



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Velebný & FAM, s. r. o.**, se sídlem v Ústí nad Orlicí, J. Nygrína 334, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. listopadu 2010, čj. 6619/10-1200-604859, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. listopadu 2010, čj. 6619/10-1200-604859, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 2.000,- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 1. 9. 2008, čj. 79884/08/273910/6148, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 49.200,- Kč a současně předepsáno penále ve výši 9.840,- Kč z dodatečně vyměřené daně.

V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně na základě provedené daňové kontroly dodatečně zvýšil žalobkyni základ daně o částku 205.164,- Kč z důvodu

nedodržení ustanovení § 25 odst. 1 písmeno b) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"), když do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (prostřednictvím účetního zápisu na MD účtu 518 400 - „Ostatní služby nespecifikované“) uplatnila výdaje vynaložené na pořízení nehmotného majetku v podobě firemních webových stránek, tj. softwaru.

V reakci na odvolací námitky žalovaný uvedl, že neshledal, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu neústavním způsobem.

Dále uvedl, že z obsahu rozhodnutí Ministerstva práce a obchodu zjistil, že na základě žádosti ze dne 7. 10. 2005 rozhodlo ministerstvo dne 10. 3. 2006 o tom, že žalobkyni bude poskytnuta dotace ve výši 142.000,- Kč na projekt „Zvýšení objemu exportu umělecké výšivky“ v souladu s cíly programu MARKETING a že jí bude vyplacena na základě realizovaných uznatelných nákladů doložených příslušnými účetními doklady. Nedílnou součástí tohoto rozhodnutí byly Podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu a prostředků strukturálních fondů ES na projekt v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání“ (dále jen "Podmínky"). Ty žalobkyně přijala a zavázala se je bezvýhradně splnit. V jejich části I. B. bodu 5 bylo stanoveno, aby žalobkyně vedla účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví. Současně zde jako příjemce dotace vzala na vědomí, že uznatelnými náklady na realizaci projektu jsou náklady na tvorbu internetových stránek včetně výtvarného návrhu (mimo jiných nákladů) a neuznatelnými náklady jsou náklady na pořízení dlouhodobého majetku (viz část III. bod 5). Tato část také obsahuje poznámku č. 2, cit.: „U programu MARKETING nemohou být uznatelnými náklady na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku.“ Dle žalovaného tedy byla žalobkyně zmíněným rozhodnutím Ministerstva práce a obchodu jednoznačně upozorněna na povinnost účtovat v souladu se zákonem o účetnictví.

K otázce použití Mezinárodních účetních standardů žalovaný uvedl, že dle § 23a zákona o účetnictví je používají pouze konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Ostatní účetní jednotky, právnické osoby se sídlem na území ČR, vedou účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Nařízení komise ES č. 69/2001 zavázalo Českou republiku k tomu, aby požívala stejnou metodu při výpočtu při použití stropu „de minimis“, nikoliv k tomu, aby do zákona o účetnictví implementovala jinou úpravu dlouhodobého nehmotného majetku. Zákon o účetnictví v souladu s právem Evropského společenství (viz § 1 odst. 1 zákona o účetnictví) umožnil používat Mezinárodní účetní standardy pouze společností uvedeným v § 23a zákona o účetnictví. Z uvedeného žalovaný dovodil, že zkoumat v daném případě dodržování Mezinárodních účetních standardů, by bylo irelevantní, neboť žalobkyně měla vést účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a ten nedával možnost výběru. Za irelevantní označil i zkoumání správnosti tvrzení žalobkyně, že v roce 2006 neprovozovala na svých internetových stránkách internetový obchod. Provozování, či neprovozování internetového obchodu je totiž kritérium pro klasifikaci tohoto majetku z hlediska Mezinárodních účetních standardů.

Žalovaný dále uvedl, že pro účely aplikace § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů zkoumal, zda byla žalobkyně povinna v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "vyhláška o účetnictví"), účtovat o pořízení webových stránek jako o pořízení nehmotného majetku. Dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví byla žalobkyně povinna dodržet obsahovou náplň položek majetku, nákladů a výnosů a to tak, jak to stanoví prováděcí právní předpis, tj. vyhláška o účetnictví. Účtování o dlouhodobém nehmotném majetku upravuje § 6 vyhlášky o účetnictví. Uvedené ustanovení považuje za dlouhodobý nehmotný majetek zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od ocenění určené účetní jednotkou (žalobkyně určila ocenění v částce vyšší než 60.000,- Kč). Dobou použitelnosti rozumí dobu, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalených nebo jiných postupů a řešení. Za nehmotný majetek se považuje software vytvořený vlastní činností nebo nabytý od jiných osob (viz § 6 odst. 3 písmeno b/ vyhlášky o účetnictví).

Dle žalovaného nebylo sporu o tom, že žalobkyně pořídila webové stránky za cenu vyšší než 60.000,- Kč. To, že neumožňovaly provádět žádné výpočty, ale pouze prohlížení reklamních fotografií a grafických návrhů na internetu vícero uživatelům, nevyvrací správnost úvahy správce daně, že internetová prezentace (prostřednictvím webových stránek) je vlastně jednodušším či složitějším programem (softwarem). Dle žalovaného nemohla žalobkyně svůj nesprávný postup zhojit ani obsahem účetní směrnice pro vedení účetnictví v roce 2006, ve které vymezila pro případ, že bude dotační smlouva jednoznačně zakazovat použití dotačních prostředků na pořízení nehmotného majetku, bude o tomto majetku účtováno v provozní oblasti, tedy v nákladech. Účetní směrnice tak byla v rozporu se zněním zákona o účetnictví a § 6 odst. 1 vyhlášky účetnictví.

Dle žalovaného tak byla úvaha správce daně, že pořízení předmětných webových stránek bylo dle § 6 odst. 1 vyhlášky o účetnictví pořízením nehmotného majetku, neboť tento majetek splňuje veškerá zákonem požadovaná kritéria zaevidování na účet dlouhodobého nehmotného majetku, logická a zákonná. Ve zdaňovacím období roku 2006 žalobkyně prokazatelně tento nehmotný majetek v majetku neevidovala, neboť částky související s jeho pořízením zaúčtovala na účet 518 400 – Ostatní služby nespecifikované. Po zaevidování nehmotného majetku na příslušný majetkový účet by mohla v souladu s § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit daňový odpis.

Žalovaný dále uvedl, že po zrušení jeho předchozího rozhodnutí správce daně daňové řízení doplnil o výzvu k součinnosti zaslanou společností Market Express, s. r. o., a výsledky dalších svědků. Zmíněná společnost sdělila, že na webových stránkách pořízených v roce 2006 aktualizovala v roce 2007 grafiku a celé je převedla do WYSIWYG editoru webových stránek s názvem Inovator, který umožňuje, aby si zákazník v budoucnosti měnil stránky sám. Současně upravila stránky tak, aby bylo možné provést optimalizaci vyhledávání (SEO). Dále bylo

v odpovědi uvedeno, že práce provedla Ing. P. M. a Ing. J. Č.. Ten také odpověď na výzvu za společnost jako její jednatel zpracoval. Svědkyně Ing. P. M. vypověděla, že pro žalobkyni v roce 2007 prováděla tvorbu úplně nových webových stránek na nové grafické bázi. Ing. J. Č. jako svědek uvedl, že práce proběhly tak, jak popsal v odpovědi na výzvu k součinnosti. Dále vypověděl, že před „zásahem“ společnosti Market Express, s. r. o., žalobkyně funkční webové stránky měla, ale byly již zastaralé a nevyhovovaly ani designem ani obsahem, a proto se musely předělat. Na doplňující otázku zástupce žalobkyně, zda byly vyhotoveny webové stránky nové nebo upravovány staré, tento svědek odpověděl, že byly vyhotoveny nové stránky, přičemž ze starých stránek byly použity některé materiály, a že staré stránky používaly doménu www.velebny.cz, kterou používají dosud.

Žalovaný závěrem poukázal na dobu použitelnosti nehmotného majetku definovanou v ustanovení § 6 vyhlášky o účetnictví a § 32a odst. 1 písmena c) zákona o daních z příjmů. Rozumí se jí jak doba, po kterou je majetek nejen využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost, tak doba, kdy může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. Posouzení doby použitelnosti je nutné provést před zaevidováním na účet nehmotného majetku a uplatněním daňového odpisu, neboť zákonná úprava neumožňuje zaevidování nehmotného majetku do účetní evidence až tehdy, když skutečně uplyne roční doba jeho používání. Obdobně se doba použitelnosti posuzuje i u dlouhodobého hmotného majetku. Žalovaný zdůraznil, že zákon o účetnictví i zákon o daních z příjmů vždy uvažuje s předpokládanou dobou použitelnosti, neboť skutečnou dobu používání nelze předem z logiky věci zjistit, ale pouze kvalifikovaně (opodstatněně) odhadnout, tedy předpokládat.

Žalovaný uzavřel, že ze všech zjištěných skutečností (provedených svědeckých výpovědí a shodnosti designu webových stránek vytvořených v roce 2006 a nově upravených v roce 2007) vyplývá, že webové stránky vytvořené v roce 2006 byly využity jako podklad pro tvorbu jiných webových stránek (např. stránek se zdokonaleným ovládáním pro vyhledávače). Uvedl, že rovněž pan S. správci daně sdělil (viz protokol o ústním jednání ze dne 26. 3. 2008, čj. 33127/08/273930/5305), že webové stránky umístěné na adrese www.velebny.cz jsou asi postaveny na základě prezentace firemních webových stránek, které pro žalobkyni vytvořil v roce 2006. V doplnění daňového řízení se tak dle žalovaného potvrdila odůvodněnost předpokladu správce daně, že webové stránky pořízené v roce 2006 bylo možné použít jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů, a to po dobu delší než 1 rok nebo je v roce 2007 používat v nezměněné podobě. Webové stránky, které žalobkyně pořídila v roce 2006, měly tedy ve smyslu § 6 vyhlášky o účetnictví i § 32a zákona o daních z příjmů dobu použitelnosti delší než 1 rok, jednalo se proto o nehmotný majetek a podle ustanovení § 25 odst. 1 písmena a) zákona o daních z příjmů nelze tyto náklady pro daňové účely uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Žalovaný dodal, že Ministerstvo průmyslu a obchodu autoritativně a jednostranně rozhodovalo o poskytnutí dotace žalobkyně a poskytnutí podmínilo splněním určitých podmínek. Pro rozhodování správce daně není právně závazné, jak tyto podmínky vymezilo, ani rozhodnutí samotné, neboť bylo vydáno ve zcela jiné věci. Ze zmíněných podmínek sice vyplývá, že žalobkyně měla vynakládat pouze provozní náklady a nikoliv náklady na pořízení dlouhodobého majetku, ale nevyplyvá z nich, že v případě vynaložení jakýchkoliv nákladů v rámci čerpání dotace se jedná v každém případě o provozní náklady bez ohledu na příslušná ustanovení zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů, jak tvrdí žalobkyně.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí orgánu prvního stupně, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Dle jejího názoru se žalovaný nezabýval a nehodnotil odvolací námitky, které žalobkyně uvedla před vydáním předchozího rozhodnutí žalovaného, neboť za jejich posouzení nelze považovat citaci obsahu odůvodnění předchozího rozhodnutí v rekapitulační části nyní napadeného rozhodnutí.

Dále namítla nesprávný právní závěr správce daně a žalovaného o tom, že prostředky vynaložené na vytvoření www stránek jsou náklady, o nichž mělo být účtováno jako o nehmotném investičním majetku a neměly být zařazeny do nákladů ve zdaňovacím období roku 2006. Uvedla, že jí byla na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí dotace čj. 30-6/2.1.M-231/06/0930 v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání – program 2.1 MARKETING ze dne 10. 3. 2006 poskytnuta dotace v částce 142.000,- Kč ze strukturálních fondů EU (75%) a ze státního rozpočtu (25%). Program 2.1 MARKETING byl stanoven pouze na provozní oblast, uznatelnými náklady nemohly být náklady na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. S poukazem Podmínky poskytnutí dotace uvedla, že v oddíle 5 (Rozpočet) byla uvedena položka 2.3 – tvorba internetových stránek včetně výtvarného návrhu v plánované hodnotě 200.000,- Kč a v dolní části téhož listu "Poznámka č. 2: U programu MARKETING nemohou být uznatelnými náklady na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku." Zároveň pod bodem 7.2 je v položce označené "software použitý pro tvorbu internetových stránek" uvedena hodnota 0,- Kč. To dle žalobkyně znamená, že dotace nepočítala s pořízením software při tvorbě internetových stránek. Žalobkyně zdůraznila, že jí bylo určeno, že je oprávněna (a pokud chtěla získat uvedenou dotaci povinná) vytvořit nové internetové stránky včetně výtvarného návrhu s tím, že nebude použit software na tvorbu internetových stránek, a to z provozních, nikoliv investičních prostředků.

Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že správce daně není oprávněn přezkoumávat správnost a zákonnost rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu. To dle jejího názoru odporuje odkazu na zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Skutečnost, že nedošlo k porušení pravidel pro poskytnutí dotace, tj. že www stránky nebyly vytvořeny jako

software a že byly profinancovány z provozních prostředků bylo Ministerstvem průmyslu a obchodu zkontrolováno, což je žalovanému známo. Ten však pouze z rozhodnutí o poskytnutí dotace vyjímá pasáž týkající se upozornění na povinnost účtovat v souladu se zákonem o účetnictví, ale neprovedl vyhodnocení z pohledu konkrétních podmínek pro provozní využití 200 tis. Kč na pořízení www stránek s nepoužitím investičních prostředků a software. Žalobkyně zdůraznila, že byla povinna dodržet podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Měla rovněž právo očekávat, že pokud má předepsány podmínky pro poskytnutí dotace, a to konkrétně vymezené vytvořením nových www stránek, jejich cenou a způsobem financování z provozních nákladů, nemůže nastat situace, že jiný orgán bude rozhodovat tak, že je to pro něj (pro správce daně) nezávazné. Poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které plyne, že je to poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích se má žadatel povinnost pohybovat, a pokud se v legálním prostoru vymezeném rozhodnutím poskytovatele dotace pohyboval, nelze mu takové jednání přičítat k tíži. Z toho dovodila, že měla-li podle rozhodnutí o poskytnutí dotace s prostředky nakládat jako s provozními náklady, nemohla zároveň v účetnictví a pro daňové účely s nimi nakládat jako s nehmotným investičním majetkem.

Dle žalobkyně je pro posouzení, zda webové stránky jsou či nejsou dlouhodobým nehmotným majetkem, nutno vyjít ze znění § 6 vyhlášky o účetnictví ve vazbě na § 32a zákona o daních z příjmů. Rozhodující o správnosti účtování je přitom stav majetku k rozvahovému dni, tj. k poslednímu dni daného účetního a daňového období. Žalobkyně při vedení účetnictví roku 2006 vycházela z podkladů, které měla v té době k dispozici, zejména pak i z rozhodnutí o poskytnutí dotace, ve kterém jí bylo direktivně určeno použití provozních prostředků na pořízení www stránek. Současně vzhledem k tomu, že přidělená dotace pocházela ze 75% z prostředků EU, žalobkyně podpůrně vzala v potaz podmínky v rámci EU. Má zato, že při rozpornosti národních účetních předpisů s určeným čerpáním ze zdrojů státního rozpočtu je nutné vzít v úvahu i interpretaci SIC 32, která jednoznačně stanoví, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou webové stránky určené pouze pro propagaci a presentaci služeb účetní jednotky. Dle této interpretace se do nákladů zahrnují náklady na získání domény, pořízení hardware a software, instalace vytvořených aplikací, grafický návrh a vývoj obsahu (tedy příprava dat a informací, které budou na webových stránkách umístěny). Vytvořené www stránky, které byly spuštěny dne 28. 4. 2006, skutečně prezentovaly pouze fotografie výrobků žalobkyně, adresy a kontakty, nebyly schopny realizovat e-shop. To bylo proto dalším důvodem, proč účtovala v provozní oblasti. Žalobkyně se přitom domnívá, že předpisy EU je možno přijmout jako podpůrné právě v případech odlišností mezi národními a evropskými pravidly. Podmínky pro poskytování dotace se mimo národních právních předpisů řídí zejména nařízením Rady ES č. 1260/1999, nařízením EK č. 438/2001 a nařízením EK 1159/2000. Ve vztahu k procentuelnímu objemu poskytnutých finančních prostředků z ES dle jejího názoru platí, že pro určení správnosti provozních či investičních prostředků je nutno vzít v úvahu zásady obecně platné pro ES, tedy stanovené v Mezinárodních účetních standardech (IAS 38 a interpretace SIC 32).

Žalobkyně shrnula, že se pohybovala v legálním prostoru, neboť vzala v úvahu jednak úpravu stanovou v § 6 vyhlášky o účetnictví, ale i interpretaci SIC 32. Ani použitelnost stránek financovaných prostřednictvím dotace nebyla delší než 1 rok. Upozornila i na rozdílný výklad žalovaného, který vydefinoval www stránky jako software, když poskytovatel dotace naopak uvádí, že na pořízení internetových stránek není potřeba žádný software, tedy ani www stránky nemohou být software.

Žalobkyně dále vytýká žalovanému nesprávné hodnocení důkazů, které provedl po doplnění řízení. Uvedla, že firemní webové stránky byly spuštěny v pátek 28. dubna 2006 a již za půl roku bylo nutno provést jejich změnu. Tu objednala dne 4. listopadu 2006 u společnosti Market Expres Pardubice s. r. o., která ji realizovala v měsíci březnu a dubnu 2007. Z faktur vystavených touto společností dne 1. 3. 2007 a 11. 4. 2007 je dle žalobkyně zřejmé, že využitelnost webových stránek pořízených v rámci Operačního programu 2.1 – Marketing z provozních nákladů nepřesáhla dobu použitelnosti jeden rok, tudíž nemohly být dlouhodobým nehmotným majetkem. Pokud jde o výsledky svědků Ing. M. a Ing. Č., ty dle žalobkyně potvrdily, že na web byly umístěny úplně nové webové stránky, kterými byly nahrazeny stránky vytvořené v roce 2006. Tím tedy i použitelnost stránek vytvořených a realizovaných dne 28. 4. 2006 byla kratší než jeden rok. K argumentaci žalovaného ohledně sdělení pana S. o tom, že webové stránky jsou asi postaveny na základě presentace, které pro žalobkyni vytvořil, žalobkyně namítla, že svědek neměl možnost zjistit, jak byly www stránky programově vytvořeny, tyto práce neprováděl a svůj názor vyvodil pouze z několika vytištěných listů.

Závěrem žalobkyně namítla, že pro případ nevyhovění odvolacím námitkám požadovala, aby žalovaný vzal v potaz okolnosti, které by mohly působit v její prospěch, konkrétně aby do správného stanovení daňového základu zahrnul daňový odpis předmětného dlouhodobého nehmotného majetku. Finanční orgány proto měly dle jejího názoru tuto skutečnost zohlednit. K tomu poukázala na ustanovení § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů, § 16 odst. 8 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, čj. 9 Afs 122/2007-88. Správce daně měl i v případě neotevření kontroly roku 2007 přihlídnout dále k tomu, že poskytnutá dotace by byla v následujícím roce zahrnuta do daňových příjmů, kdežto pokud by se postupovalo podle názoru žalovaného, pak by měla být snížena daňová povinnost žalobkyně v roce 2007 o poskytnutou dotaci, neboť dotace snižuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku. Žalobkyně současně upozornila, že i další části odvolání a dodatků odvolání nebyla žalovaným dořešena.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí a vyslovil přesvědčení, že forma odůvodnění, kterou zvolil, zcela odpovídá legitimnímu očekávání žalobkyně, že názory odvolacího orgánu zůstanou v dané věci konzistentní. K věci zopakoval, že správce daně prokázal, že žalobkyně o rozhodných účetních případech nesprávně účtovala jako o daňově účinných, zatímco měla o předmětných fakturách účtovat prostřednictvím účtové skupiny 04. Dle žalovaného nelze přijmout závěr žalobkyně, že Ministerstvo průmyslu a obchodu direktivně určilo použití částky 200 tis. Kč na pořízení www stránek a určilo tak, že se

nejedná o pořízení hmotného či nehmotného majetku. Naopak ministerstvo v podmínkách určilo, že uznatelnými nejsou náklady vzniklé na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku, čímž jednoznačně stanovilo, že tyto náklady nemohou být uplatněny v žádosti o platbu. Žalovaný má zato, že v daném případě nelze akceptovat ani namítané rozpory mezi národní a evropskou či mezinárodní legislativou (SIC 32). Prostředky poskytované ze strukturálních fondů jsou z hlediska zákona o rozpočtových pravidlech považovány za prostředky státního rozpočtu ČR jako členského státu EU. Současně odmítl, že by postup správních orgánů byl v daném případě nekonzistentní. Podmínka stanovená poskytovatelem dotace o neuznatelnosti nákladů vzniklých na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku vyplývá z konkrétního programu a za její splnění odpovídá výhradně příjemce dotace. Ani v rámci konečného vyúčtování nemusí poskytovatel dotace porušení rozpočtové kázně zjistit, neboť samotná nárokováná částka nemusí vypovídat o tom, zda se jedná či nejedná o náklady na pořízení majetku.

Žalovaný zopakoval svůj názor, že webové stránky pořízené žalobkyní v roce 2006 bylo možné použít jako podklad nebo součást zdokonalovaných webových stránek nebo jiných postupů, a to po dobu delší než 1 rok nebo je v roce 2007 používat v nezměněné podobě. Zdůraznil, že pro posouzení splnění podmínky doby užívání je rozhodná předpokládaná doba užívání, nikoli doba skutečného užívání. Dále uvedl, že žalobkyni nebránil uplatnit daňový náklad v podobě odpisu nehmotného majetku, poučil ji, jakým zákonným způsobem je to možné učinit a dokonce ji upozornil na to, za jakých podmínek může odepsat do daňových nákladů zůstatkovou cenu nehmotného majetku v případě, že by webové stránky, které si pořídila v roce 2006, z nehmotného majetku vyřadila.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalobkyně s tímto postupem souhlasila výslovně a žalovaný svůj souhlas udělil způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím závěrům, přičemž žalobu shledal důvodnou.

Ze žalovaným předloženého správního spisu vyplynulo, že na základě žádosti žalobkyně ze dne 7. 10. 2005 rozhodlo Ministerstvo průmyslu a obchodu dne 10. 3. 2006 o poskytnutí dotace ve výši 142.000,- Kč na projekt „Zvýšení objemu exportu umělecké výšivky“ v souladu s cíly programu 2.1 MARKETING, která měla být vyplacena na základě realizovaných uznatelných nákladů doložených příslušnými účetními doklady. Nedílnou součástí tohoto rozhodnutí byly „Podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu a prostředků strukturálních fondů ES na projekt v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání“ (dále jen "Podmínky dotace"). Žalobkyně se zavázala Podmínky dotace bezvýhradně splnit (viz str. 12 těchto podmínek). Podmínky dotace ji mimo jiné zavazovaly k tomu, aby vedla účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví (část I. B. bod 5). V části III. bodu 5 (Rozpočet) pak bylo výslovně uvedeno, že uznatelnými náklady na realizaci projektu jsou mimo jiné náklady na tvorbu internetových stránek včetně výtvarného návrhu a náklady

neuznatelnými jsou náklady na pořízení dlouhodobého majetku. V poznámce č. 2 uvedené u posledně zmíněného bodu Podmínek dotace je současně uvedeno, že u programu MARKETING nemohou být náklady na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku náklady uznatelnými. Předmětná dotace byla žalobkyní využita na tvorbu firemních webových stránek za účelem její prezentace.

Z uvedeného je zřejmé, že jednou ze stanovených podmínek pro poskytnutí předmětné dotace byla povinnost účtovat o ní v souladu se zákonem o účetnictví a že s touto podmínkou byla žalobkyně srozuměna. Byla tedy povinna vést svoji účetní evidenci dle účetních metod a postupů účtování stanovených zákonem o účetnictví (a prováděcími předpisy). Dle ustanovení § 4 odst. 8 zákona o účetnictví přitom účetní jednotka musí dodržet mimo jiné obsahové vymezení položek majetku, nákladů a výnosů stanovené prováděcími právními předpisy. Vyhláška o účetnictví pak upravuje ve svém ustanovení § 6 účtování o dlouhodobém nehmotném majetku. Za dlouhodobý nehmotný majetek se dle tohoto ustanovení považují zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (to žalobkyně stanovila jako vyšší než 60.000,- Kč). Dobou použitelnosti se přitom rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalených nebo jiných postupů a řešení. Pro posouzení, zda předmětné webové stránky jsou či nejsou dlouhodobým nehmotným aktivem tedy byla žalobkyně povinna vycházet právě z této národní úpravy a nemohla použít Mezinárodní účetní standardy. Jejich použití totiž vyhradil zákon o účetnictví pouze společnostem uvedeným v ustanovení § 23a zákona o účetnictví. Krajský soud se proto neztotožňuje s názorem, že žalobkyně musela řešit rozpornost, resp. odlišnost, mezi úpravou národní a úpravou EU. Jak správně poznamenal žalovaný, prostředky poskytované ze strukturálních fondů EU jsou z hlediska zákona o rozpočtových pravidlech považovány za prostředky státního rozpočtu ČR jako členského státu EU a ten ve vztahu k EU přebírá garance za poskytnuté prostředky. Proto pak také poskytovatel dotace (tj. v tomto případě Ministerstvo průmyslu a obchodu) stanovil konkrétní podmínky poskytnutí předmětné dotace, přičemž obecně platí, že tyto národní podmínky pouze nesmí být mírnější než ty, které vyplývají z úpravy EU, a to v daném případě nebyly. Pro žalobkyni to pak znamenalo poskytovatelem dotace stanovené podmínky striktně dodržet.

Krajský soud neshledal v dané věci ani namítanou rozpornost či nekonzistentnost přístupu dvou různých státních orgánů (tj. Ministerstva průmyslu a obchodu a správce daně, resp. žalovaného) ke stanoveným podmínkám pro poskytnutí dotace. Ministerstvo průmyslu a obchodu stanovilo podmínky poskytnutí dotace, tedy vymezilo "právní rámec, v jehož mezích se žalobkyně byla povinna pohybovat". Stanovilo tak mimo jiné i to, že dotace je poskytována jen na uznatelné náklady projektu (část I. A. bod 4 Podmínek pro poskytnutí dotace), přičemž výslovně stanovilo, že neuznatelnými náklady pro účely předmětné dotace jsou náklady na pořízení dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku (část III. bod 5 - Rozpočet). O této podmínce však správce daně ani žalovaný "nerozhodovali jinak", jak namítá

žalobkyně, když namítá, že správce daně rozhodoval tak, že je pro něj nezávazný Ministerstvem průmyslu a obchodu stanovený způsob financování webových stránek z provozních nákladů a že podle správce daně může být čerpání vymezených prostředků z jiných než provozních zdrojů. Finanční orgány přece vůbec nerozhodovaly o předmětné podmínce, ani ji nijak neměnily, ale posuzovaly, zda žalobkyně o pořízených webových stránkách účtovala v souladu se zákonem a vyhláškou o účetnictví. Jestliže totiž Podmínky dotace stanovily, že dotační prostředky na tvorbu internetových stránek nemohou být použity na pořízení dlouhodobého majetku, a současně stanovily povinnost účtování dle zákona o účetnictví, pak je zřejmé, že žalobkyně měla dodržet obě podmínky, tj. vynaložit dotační prostředky na pořízení internetových stránek, které však nebudou dlouhodobým nehmotným majetkem z pohledu zákona o účetnictví, resp. na něj navazující prováděcí vyhlášky.

Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobkyně, že Ministerstvo průmyslu a obchodu stanovilo v bodu 5 – Rozpočet, že na pořízení internetových stránek není potřeba žádný software, a proto, že ani webové stránky nemohou být software. Z jednotlivých položek v bodu 5 – Rozpočet je zřejmé, že dotační prostředky 200 tis. Kč byly určeny na tvorbu internetových stránek včetně výtvarného návrhu (položka 2.3). Pod položkou 7.2 nazvanou jako "software použitý na tvorbu internetových stránek" je pak uvedena hodnota nulová. To ale pouze znamená, že na software, který bude použit pro vytvoření nových webových stránek, dotační prostředky nejsou určeny. To je ovšem pochopitelné, neboť takový software by bylo možno využívat nadále např. i na tvorbu dalších (i jiných) webových stránek, což by již bezpochyby nebylo v souladu se stanoveným účelem poskytnuté dotace. Neznamená to však, že by tím bylo řečeno, že ani samotné nově vytvořené webové stránky nejsou softwarem. Krajský soud má zato (a je to i v souladu se shora uvedeným rozlišením ve zmíněném Rozpočtu), že pořízení webových stránek, tj. internetová prezentace, je zjednodušeně řečeno pořízením software, resp. počítačového programu, který je vytvořen pomocí dalšího softwaru (počítačového programu). Otázka samotné definice pojmu "software" však je v předložené věci, jak poznamenala i žalobkyně, otázkou podružnou.

Pokud jde o samotné posouzení charakteru předmětných webových stránek z pohledu zákona o účetnictví a vyhlášky o účetnictví, nebylo v dané věci sporu o tom, že je žalobkyně pořídila za cenu vyšší než 60.000,- Kč. Žalovaný pak současně považoval použitelnost webových stránek vytvořených v roce 2006 za delší než jeden rok, když jejich následná (současná) podoba vznikla dle jeho názoru optimalizací a úpravou původně vytvořených stránek. S tím žalobkyně nesouhlasila a tvrdila, že využitelnost předmětných webových stránek dobu jednoho roku nepřesáhla, když v měsíci březnu a dubnu 2007 byla realizována jejich změna, resp. výroba nových webových stránek, společností Market Expres, s. r. o.

Z listin založených ve správním spise je zřejmé, že předmětné webové stránky zhotovil dle smlouvy o dílo uzavřené dne 20. 2. 2006 V. S., a to na základě návrhu společnosti Resal, s. r. o. Fakturou č. 1/2006 ze dne 27. 4. 2006 vyfakturoval žalobkyni za "vytvoření softwarového díle - firemní webové prezentace"

celkovou částku 50.000,- Kč. Webové stránky byly spuštěny dne 28. dubna 2006. Dne 4. 11. 2006 žalobkyně uzavřela smlouvu o poskytování služeb se společností Market Expres, s. r. o., jejímž předmětem bylo zhotovení webových stránek se zajištěním jejich trvalého provozu. Tato společnost dne 1. 3. 2007 vyúčtovala žalobkyni fakturou č. 20070162 výrobu webových stránek v částce 20.000,- Kč (bez DPH) a první část platby za optimalizaci v částce 11.400,- Kč (bez DPH). Dne 11. 4. 2007 vyúčtovala fakturou č. 20070218 další část platby za optimalizaci v částce 11.600,- Kč (bez DPH).

V projednávané věci považuje krajský soud za rozhodné posouzení otázky, zda byly předmětné webové stránky dle zákona o účetnictví a vyhlášky o účetnictví dlouhodobým nehmotným majetkem či nikoliv (z pohledu aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů), tj. zda i doba jejich použitelnosti byla delší než jeden rok, když svou hodnotou by jinak definici dlouhodobého nehmotného majetku splňovaly. Žalobkyně o předmětných webových stránkách jako o dlouhodobém nehmotném majetku neúčtovala. To správce daně a žalovaný zpochybnili zprvu vzhledem k formulaci uvedené na fakturách vystavených společností Market Expres, s. r. o., znějících na optimalizaci webových stránek, a dále výpovědí svědka Václava Semeráda. Po doplnění daňového řízení o výpovědi svědků Ing. P. M. a Ing. J. Č. setrval žalovaný na závěru, že použitelnost webových stránek vytvořených v roce 2006 byla delší než jeden rok, neboť je dle jeho názoru bylo možné použít jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů po dobu delší než jeden rok nebo je v roce 2007 používat v nezměněné podobě.

Tvrzení žalobkyně o tom, že doba použitelnosti webových stránek vytvořených v roce 2006 nebyla delší než jeden rok, mohla bezpochyby zpochybnit skutečnost, že na fakturách vystavených v roce 2007 společností Market Expres, s. r. o., byla v jejich textu kromě výroby webových stránek uvedena i jejich optimalizace. Předmětem smlouvy o poskytování služeb uzavřené s touto společností pak bylo zhotovení webových stránek se zajištěním jejich trvalého provozu. Jestliže správce daně nejprve vyslechl jako svědka V. S., jemuž předložil pět listů v roce 2008 vytištěných webových stránek žalobkyně a dotázal se, zda se jedná o stránky webové prezentace, kterou pro žalobkyni zhotovil, pak z jeho odpovědi se nic podstatného nedozvěděl. Svědek totiž odpověděl, že jeho původně vytvořená prezentace webových stránek byla časem změněna, ale že "jejich základ je asi postaven" na jeho prezentaci. Tvrzení žalobkyně o tom, že společnost Market Expres, s. r. o., vytvořila webové stránky zcela nové, které v roce 2007 nahradily webové stránky vytvořené v roce 2006, však potvrdili následně vyslechnutí svědci – jednatel zmíněné společnosti a její tehdejší zaměstnankyně Ing. P. M. Ta vypověděla, že pro žalobkyni vytvořila nové webové stránky a že tyto nové stránky byly umístěny na web začátkem března 2007. K výslovnému dotazu správce daně, zda při své činnosti vycházela ze stávajících stránek žalobkyně, odpověděla, že ne, že stránky byly vytvořeny úplně nové na nové grafické bázi. Svědek Ing. Č. (jednatel společnosti Market Expres, s. r. o.) nejprve za společnost na výzvu k součinnosti sdělil správci daně některé informace písemně včetně toho, že většinu prací na webových stránkách prováděla Ing. M. Jako svědek vypověděl, že

stránky byly vyhotoveny nové, přičemž ze starých stránek byly použity některé fotografické materiály. Uvedl, že když je html kód vytvořen nově, považují se stránky za nové. Upřesnil, že byl zpracován design žalobkyně do html kódu a zároveň byl web zoptimalizován pro vyhledávače, což znamená jak úpravu webových stránek, tak získávání vnějších odkazů z jiných stránek, přičemž zde se původní html kód nedal použít.

Pokud žalovaný vyhodnotil toto doplnění řízení jako potvrzení svého názoru, že webové stránky vytvořené v roce 2006 byly použity jako podklad pro tvorbu dalších webových stránek (zhotovených společností Market Expres, s. r. o.), tj. že proto byla doba použitelnosti posuzovaných webových stránek delší než jeden rok, krajský soud se s tímto vyhodnocením provedených svědeckých výpovědí neztotožňuje. Potvrzení takových závěrů z výpovědí svědků Ing. M. a Ing. Č. dovodit nelze. Jestliže svědek Ing. Č. sdělil, že byly využity některé fotografické materiály (příp. text), použité v předchozích webových stránkách, neznamená to, že předchozí webové stránky jako takové byly "použity jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů", jak dovozuje žalovaný. Samotné fotografie musí být totiž vytvořeny (nebo-li jsou podkladem) již pro grafický návrh a teprve následně i s návrhem při tvorbě webových stránek. Z výpovědí svědků tedy nevyplývá, že by webové stránky vytvořené společností Market Expres, s. r. o., byly pouze optimalizací předchozích stránek vytvořených v roce 2006 V. S., resp. že by pro jejich tvorbu byly tyto předchozí stránky použity jako podklad nebo jako součást pouze zdokonalených stránek. Přitom o nepravdivosti či nesprávnosti zmíněných svědeckých výpovědí žádné důkazy ve spise založeny nejsou.

Lze konstatovat, že žalovaný sice správně současně zdůraznil, že posouzení podmínek pro správné zaúčtování předmětného nehmotného majetku bylo nutné provést před provedením příslušného účetního zápisu. Žalobkyně však tím, že o nákladech vynaložených na předmětné webové stránky účtovala prostřednictvím účetního zápisu na účtu 518 400 – Ostatní služby nespecifikované, dala od počátku najevo, že předmětné webové stránky za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažuje. To, že toto své rozhodnutí opírala zejména o Podmínky dotace (že dotované webové stránky nemohou být dlouhodobým nehmotným majetkem a že musí být hrazeny z provozních prostředků) a že nyní zpětně argumentuje tím, že i skutečná doba použitelnosti předmětných webových stránek byla kratší než jeden rok, dle názoru krajského soudu nevylučuje, že by i samotná použitelnost dotovaných webových stránek jako taková nemohla být předpokládána již od jejich pořízení na dobu kratší než jeden rok. Ostatně již za cca půl roku od jejich spuštění žalobkyně skutečně činila kroky vedoucí k jejich výměně, neboť objednala a dne 4. 11. 2006 uzavřela se společností Market Expres, s. r. o., smlouvu, jejímž předmětem bylo zhotovení webových stránek se zajištěním jejich trvalého provozu.

Krajský soud uzavírá, že žalovaný při hodnocení důkazů nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, která vyplývá z ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP a znamená, že při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží

ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně přitom není sice vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Jeho závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Za shora zjištěného a popsání stavu není možno dle krajského soudu učinit závěr, že by žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v tvrzení o tom, že v roce 2007 byly pro ni společnosti Market Expres, s. r. o., vytvořeny webové stránky zcela nové a že doba použitelnosti webových stránek vytvořených v roce 2006 byla kratší než jeden rok.

Vzhledem k uvedenému závěru ve věci se další žalobní námitky staly již bezpředmětnými. Krajský soud pouze dodává, že důvodnou by nemohla být shledána (v případě, že by v daném případě šlo o dlouhodobý nehmotný majetek) námitka, že žalovaný měl zahrnout do správného stanovení daňového základu jeho daňový odpis. Ve smyslu ustanovení § 32a zákona o daních z příjmů lze odpisování zahájit následující měsíc po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování – tzn. po zaevidování nehmotného majetku v účetnictví. Jak konstatoval žalovaný, částku související s pořízením předmětných webových stránek žalobkyně zaúčtovala na účet 518 400 – Ostatní služby nespecifikované. Teprve až po zaevidování nehmotného majetku na příslušný majetkový účet však lze v souladu s § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů daňový odpis uplatnit. Na správný postup při odpisování přitom byla žalovaným upozorněna. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 122/2007-88 byl v tomto směru nepřipadný, neboť skutkový stav v tomto případě byl odlišný. V případě řešeném ve zmíněném rozsudku bylo příslušné programové vybavení v majetku daňového subjektu již zaevidováno, avšak nebylo správně účtováno o výdajích na jeho modernizaci. Správci daně pak bylo vytknuto, že měl po provedené kontrole zohlednit při stanovení daně výši odpisů vypočtených právě z ceny předmětného nehmotného majetku zvýšené o jeho technické zhodnocení.

S ohledem na shora uvedené krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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.

V Hradci Králové dne 27. ledna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu