výslovně uvedl i pokyn Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů (dále jen „pokyn D-300“) v bodu 4.1 ustanovení k § 23 zákona o daních z příjmů.

[13] Ale i kdyby M. R. uplatnil svůj nárok u soudu již v roce 2007, nebyly by splněny podmínky pro vytvoření dohadné položky pasivní ve smyslu § 18 odst. 2 ve vazbě na § 17 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Žalobce totiž zpochybnil nárok na plnění z konkurenční doložky, nikoliv pouze jeho výši, přičemž podmínkou pro vytvoření dohadné doložky pasivní je účetní jednotkou (zde žalobcem) uznaný nárok na plnění, jehož přesná výše ale není známa. Jedinou možností žalobce, jak o tomto případě účtovat, by tak bylo vytvoření nedaňové rezervy s tím, že do daňově účinných nákladů by se toto projevilo až po právní moci rozsudku o přiznaném nároku M. R..

[14] Na základě shora uvedených skutečností žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve vyjádření k žalobě nejprve zabýval případem zprostředkování společností ČSAD Invest. Odkázal na úpravu rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení a na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se uvedené problematiky (rozsudek ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 – 226) a smlouvy o zprostředkování (rozsudek ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 – 59). Konstatoval, že správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění zprostředkování společností ČSAD Invest ve prospěch žalobce, které popsal v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2012. Pochybnosti správce daně

vyplývaly především ze skutečnosti, že mezi zprostředkovatelem a žalobcem byla sepsána rámcová kupní smlouva ze dne 17. 12. 2007, na kterou je odkazováno i ve smlouvě o zprostředkování ze dne 10. 10. 2007. Rovněž z předložených kupních smluv uzavřených s leasingovými společnostmi vyplývá, že účelem těchto kupních smluv je koupě za účelem dalšího prodeje a úmyslem kupujících není předmět koupě vlastnit. Ve smlouvách uzavřených se společnostmi SG Equipment, UniCredit a VB Leasing je společnost ČSAD Invest přímo označena jako zákazník, popř. jako kupující - třetí osoba. Z těchto listinných důkazů vyplynulo, že odběratelem žalobce byla společnost ČSAD Invest. Na základě dohody obou smluvních stran došlo k zajištění financování prostřednictvím leasingových společností, kdy žalobce s nimi uzavřel kupní smlouvy, následně byly těmito leasingovými společnostmi uzavřeny smlouvy se společností ČSAD Invest a předmět koupě byl předán žalobcem přímo společnosti ČSAD Invest, příp. jí zmocněné osobě. Správce daně proto vyzval v předmětném protokolu ze dne 1. 11. 2012 žalobce k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by svá tvrzení prokázal. V dalším průběhu daňového řízení se žalobce omezil pouze na tvrzení, další důkazní prostředky nepředložil.

[16] K tvrzení žalobce, že rámcová kupní smlouva obsahovala základní podmínky pro činnost zprostředkovatele, za nichž chce žalobce uzavřít smlouvu s třetí osobou, a že z této smlouvy neplyne závazek společnosti ČSAD Invest zakoupit autobusy, žalovaný uvedl následující. Rámcová kupní smlouva nebyla jako smluvní typ obchodním zákoníkem upravena. Mohlo jít tedy o tzv. smlouvu inominační nebo smlouvu kupní. Aby smlouva byla považovaná za kupní, musela obsahovat kromě identifikace smluvních stran podstatné náležitosti dle § 409 obchodního zákoníku, tedy stanovení předmětu koupě, sjednání závazku prodávajícího dodat zboží, sjednání závazku prodávajícího převést vlastnictví ke zboží, sjednání závazku kupujícího zaplatit kupní cenu a sjednání ceny zákonem určeným způsobem. Veškeré tyto náležitosti předmětná rámcová kupní smlouva splňuje. Mezi žalobcem a společností ČSAD Invest uzavřená smlouva o zprostředkování ve znění dodatku č. 1 obsahuje zákonné požadavky. Pro daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je však rozhodující, zda je prokázáno, že k uskutečnění zprostředkování došlo fakticky tak, jak je v dokladech deklarováno, a zda jsou splněny další zákonné podmínky pro jeho daňovou uznatelnost.

[17] Z kupní smlouvy o splátkovém prodeji uzavřené mezi společností Credium a společností ČSAD Invest včetně všeobecných dodacích podmínek pro splátkový prodej dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že společnost ČSAD Invest si dodavatele (tj. žalobce) sama vybrala a výslovně požádala společnost Credium o financování předmětu koupě. Předmět koupě pak byl předán žalobcem přímo společnosti ČSAD Invest, resp. zmocněnému subjektu. Obdobně tomu je v případě kupní smlouvy o splátkovém prodeji uzavřené mezi společností SG Equipment a společností ČSAD Invest a všeobecných dodacích podmínek pro splátkový prodej, které jsou její součástí. Pokud jde o další leasingové společnosti, pak se společností UniCredit uzavřel žalobce kupní smlouvy, které dokládají, že kupujícím byla společnost ČSAD Invest jako zákazník. Této skutečnosti svědčí i to, že rozsah dodávky a druh předmětu smluv byl podrobně popsán a sjednán přímo mezi prodávajícím a zákazníkem, bylo také smluvně dohodnuto, že záloha na kupní cenu bude uhrazena na účet prodávajícího (žalobce) kupujícím (UniCredit) nebo také přímo zákazníkem (ČSAD Invest). Součástí jednotlivých smluv byly „přejímající protokoly ke kupní smlouvě“ mezi UniCredit (kupujícím) a žalobcem (prodávajícím) a

„přejímající protokoly ke kupní smlouvě (splátkový prodej)“ mezi UniCredit (prodávající) a ČSAD Invest (kupující) - vždy k přesně specifikované kupní smlouvě ze shodného dne, tj. k dohodě a předání zboží došlo v jeden den. To znamená, že dle těchto listin mělo dojít k předání jednoznačně určeného předmětu smlouvy: autobusu s přesnou a jedinečnou specifikací v posloupnosti: žalobce – UniCredit – ČSAD Invest, a to v jednom dni. Se společností VB Leasing uzavřel žalobce kupní smlouvy, které dokládají, že kupujícím byla společnost ČSAD Invest. Této skutečnosti svědčí i to, že účelem smluv byla koupě zboží za účelem jeho následného prodeje třetí osobě, když tato byla přesně určena jako společnost ČSAD Invest, tato byla také oprávněna převzít zboží a byla také oprávněna k uplatnění záruk.

[18] Z kupních smluv uzavřených s leasingovými společnostmi, z kupních smluv o splátkovém prodeji a z dokladů s tím souvisejících tedy bylo doloženo a prokázáno, že společnost ČSAD Invest byla účastníkem právního vztahu mezi žalobcem a leasingovou společností. Z předložených listin vyplývá, že faktickým odběratelem (kupujícím) byla společnost ČSAD Invest, která si sama vybrala dodavatele (žalobce) a sjednala s ním podmínky dodávek předmětu koupě a s profinancováním se obrátila na výše uvedené leasingové společnosti. Předmětné důkazní prostředky vyvracejí, že zprostředkování bylo realizováno tak, jak je deklarováno předloženou smlouvou o zprostředkování a předmětnými doklady vystavenými společností ČSAD Invest.

[19] K výsledkům svědků žalovaný uvedl, že pan M. o konkrétním zprostředkování nic nevypověděl, neboť v dané době, kdy mělo ke zprostředkování dojít, již nebyl zaměstnancem žalobce. Dle pana Ch. probíhala řada jednání týkajících se zprostředkování prodeje autobusů, kterých se účastnil. Podle svědka byla kupujícím leasingová společnost, dál už to nesledoval a neví o tom, že by autobusy chtěla kupovat společnost ČSAD Invest. Předmětnou rámcovou kupní smlouvu nepovažuje za kupní smlouvu, ale jakýsi plán, kolik autobusů má žalobce vyrobit. Pan Ch. tak sice uvedl, že považuje činnost společnosti ČSAD Invest za zprostředkování, avšak s ohledem na výše uvedené tato svědecká výpověď neprokazuje, že došlo k tvrzenému zprostředkování. Pan V. ve své výpovědi popsal okolnosti nákupu autobusů pro společnost ČSAD Vsetín, kde byl v dané době ekonomickým ředitelem. Tyto nákupy zprostředkovala pro uvedenou společnost, popř. další společnosti v rámci majetkově propojené skupiny firem, společnost ČSAD Invest jako servisní společnost. Společnost ČSAD Invest poptala financování z cizích zdrojů, které zajišťovaly vybrané leasingové společnosti, tyto leasingové společnosti kontaktoval sám svědek. Zástupcům leasingových společností byl předán kontakt na zástupce žalobce. Pro společnost ČSAD Vsetín byla společnost ČSAD Invest dodavatelem. Z předmětné výpovědi dle žalovaného vyplývá, že společnost ČSAD Invest sama neprovozovala autobusovou dopravu, ale působila jako servisní společnost pro skupinu majetkově propojených firem a jednou z nich byla společnost ČSAD Vsetín. Společnost ČSAD Invest byla dodavatelem. To znamená, že nakoupila autobusy, zajistila financování nákupu od žalobce prostřednictvím leasingových společností a tyto autobusy pak dále dodala samotným provozovatelům autobusové dopravy. Předmětná svědecká výpověď v podstatě potvrzuje to, co vyplynulo z výše uvedených dokumentů. Žalovaný k tomu dále doplňuje, že kromě společnosti ČSAD Vsetín se jednalo o společnosti ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, v nichž byly autobusy uvedeny do provozu. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že všechny tyto společnosti jsou personálně propojeny se společností ČSAD Invest.

[20] Žalobce dále navrhoval provedení výsledků pana U. a pana R., oba se však z jednání ze zdravotních důvodů omluvili. Po provedeném zhodnocení žalovaný uzavřel, že provedení výsledku těchto svědků není nezbytné, neboť v daňovém řízení byl získán dostatek důkazních prostředků, ze kterých jednoznačně vyplývá, že k uskutečnění zprostředkování nedošlo tak, jak bylo daňovými doklady deklarováno, a výslech těchto svědků by na tomto závěru nemohl nic změnit.

[21] Podle žalovaného je zřejmé, že žalobce byl seznámen s pochybnostmi správce daně, zda se zkoumané plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno, a byl vyzván k předložení dalších důkazních prostředků. V daňovém řízení dále žalobce netvrdil ani neprokazoval, že společnost ČSAD Invest zprostředkovala prodej autobusů svým dceřiným společnostem. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že rámcová kupní smlouva stanovila rámcové podmínky, za nichž budou uzavírány příslušné kupní smlouvy na autobusy, tedy obchodní podmínky prodeje. Samotná rámcová kupní smlouva v čl. VIII. bod 8. 2. stanoví, že *„nedílnou součástí této smlouvy jsou Obchodní podmínky daňového subjektu, které tvoří přílohu této smlouvy.“* Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením, že společnost ČSAD Invest seznámila žalobce se zájmem o koupi autobusů ze strany leasingových společností. Leasingové společnosti nebyly faktickým zájemcem o koupi autobusů, ale byly pouze subjektem, který profinancoval koupi a prodej autobusů na základě toho, že společnost ČSAD Invest sama vybrala svého dodavatele a dojednala s ním veškeré podmínky dodání. Pokud jde o profinancování koupě majetku prostřednictvím leasingových společností, v českém právním řádu není ucelená právní úprava a leasingové společnosti používají různé typy smluv. V daných případech byly mezi žalobcem a leasingovými společnostmi uzavřeny kupní smlouvy, ze kterých buď přímo vyplývá, že zájemcem je společnost ČSAD Invest, nebo je sjednáno, že leasingová společnost kupuje předmět koupě za účelem dalšího prodeje zájemci, kterému umožní předmět koupě splácet.

[22] Ve vztahu k plnění poskytnutému na základě konkurenční doložky žalovaný odkázal na relevantní právní úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů a v zákoně o účetnictví. Konstatoval, že z předložených listinných dokladů jednoznačně plyne, že panu R. náležela finanční náhrada. Podmínky vzniku nároku na tuto náhradu byly splněny okamžikem ukončení pracovního poměru, jenž byl uzavřen na dobu určitou, a to dne 15. 1. 2007. Podle účetních předpisů pak vznikla k tomuto dni povinnost účetní jednotce účtovat o svém závazku, tj. o nároku na finanční vyrovnání z konkurenční doložky vůči svému bývalému zaměstnanci. Právní nárok z předmětného titulu k tomuto okamžiku potvrdil ve svém rozhodnutí také Okresní soud v Ústí nad Orlicí. Je jisté, že právní nárok finanční náhrady ukončením pracovního poměru k 15. 1. 2007 nezanikl a existoval i v době do rozhodnutí okresního soudu. V účetní závěrce je žalobce jako účetní jednotka povinen dle § 19 odst. 2 zákona o účetnictví uvádět informace podle stavu ke konci rozvahového dne, tzn. má také povinnost ve svém účetnictví promítnout veškeré své závazky, které v příslušném účetním období reálně existují. Žalobce postupoval v rozporu nejen s účetními předpisy, ale především v rozporu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve spojení s § 23 odst. 10 téhož zákona). Nelze akceptovat námitku žalobce o věcné a časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2009, jednoznačně byla prokázána souvislost se zdaňovacím obdobím roku 2007. Žalobce odůvodňuje svůj postup odkazem na zúčtování rezervy, a to s ohledem na respektování zásady

opatrnosti a interních účetních směrnic. S touto námitkou nelze souhlasit, v daném případě právní nárok na finanční vyrovnání z konkurenční doložky nikdy nezankl, nejednalo se o soudní řešení sporu, ze kterého by teprve na základě rozhodnutí soudu závazek pro žalobce vznikl. V daném případě právní nárok vznikl ukončením pracovního poměru k datu 15. 1. 2007. Zaměstnavatel mohl od dohody o konkurenční doložce účinně odstoupit pouze po dobu trvání pracovního poměru zaměstnance. Pokus o jednostranné odstoupení od konkurenční doložky ze dne 15. 3. 2007 učiněný zaměstnavatelem byl právně irelevantní, nebyl učiněn v souladu se zákoníkem práce a nebyl ani doručen panu R. Žalobce tak nemohl relevantně předpokládat zánik své povinnosti dostát závazku z konkurenční doložky.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[23] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalovaný vyslovil s takovým projednáním věci výslovný souhlas, žalobce se k výzvě předsedkyně senátu zaslané dle § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyjádřil). Žalobu shledal nedůvodnou.

[24] Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda byl žalobce oprávněn zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2009 jako daňové náklady částky 4 558 000 Kč (vykázanou jako odměna vyplacená společnosti ČSAD Invest za poskytnutí zprostředkovatelských služeb) a 480 882 Kč (představující výplatu plnění z konkurenční doložky uzavřené mezi žalobcem a panem R.). Krajský soud se nejprve zabýval případem zprostředkování ČSAD Invest (viz část IV.1), následně případem konkurenční doložky (část IV.2).

IV.1 Zprostředkování ČSAD Invest

[25] Ve vztahu k danému případu krajský soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti podstatné pro posouzení věci. Žalobce v souvislosti se smlouvou o zprostředkování č. 106/2008 zaúčtoval na vrub účtu 518.600 – *Ostatní služby „R“ – zprostředkování, provize a personální inzerce* v období duben až prosinec 2009 souhrnnou částku 4 558 000 Kč (v jednotlivých částkách provizí vyúčtovaných zprostředkovatelem ČSAD Invest). Následně tuto částku zahrnul do základu daně jako daňový náklad.

[26] Dne 10. 10. 2007 žalobce uzavřel se společností ČSAD Invest smlouvu o zprostředkování č. 106/2008. Zprostředkovatel (ČSAD Invest) se touto smlouvou zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce (žalobce) měl příležitost uzavřít kupní smlouvu, jejímž předmětem bude „*dodávka autobusů SOR pro ČSAD Invest, a.s. (...) v rozsahu uvedeném v rámcové kupní smlouvě č. 656/2007 a v její příloze*“ (čl. I. odst. 1 a 2 smlouvy). Dne 17. 10. 2007 uzavřel žalobce se společností ČSAD Invest dodatek č. 1 k uvedené smlouvě o zprostředkování. V čl. II. tohoto dodatku se uvádí, že „*v důsledku změny osoby zprostředkovatele došlo ke změně původního obchodního záměru zájemce a jako kupující nebude nadále vystupovat společnost ČSAD Invest, a.s.*“. Smluvní strany na tuto skutečnost reagovaly změnou čl. I. odst. 2 smlouvy o zprostředkování, který

nově zněl: „*Předmětem smlouvy o zprostředkování je dodávka autobusů SOR v rozsahu uvedeném v návrhu rámcové kupní smlouvy č. 656/2007 a jejích příloh, který je přílohou této smlouvy*“. Zmiňovaný dodatek dále ze smlouvy o zprostředkování vypustil několik dalších odkazů na společnost ČSAD Invest (např. z čl. I. odst. 4 smlouvy, který původně stanovil, že zprostředkovatel v případě potřeby doprovodí pracovníky zájemce „*ke konečnému zákazníkovi ČSAD Invest, a.s.*“).

[27] Dne 17. 12. 2007 žalobce uzavřel se společností ČSAD Invest rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007. Ve smlouvě se uvádí, že je uzavřena dle § 409 a násl. obchodního zákoníku, jejím předmětem pak je (dle jejího čl. I.) dodávka celkem 50 autobusů SOR v letech 2008 a 2009 s tím, že jednotlivé typy autobusů a jejich počty včetně nadstandardní výbavy budou stanoveny číslovanými dodatky ke smlouvě. Základní provedení autobusů tvoří přílohu č. 2 smlouvy. Podle čl. VII. smlouvy je místem plnění areál žalobce, přičemž vlastnické právo přechází na kupujícího okamžikem protokolárního písemného převzetí zboží. V čl. VIII. odst. 3 smlouvy se žalobce zavázal, že „*na základě požadavku ČSAD Invest, a.s. uzavře s leasingovou společností, kterou navrhne ČSAD Invest, a.s. a odsouhlasí SOR Libchavy spol. s r.o., příslušnou kupní smlouvu v množství, cenách a ostatních podmínkách tam uvedených*“.

[28] Ve spise jsou dále založeny daňové doklady, dle nichž byly fakturovány zprostředkovatelské provize, daňové doklady, dle nichž byly fakturovány koupe samotných autobusů, protokoly o převzetí autobusů, kupní smlouvy na autobusy uzavřené mezi žalobcem a některou z leasingových společností Credium, SG Equipment, UniCredit a VB Leasing a kupní smlouvy o splátkovém prodeji uzavřené mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest a mezi společnostmi SG Equipment a ČSAD Invest.

[29] Na fakturách za zprostředkovatelské provize je jako dodavatel uvedena společnost ČSAD Invest, jako odběratel žalobce a poznámka „*fakturuje Vám provizi za autobus (...)*“. Na fakturách za autobusy je jako dodavatel uveden žalobce, jako odběratel některá z výše zmíněných leasingových společností, zároveň je zde vždy jako „příjemce“ uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Stejně tak na protokolech o převzetí je jako subjekt přebírající autobus (od žalobce) vždy uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. V protokolech o převzetí jsou tyto společnosti označeny jako „*kupující*“, a to „*na základě kupní smlouvy č. 656/2007*“.

[30] V kupních smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společností Credium se uvádí, že kupující kupuje předmět koupě „*za účelem jeho dalšího prodeje třetí osobě, které umožní splácet kupní cenu ve formě splátek. Prodávající prohlašuje, že je mu tato skutečnost známa, a že respektuje zvláštní úpravu práv a povinností smluvních stran, která je dána skutečností, že úmyslem kupujícího není předmět koupě vlastnit a užívat*“ (čl. I. odst. 2 smluv). V čl. V. odst. 1 uvedených smluv bylo stanoveno, že „*vlastnické právo k předmětu koupě přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy kupující převezme předmět koupě od prodávajícího*“. Podle čl. VIII. odst. 1 daných smluv prodávající souhlasil s tím, že „*s ohledem na účel této kupní smlouvy, bude k uplatnění všech nároků z vad předmětu koupě, oprávněna také třetí osoba, která předmět koupě nabude od kupujícího na základě následně uzavřené kupní smlouvy*“. Kupní smlouvy o splátkovém prodeji byly na jednotlivé autobusy

uzavřeny mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest vždy ve stejný den, jako kupní smlouvy mezi žalobcem a společností Credium (ve stejný den byly zároveň podepsány protokoly o převzetí autobusů ze strany jejich konečných nabyvatelů). Přílohu uvedených kupních smluv o splátkovém prodeji tvoří Všeobecné podmínky splátkového prodeje společnosti Credium, které v čl. II. odst. 2 stanoví, že předmět koupě *„byl prodávajícím pořízen na základě kupní smlouvy s dodavatelem, dle výběru kupujícího a na základě jeho výslovné žádosti o financování předmětu koupě“*.

[31] V kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností SG Equipment je vedle dodavatele (žalobce) a kupujícího (SG Equipment) uvedena další strana, a to „zákazník“ (ČSAD Invest). Kupní smlouva odkazuje na smlouvu o splátkovém prodeji, kterou uzavřely společnosti SG Equipment a ČSAD Invest, a konstatuje se v ní, že kupující kupuje autobus, který je jejím předmětem, *„se souhlasem zákazníka“*, a to za dodacích a kupních podmínek, které žalobce dohodl se zákazníkem. Předmětný autobus měl dle kupní smlouvy od žalobce přebírat zákazník, kupující nabyl vlastnické právo k autobusu tímto okamžikem a ihned převedl vlastnické právo k autobusu na zákazníka. Zákazník (společnost ČSAD Invest) přímo na kupní smlouvě potvrdil svůj souhlas. Také v tomto případě byla kupní smlouva o splátkovém prodeji uzavřena mezi společnostmi SG Equipment a ČSAD Invest ve stejný den, jako kupní smlouva mezi žalobcem a společností SG Equipment (ve stejný den byl zároveň podepsán protokol o převzetí autobusu ze strany jeho konečného nabyvatele). Součástí uvedené kupní smlouvy o splátkovém prodeji jsou Všeobecné obchodní podmínky pro splátkový prodej, v jejichž čl. II. odst. 4 je uvedeno, že zákazník (tj. ČSAD Invest) prohlašuje, že *„si sám vybral předmět, dodavatele předmětu a dohodl se s dodavatelem na výši a měně nákupní ceny, dodacích, platebních a ostatních podmínkách koupě předmětu bez spoluúčasti SG Equipment“*.

[32] V kupních smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společností UniCredit vystupuje rovněž vedle prodávajícího (žalobce) a kupujícího (UniCredit) jako další strana „zákazník“ (ČSAD Invest). Těmito smlouvami je ujednáno, že *„kupující nakupuje předmět za účelem jeho dalšího prodeje svému zákazníkovi. Rozsah dodávky a druh předmětu smlouvy je podrobně popsán ve výše definovaném Ujednání (Závazné objednávce) sjednané mezi prodávajícím a zákazníkem“*. Také v kupních smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společností VB Leasing vystupuje jako zúčastněná strana společnost ČSAD Invest, a to jako „třetí osoba zmocněná kupujícím“. Podle čl. II. odst. 2 těchto smluv je jejich účelem koupě zboží kupujícím (VB Leasing) *„za účelem jeho následného prodeje třetí osobě (...) Prodávající prohlašuje, že je srozuměn s tím, že kupující nekupuje zboží (...) v úmyslu jej vlastnit a užívat, ale pouze za účelem jeho následného prodeje třetí osobě (...) a na základě její výslovné žádosti o financování koupě zboží.“* Podle čl. VI. odst. 1 daných smluv zboží *„přechází do vlastnictví kupujícího dnem předání zboží kupujícímu, nebo třetí osobě zplnomocněné kupujícím“*.

[33] Žalobce dále finančním orgánům v průběhu daňového řízení předložil listiny označené jako „Právní posouzení platnosti smlouvy o zprostředkování č. 106/2008 ze dne 10. 10. 2007 ve znění dodatku č. 1 ze dne 17. 10. 2007“ a „Odborné stanovisko ke smlouvě o zprostředkování č. 106/2008 a otázce vzniku nároku na provizi“. Zmíněné „právní posouzení“ je datováno dnem 16. 10. 2012 a posuzovatel

P. O. dospěl k závěru, že předmětná smlouva o zprostředkování je platnou smlouvou a že k plnění na jejím základě došlo. Autorem uvedeného „odborného stanoviska“ z 8. 1. 2014 je J. K. z Právnické fakulty Masarykovy university, který v něm konstatoval, že předložená smlouva o zprostředkování představuje platnou smlouvu o zprostředkování v části, ve které směřuje k uzavření smlouvy se třetí osobou. Nárok na provizi vznikl zprostředkovateli zaplacením sjednané kupní ceny leasingovou společností zájemci a tím také zanikl závazek ze zprostředkovatelské smlouvy. Pozdější nakládání s předmětem smlouvy (např. odkup věci bývalým zprostředkovatelem) nehraje již z hlediska vzniku nároku na provizi žádnou roli. Rámcová kupní smlouva č. 656/2007 nesplňuje kritéria kupní smlouvy a toliko stanoví podmínky kupních smluv, přičemž výslovně předpokládá, že kupní smlouvy budou uzavírány (buď výlučně či také) mezi zájemcem a subjektem, který mu zprostředkuje ČSAD Invest.

[34] Žalobce dokládal finančním orgánům svá tvrzení také „prohlášením zprostředkovatele – společnosti ČSAD Invest“ ze dne 1. 3. 2013 a vyjádřením k uskutečnění zprostředkovatelské činnosti spolupodepsané žalobcem (dne 4. 9. 2014) a společností ČSAD Invest (dne 5. 9. 2014). V „prohlášení zprostředkovatele“ zástupce společnosti ČSAD Invest uvedl, že podmínky spolupráce mezi touto společností a žalobcem v oblasti zprostředkování prodeje autobusů byly písemně ujednaný smlouvou o zprostředkování č. 106/2008 ve znění dodatku č. 1. Jednání se zaměřila rovněž na otázku financování nákupů, diskutována byla forma financování prostřednictvím finančních či leasingových institucí. Rámcově byly podmínky dodávek specifikovány kupní smlouvou č. 656/2007. Následně zprostředkované obchodní případy, za které byla účtována provize, se odkazovaly na tuto smlouvu ve smyslu zde ujednaných podmínek. Autobusy byly na základě jednotlivých kupních smluv řádně dodány a uhrazeny. Následně vyúčtovaná zprostředkovatelská provize za takto dodané autobusy byla žalobcem řádně uhrazena. „Vyjádření“ popisuje obchodní vztahy obou společností a průběh jednání, které předcházely posuzované transakci (prodeji autobusů). Podle vyjádření proběhly v roce 2007 mezi uvedenými společnostmi schůzky ohledně možné činnosti ČSAD Invest jako zprostředkovatele výrobků ze sortimentu žalobce, podepsána byla smlouva o zprostředkování, včetně dodatku č. 1, následně i rámcová kupní smlouva, která stanovila rámcové podmínky, za nichž budou uzavírány příslušné kupní smlouvy na autobusy. Na přelomu let 2007 a 2008 společnost ČSAD Invest informovala žalobce o tom, že oslovila některé dopravní společnosti (např. Autobusy Karlovy Vary, ČSAD Vsetín a ČSAD Autobusy Plzeň), které projevíly zájem o nákup nové dopravní techniky. V souvislosti se *„situací na trhu veřejné přepravy osob, resp. s těžkostmi v oblasti financování nákupu nového vozového parku,“* žalobce projednával se společností ČSAD Invest i možnost nabídek na prodej autobusů leasingovým společností, které se zabývaly financováním tohoto segmentu dopravní techniky pro cílové zákazníky. V březnu 2008 společnost ČSAD Invest seznámila žalobce se zájmem o koupi autobusů ze strany několika leasingových společností (kromě jiných také společnosti Credium, SG Equipment, UniCredit a VB Leasing). Současně společnost ČSAD Invest předala žalobci kontaktní informace na dané leasingové společnosti s tím, že další kroky, tj. návrhy jednotlivých kupních smluv, specifikace finálního vybavení, konkrétních termínů dodávek autobusů atd., již zajišťoval přímo žalobce. Činnost ČSAD Invest tedy vedla k uzavření příslušných kupních smluv, čímž byl naplněn předmět smlouvy o zprostředkování č. 106/2008. K potvrzení, případně doplnění výše uvedeného navrhl žalobce výslech osob zúčastněných na těchto jednáních.

[35] Správce daně následně předvolal svědky navržené žalobcem, konkrétně za žalobce V. M. (tehdejšího obchodního ředitele) a J. Ch. (vedoucího obchodního oddělení a pozdějšího obchodního ředitele) a za společnost ČSAD Invest J. R. (tehdejšího výkonného ředitele), R. U. (současného výkonného ředitele) a Z. V. (ekonomického ředitele). Pánové R. a U. se ze zdravotních důvodů omluvili a správce daně už je znovu nepředvolával. Provedl tak pouze výslech pánů M., Ch. a V.

[36] Pan M. vypověděl, že jeho zaměstnanecký poměr u žalobce skončil „někdy v polovině roku 2007“, předmětných jednání se společností ČSAD Invest se tedy již neúčastnil a o smlouvách, které přitom žalobce s ČSAD Invest uzavřel, mu není nic známo. Pan Ch. k rámcové kupní smlouvě č. 656/2007 vypověděl, že nešlo o kupní smlouvu, ale spíše o plán, kolik autobusů má žalobce vyrobit. Nebyly zde uvedeny počty jednotlivých typů autobusů, ani konečná cena, ani přesné termíny dodávek. Předmětem byl příslib o nákupu autobusů a jejich přibližné počty. Kupujícím autobusů byly leasingové společnosti, společnost ČSAD Invest jejich nákup pouze zprostředkovala. K dotazu na čl. VIII rámcové kupní smlouvy uvedl, že jej vnímá tak, že umožňuje financování pořízení autobusů prostřednictvím leasingových společností. Trval nicméně na tom, že leasingové společnosti byly skutečnými kupujícími autobusů, není mu známo, že by společnost ČSAD Invest byla zapojena do nákupu a prodeje předmětných autobusů jinak, než formou uváděné zprostředkovatelské činnosti. Pan V. (který byl v letech 2007 až 2009 zaměstnán ve společnosti ČSAD Vsetín jako ekonomický ředitel, od r. 2011 je zaměstnán na stejné pozici ve společnosti ČSAD Invest) uvedl, že se sice přímo neúčastnil jednání týkajících se smlouvy o zprostředkování č. 106/2008 a rámcové kupní smlouvy č. 656/2007, avšak byl seznámen s modelem nákupu autobusů, který probíhal na jejich základě. Nákup autobusů zprostředkovala společnost ČSAD Invest, která zajišťovala servisní služby v rámci majetkově propojené skupiny firem. Společnost ČSAD Vsetín neměla v té době dostatečné vlastní zdroje na pořízení nových autobusů, a tak společnost ČSAD Invest poptala financování z cizích zdrojů, které následně zajišťovaly vybrané leasingové společnosti.

[37] Žalobce předně namítl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno v proběhlém řízení (blíže k tomu viz bod [5] výše). K této námitce krajský soud uvádí, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní aktuálním zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu (dále jen „daňový řád“), za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92

odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. Na některá ze soudních rozhodnutí, která výše shrnuté závěry blíže rozvádějí, ostatně žalobce odkazuje v žalobě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[38] Pokud jde o nyní posuzovanou věc, pak není pravdou, že by finanční orgány v průběhu daňového řízení nijak nezpochybnilly žalobcem předložené účetní a další doklady. V rozporu s tím, co žalobce tvrdí v žalobě, jsou již z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2012 zřejmé pochybnosti, které měl správce daně o faktickém uskutečnění zprostředkování ze strany společnosti ČSAD Invest (v podobě deklarované žalobcem). Pochybnosti správce daně vyplývaly především ze skutečnosti, že mezi zprostředkovatelem a žalobcem byla sepsána rámcová kupní smlouva ze dne 17. 12. 2007, na kterou je odkazováno i ve smlouvě o zprostředkování ze dne 10. 10. 2007. Ke kupním smlouvám uzavřeným s leasingovými společnostmi správce daně uvedl, že je žalobce uzavřel ve vazbě na čl. VIII odst. 3 rámcové kupní smlouvy (tedy na základě požadavku společnosti ČSAD Invest). Z těchto smluv dle správce daně dále vyplývá, že příjemcem autobusů byla společnost ČSAD Invest, přičemž v některých případech byl autobus umístěn v právnické osobě spojené se společností ČSAD Invest. Správce daně byl proto názoru, že prodeje autobusů byly realizovány na základě rámcové kupní smlouvy, a tak žalobce vyzval k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by svá tvrzení prokázal. Tyto své pochybnosti správce daně zopakoval při ústním jednání konaném dne 12. 2. 2013 (viz protokol z daného jednání) a dále je rozvedl ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 12. 8. 2013 a ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 26. 11. 2013.

[39] V řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný uložil správci daně doplnit řízení. V pokynu k doplnění řízení konstatoval, že nebylo prokázáno, jakou konkrétní činnost společnost ČSAD Invest jako zprostředkovatel fakticky vyvíjela k tomu, aby žalobce jako zájemce dle zprostředkovatelské smlouvy měl příležitost uzavřít se třetími osobami kupní smlouvy. V tomto směru tedy žalovaný uložil správci daně doplnit řízení, načež správce daně zaslal žalobci dne 12. 9. 2014 výzvu k prokázání skutečností. Poté, co správce daně doplnil dokazování, žalovaný zaslal žalobci obsáhlou výzvu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, v níž žalobce opět podrobně seznámil s pochybnostmi, které má o žalobcových tvrzeních. Zároveň žalobci stanovil lhůtu k navržení dalších důkazních prostředků. Nemůže tedy obstát žalobcovo tvrzení, že v posuzovaném daňovém řízení unesl své důkazní břemeno již tím, že správci daně předložil kompletní účetnictví.

[40] Žalobce dále uplatnil námitky, kterými rozporuje hodnocení daňové uznatelnosti sporných nákladů ze strany finančních orgánů. Podrobně rozebírá smlouvu o zprostředkování č. 106/2008 a rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007 a

argumentuje, že v případě první z uvedených smluv byly splněny všechny zákonné náležitosti smlouvy o zprostředkování, zatímco zmíněná rámcová kupní smlouva náležitosti kupní smlouvy nesplňovala. Poukazuje přitom zejména na kupní smlouvy, které uzavřel s leasingovými společnostmi Credium, SG Equipment, Unicredit a VB Leasing. Namítá, že k převodu vlastnického práva na jednotlivé autobusy z žalobce (výrobce) na kupující (leasingové společnosti) došlo na základě těchto kupních smluv, nikoliv na základě rámcové kupní smlouvy č. 656/2007. Způsob, jak tyto leasingové společnosti dále s předmětem koupě nakládaly, je výlučně jejich obchodním rozhodnutím a neovlivňuje nárok na provizi za zprostředkování. Společnost ČSAD Invest tedy nebyla nabyvatelem autobusů v právním smyslu, ale ani v ekonomickém smyslu (a nemohla se tak stát faktickým odběratelem) – blíže viz body [6] až [9] výše.

[41] Krajský soud k tomu uvádí následující. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro rok 2009) „*[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“

[42] Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

[43] Při posuzování daňově uznatelných výdajů (nákladů) je dále nutné zohledňovat ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 – 75, a ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69). Daňový řád ve svém § 8 odst. 3 stanoví zásadu, podle níž správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (obdobnou zásadu stanovil § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Přitom platí, že daňové právo může mít odlišná kritéria pro hodnocení právních jednání než právo civilní. Jak například uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, prováděl-li „*daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů)*“, může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, a ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37). Ve stejném duchu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138, konstatoval, že pro posouzení určitého právního

jednání či právního vztahu je „rozhodující jeho faktický obsah, nikoliv jeho právní forma (...) Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tudíž není rozhodující, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového vztahu definován pro účely zdanění v právu veřejném“.

[44] S ohledem na právě uvedené krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že jediné podstatné otázky zde jsou, na který subjekt přešlo vlastnické právo k autobusům z žalobce a zda se tak stalo na základě kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a leasingovými společnostmi, či na základě rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností ČSAD Invest. Tyto otázky by byly patrně klíčové v případě eventuálního soukromoprávního sporu mezi účastníky dané transakce. Pro posouzení veřejnoprávního sporu o daňovou uznatelnost žalobcem uplatněných výdajů je však významné i to, jak leasingové společnosti dále nakládaly s předmětnými autobusy, stejně jako další související skutečnosti týkající se celé transakce. Pro posouzení možnosti uplatnit částku vyplacenou na provizích jako daňový výdaj totiž není rozhodující právní forma, ale faktický obsah transakce.

[45] Určité pochybnosti přitom vyvstávají již při formálně-právním pohledu na celou posuzovanou transakci. Žalobce tvrdí, že zprostředkování, za něž vyplatil společnosti ČSAD Invest provize, se týkalo prodeje autobusů leasingovým společností Credium, SG Equipment, Unicredit a VB Leasing. Zdůrazňuje, že vlastnické právo k autobusům přešlo nejprve na tyto leasingové společnosti a co se s autobusy dělo následně, již není vůbec významné. Avšak například kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Credium stanoví že „vlastnické právo k předmětu koupě přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy kupující převezme předmět koupě od prodávajícího“. Na protokolech o převzetí autobusů, které byly v těchto případech předmětem koupě, ale společnost Credium uvedena není, jako subjekt přebírající autobus od žalobce je vždy uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Striktně vzato je tedy otázkou, zda vůbec přešlo vlastnické právo na společnost Credium. Kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společnostmi SG Equipment, Unicredit a VB Leasing obsahují odlišnou konstrukci přechodu vlastnického práva. Společnost ČSAD Invest je v nich ovšem zahrnuta jako zákazník, respektive třetí osoba (viz body [31] a [32] výše), což zase problematizuje žalobcem zastávaný postoj, podle něž jsou prodeje autobusů mezi žalobcem a leasingovými společnostmi a mezi leasingovými společnostmi a společností ČSAD Invest zcela samostatnými a oddělitelnými transakcemi. Nejednoznačně vyznívá také rámcová kupní smlouva č. 656/2007. Na jedné straně se v ní uvádí, že je uzavřena podle § 409 a násl. obchodního zákoníku (tedy podle ustanovení upravujících kupní smlouvu), rovněž v protokolech o převzetí autobusů je jako „kupující“ označena vždy některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, a to „na základě kupní smlouvy č. 656/2007“. Na druhou stranu, podle obsahu dané „rámcové kupní smlouvy“ se zdá, že skutečně neobsahuje všechny náležitosti kupní smlouvy – viz zejména její čl. VIII. odst. 3, kterým se žalobce zavázal, že „na základě požadavku ČSAD Invest, a.s. uzavře s leasingovou společností, kterou navrhne ČSAD Invest, a.s. a odsouhlasí SOR Libchavy spol. s r.o., příslušnou kupní smlouvu v množství, cenách a ostatních podmínkách tam uvedených.“

[46] Už jen z důvodu existence těchto pochybností bylo namístě důkladně se zabývat ekonomickou podstatou celé transakce. Z dalších učiněných zjištění pak (ve spojitosti s výše uvedeným) jednoznačně vyplynulo, že leasingové společnosti představovaly toliko formální kupující předmětných autobusů. Žalobce uzavíral kupní smlouvy s jednotlivými leasingovými společnostmi, které navrhla společnost ČSAD Invest (viz výše citovaný čl. VIII. odst. 3 rámcové kupní smlouvy č. 656/2007). Leasingové společnosti v kupních smlouvách, které uzavřely s žalobcem, výslovně deklarovaly, že autobusy kupují za účelem jejich dalšího prodeje. Společnost ČSAD Invest (nikoliv leasingové společnosti) také určovala (respektive dohodla přímo se žalobcem) typy autobusů, které byly předmětem prodeje, specifikaci jejich vybavení apod., jak plyne z kupních smluv o splátkovém prodeji uzavřených mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest a SG Equipment a ČSAD Invest, stejně jako z kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a společnostmi SG Equipment, UniCredit a VB Leasing (viz body [30] až [32] výše). Krajský soud dále považuje za významnou skutečnost, že kupní smlouvy mezi žalobcem a leasingovými společnostmi byly na jednotlivé autobusy uzavřeny vždy ve stejný den, jako protokoly o převzetí autobusů ze strany jejich konečných nabyvatelů (společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary), kteří je tak přebírali přímo od žalobce.

[47] Krajský soud se tedy ztotožňuje se závěrem žalovaného, podle něž byl faktickým kupujícím autobusů jiný subjekt než uvedené leasingové společnosti, jejichž úlohou bylo toliko zajištění financování nákupů (nutno opět zdůraznit, že jde o závěr učiněný pro účely posouzení daňové uznatelnosti uplatněných výdajů). Je otázkou, jestli lze za takového faktického kupujícího považovat společnost ČSAD Invest, nebo až konečné nabyvatele autobusů (společnosti ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary), jak namítá žalobce. Touto otázkou se ale krajský soud nemusel blíže zabývat, neboť žalobce v průběhu daňového řízení konzistentně tvrdil (a setrval na tomto tvrzení i v žalobě), že předmětem zprostředkování byl prodej autobusů leasingovým společností. Při takto vymezeném předmětu zprostředkování žalobce nebyl schopen prokázat, jakou konkrétní činnost společnost ČSAD Invest jako zprostředkovatel fakticky vykonala. Kdyby žalobce vykázal provizi za zprostředkování jako odměnu za prodej autobusů jejich konečným nabyvatelům, bylo by nutné se nastíněnou otázkou zabývat. Pak by bylo třeba určit, jaký vliv má na daňovou uznatelnost výdaje za takovou provizi skutečnost, že zprostředkovatel prodeje a koneční nabyvatelé byli v rozhodném období součástí jednoho holdingu, a bylo by patrně třeba se blíže zabývat okolnostmi, za nichž došlo k převodu autobusů ze společnosti ČSAD Invest na společnosti ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Nic takového ale finanční orgány v daňovém řízení nečinily, neboť to s ohledem na tvrzení uplatněná žalobcem nebylo třeba.

[48] Žalobce se na podporu své argumentace odvolává na odborné stanovisko zpracované K. (ve správním řízení se dále odvolával na právní posouzení pana O.). Jak zmíněné odborné stanovisko (tak uvedené právní posouzení) však hodnotí pouze formálně-právní stránku věci. Autoři odborného stanoviska a právního posouzení se navíc vyjadřovali k izolovaným otázkám a na základě žalobcem vybraných podkladů – například zpracovateli odborného stanoviska byla předána smlouva o zprostředkování č. 106/2008, rámcová kupní smlouva č. 656/2007 a kupní smlouvy uzavřené s leasingovými společnostmi, zpracovatel tak pouze posuzoval tyto (formálně-právně správné) dokumenty a na základě nich pak dospěl ke svým

závěrům (k jejich shrnutí viz bod [33]). Krajský soud souhlasí s žalobcem v tom, že předložená smlouva o zprostředkování č. 106/2008 ve znění dodatku č. 1 je platná a splňuje náležitosti § 642 obchodního zákoníku. V daňovém řízení ale bylo ověřováno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Předmětné listinné důkazy tak nevypovídají nic o daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů. Obdobně posoudil tyto důkazy žalovaný (viz str. 17 napadeného rozhodnutí), není tedy pravdou, že by se jimi nezabýval, jak žalobce namítl v žalobě.

[49] Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani další žalobcem předložené důkazy a k nim vztažené žalobní námitky (viz bod [10]). Výslech pana M. nepřinesl žádná relevantní zjištění. Pan Ch. sice vypověděl, že skutečnými kupujícími autobusů byly leasingové společnosti, přičemž společnost ČSAD Invest jejich nákup pouze zprostředkovala. Tvrdil, že mu není známo, že by společnost ČSAD Invest byla zapojena do nákupu a prodeje předmětných autobusů jinak, než formou uváděné zprostředkovatelské činnosti. Tuto výpověď je však třeba hodnotit ve světle toho, že předmětný svědek je zaměstnancem žalobce a jeho tvrzení jsou v rozporu s výše uvedenými skutečnostmi zjištěnými z ostatních důkazů. Výpověď pana V. pak spíše potvrzuje závěry, k nimž dospěl žalovaný a k nimž nyní dospívá i krajský soud – v podstatě z ní plyne, že společnost ČSAD Invest zprostředkovala nákup autobusů pro společnosti, pro které zajišťovala servisní služby v rámci holdingu, úlohou leasingových společností bylo zajištění financování nákupu (ke shrnutí výpovědí svědků viz bod [36]).

[50] K neprovedení důkazů výsledky dalších dvou svědků (pan R. a pan U.) krajský soud uvádí, že není povinností finančních orgánů provést v daňovém řízení každý důkaz navržený daňovým subjektem. Finanční orgány musí nicméně zdůvodnit, z jakého důvodu některý z takto navržených důkazů neprovedly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že vyhodnotil provedené svědecké výpovědi, a to ve vztahu k dalším získaným podkladům, přičemž dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro své rozhodnutí. Výpovědi svědků U. a R. by na výsledku daňového řízení nemohly nic změnit, neboť ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k uskutečnění zprostředkování nedošlo tak, jak bylo daňovými doklady deklarováno. Krajský soud považuje takové zdůvodnění za dostatečné a souhlasí s žalovaným, že výslech daných dvou svědků by byl nadbytečný. Ostatně vyjádření k uskutečnění zprostředkovatelské činnosti spolupodepsané žalobcem a společností ČSAD Invest v září 2014, k jehož případnému doplnění měly výsledky žalobcem navrhovaných svědků sloužit, v určitých ohledech spíše potvrzuje závěry učiněné finančními orgány při hodnocení celé posuzované transakce. Plyne z něj, že nejprve společnost ČSAD Invest zajistila zájemce o nákup autobusů od žalobce (a to mimo jiné společnosti Autobusy Karlovy Vary, ČSAD Vsetín a ČSAD Autobusy Plzeň), teprve následně, v souvislosti se „*situací na trhu veřejné přepravy osob, resp. s těžkostmi v oblasti financování nákupu nového vozového parku*“, oslovila vybrané leasingové společnosti. Také z tohoto vyjádření je tedy patrné, že úlohou leasingových společností bylo především zajištění financování nákupu pro koncové zákazníky (blíže viz bod [34]). Navíc, hlavní rozpor mezi žalobcem a žalovaným nepanuje ani tak v tom, jaké skutečnosti lze považovat za prokázané, jako především v právním hodnocení zjištěného skutkového stavu.

[51] Krajský soud tedy neshledal, že by závěry finančních orgánů o skutkové stránce věci byly výsledkem libovůle a že by neprovedením výsledku pana R. a pana

U. došlo k porušení závěrů vyslovených v žalobcem citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 – 44, a ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 – 72).

[52] Krajský soud dále podpůrně odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2008, č. j. 10 Ca 211/2008 – 33. Krajský soud v Českých Budějovicích v citovaném rozhodnutí posuzoval do jisté míry srovnatelnou věc, přičemž dospěl k obdobným závěrům. Konstatoval, že jestliže si budoucí nájemci vozidla sami u prodávajícího vozidla vyberou a s prodávajícím dohodnou kupní cenu vozidla, a tato vozidla si následně pronajmou od leasingové společnosti, výdaj, který prodávající vynaloží na výplatu provize budoucím nájemcům vozidla za údajné zprostředkování uzavření kupní smlouvy s leasingovou společností, není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV.2 Konkurenční doložka

[53] V případě částky 480 882 Kč vyplacené žalobcem jeho bývalému zaměstnanci panu M. R. není žádného sporu o skutkovém stavu. Žalobce zaměstnával pana R. na manažerské pozici, přičemž s ním měl sjednanu konkurenční doložku. Pracovní poměr skončil uplynutím sjednané doby výkonu funkce dne 15. 1. 2007. Od 16. 1. 2007 do 15. 3. 2007 měl žalobce uzavřen s panem R. nový pracovněprávní vztah, a to dohodu o práci konané mimo pracovní poměr. Dne 15. 3. 2007 žalobce odstoupil od předmětné konkurenční doložky. Následné uplatnění nároku na plnění plynoucí z konkurenční doložky panem R. žalobce neuznal a považoval odstoupení za platné. Pan R. uplatnil svůj nárok v roce 2009 u civilního soudu, který téhož roku pravomocně rozhodl o oprávněnosti jeho požadavku na výplatu plnění z konkurenční doložky. Podle soudu mohl zaměstnavatel od konkurenční doložky účinně odstoupit pouze po dobu trvání pracovního poměru zaměstnance (§ 29a odst. 5 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce). Žalobce v souladu s rozhodnutím civilního soudu vyplatil předmětnou částku a tuto zaúčtoval na vrub účtu 522.1000 – Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti „R“. Následně tuto částku zahrnul do základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2009 jako daňový náklad. Předmětem sporu je otázka, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže vyloučil částku 480 882 Kč z daňových nákladů s tím, že věcná a časová souvislost (ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) této částky se vázala k jinému zdaňovacímu období (roku 2007) a daňový subjekt tak postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[54] Žalobce předně namítá, že nemohl o předmětném nároku účtovat již v roce 2007, jinak by došlo ke zkreslení jeho účetní závěrky. K tomu krajský soud uvádí, že při řešení daného případu považuje za účelné odlišit dvě otázky. První otázkou je, jakým způsobem mohl žalobce účtovat o nároku z konkurenční doložky. Samostatnou otázkou je, zda byl oprávněn uplatnit předmětnou částku jako daňový výdaj pro zdaňovací období roku 2009. Platí totiž, že byť by žalobce účtoval o předmětném výdaji v souladu s účetními předpisy v roce 2009, ještě by tím nebyla založena jeho daňová uznatelnost v tomtéž zdaňovacím období. Jak ve své judikatuře opakovaně připomíná Nejvyšší správní soud, cíle účetnictví (účetního výkaznictví) a daní jsou odlišné a finanční a daňové účetnictví nemůže být libovolně

zaměřováno. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně, ani co je či není daňově uznatelnou položkou. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou uznatelnost však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů (viz např. rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125). Klíčové pravidlo pro určení daňové uznatelnosti posuzované věci stanoví § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle nějž je základem daně rozdíl, „o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“. Naopak zákon o účetnictví stanoví v § 3 odst. 1, že účetní jednotky „účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (...) není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.“ Platí tedy, že zatímco při stanovení základu daně musí být respektována zásada věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů (nákladů), zákon o účetnictví umožňuje její prolomení.

[55] Krajský soud je přitom názoru, že žalobce uplatněním předmětné částky jako daňového výdaje pro zdaňovací období roku 2009 porušil zásadu věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů. Za podstatné považuje, že podmínky vzniku nároku na vyplacení náhrady z konkurenční doložky byly splněny již v okamžiku ukončení pracovního poměru, tj. dne 15. 1. 2007. Okresní soud v Ústí nad Orlicí nerozhodl v roce 2009 o nároku konstitutivně, pouze deklaroval, že vznikl již v roce 2007. Žalobcovo jednostranné odstoupení od konkurenční doložky učiněné dne 15. 3. 2007 bylo ve zjevném rozporu s § 29a odst. 5 zákona č. 65/1965 Sb. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobce za těchto okolností nemohl předpokládat zánik povinnosti dostát svému závazku a pouze ve vztahu k zúčtovacímu období roku 2007 mohl danou částku uplatnit jako daňově účinný výdaj. Zcela jistě se tak nejednalo o závazek, o kterém by žalobce v době jeho vzniku ani nevěděl, či o obdobnou situaci, na něž žalobce poukazyval v žalobě. Žalobce navíc měl i poté, co okresní soud v roce 2009 potvrdil existenci nároku pana R., možnost podat dodatečné daňové přiznání pro rok 2007, a uplatnit si tak sporný výdaj v tomto zdaňovacím období.

[56] Žalobce se dále dovolává pokynu D-300. V něm se ve vztahu k § 23 zákona o daních z příjmů pod bodem 4. písm. a) uvádí, že pro „zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí“. K tomu krajský soud uvádí, že citované ustanovení pokynu D-300 je poměrně vágní, není z něj například zřejmé, na jaká rozhodnutí soudu dopadá. Zcela jistě jej podle názoru krajského soudu nelze vykládat tak široce, jak to činí žalobce. Tedy že by v případě jakéhokoliv výdaje učiněného v návaznosti na soudní rozhodnutí vydané v libovolném soudním sporu byla dána časová souvislost s příjmy ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů až v momentu, kdy dané soudní rozhodnutí nabylo právní moci.

V. Závěr a náklady řízení

[57] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[58] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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). Připadne-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 jej 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.

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.

Hradec Králové 30. leden 2017

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu