



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **FRODL GROUP, s. r. o.**, se sídlem Vlčkovice 33, Praskačka, zastoupená společností UNTAX, s. r. o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 118/2011 - 86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 118/2011 - 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 118/2011 - 86, zrušil Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 20. 9. 2011, č. j. 4955/11-1200-607208, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 2. 2011, č. j. 50389/11/228912606271, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 472.800 Kč a penále ve výši 94.560 Kč.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že listinné důkazy i svědecké výpovědi svědčí ve prospěch tvrzení účastnice řízení, že jí společnost JH komplet agency, s. r. o. prostřednictvím Z. K. poskytla sjednané služby a že účastnice řízení zdanitelná plnění přijala. Stěžovateli se nepodařilo zpochybnit pravdivost a hodnověrnost výpovědí, podle kterých byl Z. K. s odběrateli účastnice řízení v kontaktu,

snažil se jim zajistit servisní služby či dodávky materiálu, dbal na to, aby se službami účastnice řízení byli spokojeni, eventuálně se vyjadřoval i k technickým parametrům materiálu. Tyto skutečnosti, svědecky podložené, nemohl stěžovatel vyvrátit svými úvahami o nesrovnalostech ve výpovědích svědků týkajících se úrovně technických znalostí Z. K. a neschopnosti svědků přesně určit období spolupráce. Jakkoliv lze podle krajského soudu pochybnosti stěžovatele považovat za částečně důvodné, nelze přejít bez povšimnutí, že svědci, jež byli vybráni finančním úřadem, shodně spolupráci potvrdili. Je tak zjevné, že Z. K. jménem společnosti JH komplet agency, s. r. o. práci ve formě služeb odváděl. Rozsah poskytovaných služeb zůstal neobjasněn, bylo tedy povinností finančního orgánu provedené práce posoudit ve vztahu k výši odměny. Stěžovatel dospěl ke svému rozhodnutí na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a v důsledku nesprávného hodnocení důkazů. Jeho závěr, že účastnice řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkovatelské činnosti, tak nelze akceptovat. Lze sice připustit, že postup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování a na ně navazující úkony nejsou zcela standardní, nicméně povinností správce daně je přihlédnout ke všem skutečnostem, které vyjdou najevo tak, aby daňová povinnost byla stanovena co nejpřesněji. Nepřísluší mu opomíjet výsledky několika svědků, které jednoznačně svědčí ve prospěch tvrzení účastnice řízení. Pokud se jedná o odpisy hmotného majetku, krajský soud poukázal na to, že účastnice řízení evidovala tento majetek v soupisu „Nářadí 2006“ a požadavek na uplatnění zrychlených odpisů vznesla při daňové kontrole i v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu. Je tak nepochybné, že předmětný hmotný majetek byl v účetnictví účastnice řízení evidován, třebaže chybně. Na tuto skutečnost nelze při stanovení základu daně zcela rezignovat a nezohlednit ji při stanovení daňové povinnosti. Ve svých závěrech odkázal krajský soud i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, č. j. 9 Afs 122/2007 – 88.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že ve svém rozhodnutí hodnotil předložené důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti podle zásad obsažených v ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a dospěl k závěru, že deklarované zprostředkovatelské (servisní) služby účastnici řízení poskytnuty nebyly. Nesdílí názor krajského soudu ohledně prokázání zprostředkovatelské činnosti výpověďmi některých svědků, ani závěr, že není jasné, v jakém rozsahu účastnice řízení tyto služby přijala. Svědecké výpovědi z důvodu rozporů a míry neurčitosti neprokazují, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty. Některé z nich sice poskytnutí zprostředkovatelských služeb nevylučovaly, nicméně nelze je vyhodnotit izolovaně. Stěžovatel vedle výpovědí svědků přihlédl i k dalším okolnostem, které jsou v jeho rozhodnutí podrobně popsány, což krajský soud pominul. Výpovědi svědků tak nevyhodnotil správně, neboť se zabýval pouze částí provedených důkazních prostředků – výpovědí Z. K. a několika svědků z řad odběratelských společností. Krajský soud nehodnotil např. výpověď jednatele účastnice řízení Josefa Frodla ohledně nestandardních okolností uzavření smlouvy se společností JH komplet agency s. r. o., výpovědi K. S., A. K., V. P. a jednatele společnosti JH komplet agency, s. r. o. Oldřicha Havlíčka. Svědci K. S. a A. K. při prvním výslechu uvedli, že Z. K. neznají. V odůvodnění rozsudku nezmínil obsah a hodnocení výpovědi svědka Oldřicha Havlíčka, který nebyl schopen správcem daně odpovědět na otázku, co vlastně společnost JH komplet agency, s. r. o. pro účastnici řízení

pokračování

vykonávala. Stěžovatel vyslovil nesouhlas také s hodnocením výpovědi svědka Z. K. zejména v tom, že měl podrobně popsat jednání s určenou klientelou s odkazem na protokol o ústním jednání ze dne 26. 8. 2009 a že mohl odborné technické znalosti postupně získávat od zástupce účastnice řízení. Krajský soud tímto v odůvodnění předjímá budoucí možný stav, avšak nehodnotí aktuální skutečnost. Krajský soud také uvádí, že tento svědek neřešil technické záležitosti, což je v rozporu s výpověďmi jiných svědků, na které se krajský soud v odůvodnění odvolává. Zjevný rozpor v hodnocení výpovědí svědků Z. K., J. P. a O. F. je z odůvodnění rozsudku zřejmý. Podle stěžovatele je výpověď Z. K. neurčitá, nekonkrétní a v souvislosti s hodnocením výpovědí dalších svědků neprokazuje poskytnutí zprostředkovatelských služeb společností JH komplet agency, s. r. o.

Dále stěžovatel namítal, že krajský soud nevycházel při hodnocení odpisů hmotného majetku z obsahu spisu, neboť z něj je patrné, že účastnice řízení neevidovala hmotný majetek v účetnictví, jak vyžaduje ust. § 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Příloha vyjádření účastnice řízení ze dne 4. 11. 2010 obsahuje pouze tabulku s názvem „Nářadí 2006“ vyhotovenou jejím daňovým poradcem s tím, že se jedná o evidenci, kterou si jednatel účastnice řízení vedl pro své potřeby. Tato tabulka nebyla součástí účetní evidence účastnice řízení. Uplatnění odpisů nemůže správce daně činit za poplatníka. Toto právo lze uplatnit pouze formou daňového přiznání a nikoliv požadavkem v průběhu daňové kontroly nebo v odvolání proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který krajský soud odkázal, na věc nedopadá, protože se týká odpisů technického zhodnocení nehmotného majetku řádně evidovaného v majetku poplatníka. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud při hodnocení důkazů přihlédl jen k důkazům relevantním, tedy k těm, které mají s danou věcí souvislost. Svědek K. S. vypověděl, že sortiment, který nabízela účastnice řízení, resp. její zástupce Z. K., neměl na starosti a s dodavateli nepřicházel do styku. Jeho svědectví s posuzovanou věcí tedy nijak nesouvisí. Podobně svědek A. K. uvedl, že s ohledem na své povinnosti ve společnosti a rozdělení kompetencí nemohl vůbec se Z. K. přijít do styku. Odkázal na druhého jednatele Martina Tolknera, který měl v kompetenci sortiment dodávaný účastnicí řízení. Ten ve své svědecké výpovědi spolupráci s účastnicí řízení prostřednictvím Z. K. výslovně potvrdil. Stejně tak svědek V. P. uvedl, že si s ohledem na časový odstup bližší okolnosti obchodů nevybavuje, nicméně na otázku, zda zná osobu jménem Z. K., připustil, že by se mohlo jednat o zástupce účastnice řízení. Ani svědectví Oldřicha Havlíčka nebylo ohledně toho, zda byly služby fakticky poskytnuty relevantní, neboť osobně služby neposkytoval. Dále účastnice řízení uvedla, že v prvostupňovém řízení nečelila výzvě zpochybňující její tvrzení na základě důvodných pochybností, ale finanční úřad o své vůli provedl důkazy a ty vyhodnotil. Důkazní břemeno na účastnici řízení za těchto okolností nepřešlo. Stěžovatel pak jen kostrbatě konstruuje rozpornost provedených důkazů. Příkladem může být výpověď Z. K., který sám sebe, pravděpodobně veden vrozenou skromností, označil za osobu nedisponující vynikajícími technickými znalostmi. Naproti tomu někteří svědci jeho odbornou erudici chválili. Závěr, že tento údajný rozpor má za následek nevěrohodnost svědectví Z. K., je absurdní. Naopak byl to stěžovatel, který hodnotil provedené důkazy izolovaně a nikoli ve vzájemných

souvislostech. Neodůvodněně polemizuje s tím, co jsou standardní a nestandardní okolnosti uzavření smlouvy popsané ve vysvětlení jednatele účastnice řízení Josefa Frodla. Stěžovatel nepřinesl jediný důkaz, který by tezi o poskytnutí služeb jakkoli vyvrátil, nebo alespoň zpochybnil. Proto je nutné uzavřít, že skutkové závěry krajského soudu jsou správné.

Pokud jde o odpis kotvících automatů, že stěžovatel podle účastnice řízení přehlíží ekonomické souvislosti věci, především skutečnost, že kotvící automaty řádně užívala a dosahovala jejich prostřednictvím zdanitelných příjmů. Bylo by proto nespravedlivé a ekonomicky neodůvodnitelné, náklady spojené s pořízením těchto strojů neuznat. Je sice pravdou, že zvolila nesprávný způsob uplatnění nákladů, nicméně náklady jí vznikly a je povinností stěžovatele stanovit daňovou povinnost ve správné výši. O tomto majetku bylo správně účtováno a byl i evidován v soupisu předloženém finančnímu úřadu. Podmínka evidence v účetnictví tak byla splněna. Účastnice řízení proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným, a tedy i stěžovatelem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu dne 9. 1. 2006 uzavřela účastnice řízení smlouvu o zprostředkování se společností JH komplet agency, s. r. o. Tato společnost měla zajišťovat pro účastnici řízení činnost ve správě a údržbě klientských vztahů a marketingovou a obchodní komunikaci se 33 stávajícími dlouhodobými odběrateli účastnice řízení. Tato činnost měla spočívat v každodenním kontaktu s odběrateli, zajišťování servisní služby a dodávek stavebního materiálu, který účastnice řízení prodává. Konkrétně se jednalo o kotvící systémy sloužící k přichycení izolačních materiálů na střechy. Společnost JH komplet agency, s. r. o. (dále jen „zprostředkovatel“) neměla žádné zaměstnance a zprostředkovatelskou činnost podle předmětné smlouvy měl vykonávat Z. K., a to zdarma na základě „gentlemanské dohody“ jako protislužbu za pomoc při dovozu klokaního masa z Austrálie v minulosti. Za zdaňovací období roku 2006 uplatnila účastnice řízení náklady za zprostředkovatelskou činnost ve výši 1.712.735 Kč. Finanční úřad měl pochybnosti, zda fakturovaná plnění byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění ekonomické činnosti účastnice řízení, a proto ji vyzval k odstranění pochybností, což se jí však podle jeho názoru nepodařilo. Zároveň vyslechl několika svědků a shledal rozpory v jejich výpovědích, které spolu s dalšími nesrovnalostmi svědčí o tom, že účastnice řízení se za účelem snížení daně pokusila zneužít právo. Smlouva o zprostředkování vznikla za neobvyklých okolností, obsahovala neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele a odměna nebyla vázána na splnění jakýchkoliv podmínek. Výpovědi svědků, které částečně

pokračování

potvrzují, že předmětné plnění bylo poskytováno, nelze hodnotit jednotlivě, ale v kontextu všech souvislostí, kdy se jeví jako nevěrohodné.

Podle ust. § 24 odst. 1 věta první, zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil je v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Důkazní břemeno je přitom na daňovém subjektu. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k jeho daňové uznatelnosti nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že předmětné služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení jeho příjmů z podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 66, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, nebo ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

V dané věci vznikly na straně finančního úřadu pochybnosti, že faktury za zprostředkování služeb odpovídají skutečnosti z důvodu vysokých fakturovaných částek a také proto, že společnost JH komplet agency, s. r. o. neplní své daňové povinnosti vůči státu a stejným způsobem se projevuje i celá řada dalších účelově založených společností převážně se sídlem na Seychelských ostrovech, v nichž působí stejné osoby jako ve společnosti JH komplet agency, s. r. o. a také Z. K., který měl vykonávat ve prospěch účastnice řízení zprostředkovatelskou činnost. Byly zde tedy okolnosti nasvědčující tomu, že mohlo dojít k pokusu o podvod na dani. V tomto směru je možno poukázat na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 - 57, www.nssoud.cz, pak vyplývá, že i pokud se jedná o stejná plnění téhož daňového subjektu, dokazování stran hodnocení daňově uznatelných výdajů (nákladů) pro účely daně z příjmů*

(§ 24 zákona o daních z příjmů) a dokazování stran naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty, nelze zaměňovat a zjištění stran té které daně nelze bez dalšího přejímat pro účely daně druhé.

Důkazní břemeno přechází na správce daně za předpokladu, že i po předložení či návrhu relevantních důkazních prostředků daňovým subjektem přetrvávají na straně správce daně pochybnosti. Pak je jeho povinností, aby prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení daňového subjektu vyvrací. Aby mohl finanční úřad, resp. stěžovatel, dospět k závěru, že se jedná o podvod na dani, musí být důvodnost pochybností o tom, že jsou předložené faktury za zprostředkování služeb fiktivní, prokázána. Úlohou krajského soudu bylo závěr finančních orgánů k námitkám účastnice řízení přezkoumat, tj. vyhodnotit, zda jsou zjištěné nesrovnalosti natolik zásadní, že lze považovat fakturované plnění za fiktivní. Otázka uplatnění výdajů je otázkou skutkovou, která musí být posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti. Povinností správních orgánů je vždy posoudit všechny objektivní okolnosti tvrzených transakcí. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.

Osm z devíti svědků, kteří byli klienty účastnice řízení, potvrdilo, že Z. K. s nimi v zájmu účastnice řízení v letech 2006 a 2007 spolupracoval. Nesrovnalosti v jejich výpovědích spočívaly v tom, že nebyli ve všech případech schopni vyjmenovat, s kým přesně obchodovali. A ani Z. K. neuvedl přesnější informace o klientech účastnice řízení, se kterými spolupracoval. Na otázku, do jakých měst jezdil, vypověděl: *„Plzeň, Budějovice, Ústí nad Labem, hodně strašně moc jmen. Nevím dál, abych neřekl něco, co tam nebude. Mohly by tam být skoro všechny. Všechny větší města.“* Dále vypověděl, že schůzky s klienty probíhaly většinou přímo na stavbách. Na otázku, zda by mohl vyjmenovat stavby, které navštívil, odpověděl: *„To přesně koresponduje s názvama měst, je to stejná odpověď. Bylo by třeba, abych se podíval do poznámek.“* Na otázku, zda si vzpomene na konkrétní stavbu, supermarket atp., odpověděl: *„Nevzpomenu si, byl tam supermarket, byl tam určitě Kaufland, ale nevzpomenu si, kde ten Kaufland byl, nedokážu spojit stavbu a místo.“* Svědek Z. K. si vzpomněl pouze na dvě jména odběratelských firem, na jediné jméno osoby z těchto společností a na jednu stavbu přesto, že měl po dobu téměř dvou let osobně zajišťovat servisní činnost pro celou klientelu účastnice řízení, tj. 33 společností. Během této doby, od které v době výsledku uplynuly dva roky, měl přitom realizovat obchody za celkem 30,2 milionu Kč. Podle vlastních tvrzení mu tato činnost zabírala asi 20 h týdně s tím, že počet osobních návštěv byl vyšší než 5 měsíčně. Četné byly telefonické hovory a jiné kontakty. Je proto zvláštní, že si nebyl schopen vzpomenout na žádné další osoby, se kterými jednal, nebo stavby, na kterých se podílel. Svědek Z. K. zároveň vypověděl, že se věnoval i dalším činnostem a že jen ve společnosti DYNAMIC TRADING prováděl různé práce v řádu stovek hodin měsíčně. Rovněž figuroval v dalších několika společnostech a zastupoval řadu firem se sídlem na Seychelských ostrovech, přičemž se jednalo o nekontaktní firmy podílející se na tzv. karuselových obchodech zaměřených na provádění daňových úniků. Dále tento svědek uvedl, že problematice prodávaného zboží vůbec nerozumí a ve všem se musel telefonicky dotazovat: *„pokud to začalo mít technický nádech, kontaktoval jsem pana Frodla, cokoliv jsem s ním konzultoval.“* Přitom ho někteří svědkové označili za špičkového odborníka v daném oboru, se kterým mohli řešit i obtížné technické problémy. Např. svědek O. F. uvedl, že Z. K. znal bez podkladů detailně

pokračování

technické parametry materiálů a dával mu rady ohledně výpočtu tahových zkoušek a síly šroubů. Že by byl Z. K. při své výpovědi veden vrozenou skromností, považuje Nejvyšší správní soud za nepravděpodobné, protože k tomu neměl žádný důvod.

Nejvyšší správní soud se sice shoduje s krajským soudem v tom, že svědecké výpovědi svědčí spíše ve prospěch tvrzení účastnice řízení, že společnost JH komplet agency, s. r. o. sjednané služby prostřednictvím Z. K. poskytla, ale současně nelze pominout správnost stěžovatelových závěrů, že dílčí rozpory v jednotlivých výpovědích vzbuzují pochybnosti, zda byla fakturovaná plnění poskytnuta. Tyto pochybnosti však nejsou dostatečně silné na to, aby správce daně mohl dospět k závěru, že se fakturovaná plnění neuskutečnila. Proto je třeba hodnotit i další skutečnosti, které vyšly při daňové kontrole najevo, jakož i povahu a okolnosti obchodního vztahu mezi účastnicí řízení a společností JH komplet agency, s. r. o. a také mezi Z. K. a společností JH komplet agency, s. r. o. V tomto směru se nejedná o polemiku, co jsou a nejsou standardní a nestandardní okolnosti uzavření smlouvy, jak se domnívá účastnice řízení, ale o posuzování, zda byla s ohledem na všechny souvislosti uváděná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti účastnice řízení.

Vedle dílčích rozporů ve svědeckých výpovědích poukázal stěžovatel i na další skutečnosti, které vyplynuly z provedeného dokazování a které vzbuzovaly pochybnosti, zda byla fakturovaná plnění skutečně poskytnuta. Jednatel účastnice řízení Josef Frodl uzavřel smlouvu o zprostředkování se společností JH komplet agency, s. r. o., kterou neznal a jejíhož jednatele Oldřicha Havlíčka po celou dobu účinnosti smlouvy neviděl. Setkal se s ním poprvé až v průběhu daňového řízení v roce 2010. Smlouva o zprostředkování obsahuje neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele v rozpětí 10 až 20 % z obrátu uskutečněného prodeje, kdy kritériem výše odměny je „lukrativnost obchodního případu“, aniž by bylo specifikováno, v čem tato lukrativnost spočívá a jakým způsobem bude konkrétní výše odměny stanovena. Odměna není vázána na splnění jakýchkoliv podmínek. Oldřich Havlíček ani Z. K. neznali odběratele účastnice řízení a nepřispěli k získání nových odběratelů. Svědek Z. K. vypověděl, že má živnostenské oprávnění, ovšem na zcela jinou činnost, než kterou měl pro účastnici řízení vykonávat. Fakturovaná odměna byla uvedena na fakturách bez jakéhokoliv odůvodnění její výše. K tomu Z. K. uvedl, že neznal způsob stanovení výše odměny, kterou podle něho určoval Josef Frodl. Ten však uvedl, že výše provize byla stanovena podle toho, nakolik se blížila finální cena včetně marže ceně katalogové a že o cenách zboží s odběrateli nejednal, protože ty byly dané. Později Josef Frodl vypověděl, že představa o výši odměny byla jeho a po domluvě se Z. K. bylo určeno její rozmezí z hlediska náročnosti staveb a odběratelů. Také vypověděl, že jediná osoba, se kterou jednal, byl Z. K.. Svědek Oldřich Havlíček, ač byl jednatelem společnosti JH komplet agency, s. r. o. nebyl schopen odpovědět finančnímu úřadu na otázku, co vůbec tato společnost pro účastnici řízení vykonávala, neznal předmět této spolupráce přesto, že řídil společnost, které fakturované činnosti přinášely ke konci roku 2006 a 2007 příjmy ve výši milionů korun. Ve všem odkazoval na Z. K. přesto, že tento nebyl ke společnosti JH komplet agency, s. r. o. v žádném obchodním ani pracovněprávním vztahu, nevystavoval faktury a nevybíral peníze. Svědek Oldřich Havlíček rovněž vypověděl, že smlouvu o zprostředkování i daňové doklady pro JH komplet agency, s. r. o. zajišťoval JUDr. D. Finanční úřad ovšem nikoho takového nedohledal v žádném z rejstříků, v nichž jsou uvedeni advokáti, notáři, soudci nebo

absolventi právnických škol. Podpis Oldřicha Havlíčka se objevuje i na všech fakturách vystavených v roce 2007 (celkem 6 faktur), kdy již nebyl jednatelem společnosti JH komplet agency, s. r. o. Rovněž v této době i nadále vybíral platby na základě vystavených faktur.

Z výpovědí svědků Z. K., Oldřicha Havlíčka a Josefa Frodla tedy vyplývá, že faktury vystavoval Oldřich Havlíček, který ovšem nekomunikoval s Josefem Frodlem. Ten však určoval výši odměny, která byla fakturována. Z. K. k tomu vypověděl: *„Nevím přesně, jak bylo sjednáno procento za provizi, cca 15 – 25 %, to je můj odhad. To pak fakturoval JH komplet panu Frodlovi.“* (...): *„Nezabýval jsem se fakturací, to si zajišťoval JH komplet, já jsem měl na starosti klienty.“* Oldřich Havlíček ke spolupráci s účastnicí řízení vypověděl, že se o nic nestaral, že vše měl na starosti Z. K.: *„Co bylo předmětem spolupráce nevím, to mě nezajímalo. Šlo tam o nějaké věci, nevím, mě to nezajímalo. Pan K. zařizoval něco pro Frodl Group, šlo o nějaké jeho zákazníky, to zařizoval pan K. Mě to nezajímalo, já jsem se o to nestaral, byl jsem nemocný. Pan K. měl moji plnou důvěru, já jsem se o to nezajímal.“* K otázce, co konkrétně společnost JH komplet agency, s. r. o. pro účastnici řízení vykonávala, Oldřich Havlíček uvedl: *„Já nevím, teď si připadám jako idiot, nezlobte se na mě, tam už to máte pětkrát, že jsem se o to nestaral, že se o to staral pan K.“* Fakturace podle něj probíhala tak, že faktury vystavoval *„pan doktor D. Nevím, na základě čeho je vystavoval. Nevím, jak byly faktury Frodl group doručovány. Všechno měl na starosti pan K.“* Na otázku, kdo a jakým způsobem určoval fakturovanou výši odměny, Oldřich Havlíček vypověděl: *„Nevím, jak to můžu vědět. Zeptejte se na to pana K.“* Na otázku, jestli kontroloval v průběhu obchodní spolupráce, zda Z. K. plní jednotlivé body smlouvy uzavřené s účastnicí řízení, odpověděl: *„Ne, nevím, ne, proč bych to dělal, pan K. měl moji plnou důvěru.“* Pokud Oldřich Havlíček i Josef Frodl jednali jen se Z. K. a jen ten se staral o klienty účastnice řízení, pak není jasné, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byly částky za plnění fakturovány.

Odměna fakturovaná za zprostředkování společností JH komplet agency, s. r. o. přitom ve svém součtu představuje významnou část výdajů účastnice řízení. Za rok 2006 a 2007 to byla celkem částka 3.812.853 Kč včetně DPH, přičemž v roce 2006 činila vyplacená odměna 5,8 % a v roce 2007 5,1 % obratu účastnice řízení. Současně tato částka v roce 2006 představovala 44,6 % z celkových hrubých zisků z prodeje odběratelům, se kterými měl Z. K. jednat, a v roce 2007 31,7 % z celkových hrubých zisků z prodeje těmto subjektům. Z hlediska hospodaření účastnice řízení se tak nejednalo o smlouvu běžnou nebo bagatelní, ale o smlouvu zcela zásadní. Lze tedy mít značné pochybnosti o tom, že by při obvyklé míře hospodářské obezřetnosti uzavřela smlouvu o zprostředkování obchodů se svými významnými a stabilními odběrateli se společností, která byla založena dva měsíce před uzavřením této smlouvy, neměla žádné zaměstnance, ani žádné zkušenosti se službami, které měla poskytovat, a jednatel účastnice řízení, Josef Frodl, neznal osobně jednatele této společnosti. Pokud by se tak přesto stalo, pak lze pochybovat, že by uzavřená smlouva byla obsahově natolik vágní jako v daném případě a že by konkrétní výši odměn za zprostředkování obchodů mohla účastnice řízení určovat podle své libovůle. Z poznámek připojených k tabulkám odběrů vyplývá, že v některých případech překročila odměna za zprostředkování obchodní marže účastnice řízení. Byla totiž vypočtena již z objednaného zboží bez ohledu na to, zda bylo skutečně dodáno. Přitom smlouva o zprostředkování váže nárok na odměnu za zprostředkování pouze na uskutečněný obrat z prodeje. Podobnou

pokračování

smlouvu jako se společností JH komplet agency, s. r. o. uzavřela účastnice řízení v předmětné době již se svým jednatelem Josefem Frodlem. I ten měl zprostředkovávat prodej zboží odběratelům účastnice řízení.

Stejně tak lze pochybovat o tom, že by při obvyklé míře ekonomické racionálnosti poskytoval Z. K. v rámci gentlemanské dohody po dobu téměř dvou let plnění, za něž bylo fakturováno celkem 3.812.853 Kč výměnou za pomoc při dovozu klokaního masa, který se ani neuskutečnil (podle Z. K. spočívala pomoc v „nakontaktování“). Toto plnění přitom mělo být značně časově náročné a pro Z. K. představovalo i finanční zátěž v podobě nákladů na dopravu k jednotlivým klientům. Svědek Z. K. vypověděl, že *„(c)elkem to běželo, mně to připadalo výhodný z toho důvodu, že si k tomu připojím i svoji práci. Mně to korespondovalo s potencionální činností, kterou jsem chtěl dělat. Zároveň jsem tím krátil dluh vůči společnosti JH komplet agency.“* Na otázku finančního úřadu, jaký zisk mu dovoz klokaního masa přinesl, odpověděl, že *„Klokaní maso mi přineslo spolupráci s masokombinátem v Mladé Boleslavi, tam já jsem s ním po nějakou dobu spolupracoval. Tady byla moje vize, že klokaní maso budu dovážet dále, ale nenašel jsem žádný masokombinát, který by zpracoval celý kamion klokaního masa, zpracovával se jako příloha do masa. Riziko pro masokombinát bylo obrovské.“* Výpověď Z. K., že *„(l)idi od JH Kompletu mi pomáhali nakontaktovat se v Austrálii na dovoz klokaního masa“* a že za ním *„(p)řišli z JH komplet, potřebovali, abych pro ně něco udělal, konkrétně pro pana Havlíčka“*, je v rozporu se skutečností, že společnost JH komplet agency, s. r. o. neměla žádné zaměstnance. Lze také očekávat, že Oldřich Havlíček by si pamatoval natolik specifické okolnosti pro něj zjevně velice výhodné gentlemanské dohody přesto, že již od jejího splnění uběhla doba dvou let. Oldřich Havlíček si však vůbec nevzpomněl, o jakou protislužbu se mělo jednat.

Když Oldřich Havlíček převedl v roce 2007 za nominální cenu svůj obchodní podíl na společnosti JH komplet agency, s. r. o., zastupoval nabyvatele tohoto podílu společnost EXPEDITION INVESTMENTS LIMITED se sídlem na Seychelských ostrovech, právě Z. K. Tento nový společník zastoupený Z. K. odvolal Oldřicha Havlíčka z pozice jednatele a jmenoval jednatelem Josefa Kocura, po kterém bylo v té době více než 10 měsíců vedeno celostátní pátrání, neboť nenastoupil k výkonu desetiletého trestu odnětí svobody za trestný čin výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů. Oldřich Havlíček však i nadále vystavoval faktury za plnění poskytovaná Z. K. a vybíral peníze, které mu posílal Josef Frodl. Následně se společnost JH komplet agency, s. r. o. stala nekontaktní.

Na základě výše uvedených skutečností lze nepochybně dospět k závěru, že jednání Z. K. a Oldřicha Havlíčka, resp. společnosti JH komplet agency, s. r. o., bylo vedeno snahou o uskutečnění podvodu na DPH. V tomto směru jsou také relevantní výpovědi Z. K. i v jiných případech, které ve svém rozhodnutí zmínil finanční úřad. Ty se totiž týkají činností, které měl Z. K. vykonávat ve stejné době, ve které měl vyvíjet zprostředkovatelské aktivity vůči odběratelům účastnice řízení, pro společnost DYNAMIC TRADING. Mělo jít o 390 hodin prací v I. čtvrtletí 2006, které spočívaly ve vyhledávání pracovníků pro vedoucí pozice (fakturováno 560.000 Kč), inženýrskou činnost prováděnou od 1. 12. 2005 do 31. 8. 2006 (800.000 Kč), stavební práce v období června až prosince 2006 (9 milionů Kč), překlady z a do anglického jazyka v červnu 2006 (620.000 Kč). Vedle toho ještě Z. K. zastupoval, přinejmenším při administrativních úkonech, několik společností se sídlem na Seychelských ostrovech. Je proto velmi málo pravděpodobné, že mohl

zároveň poskytovat plnění ve prospěch účastnice řízení v rozsahu, v jakém byla fakturována.

Dále existuje také rozpor mezi výpovědí Josefa Frodla, který uvedl, že došlo k ukončení spolupráce, když mu Z. K. naznačil, že již nemá zájem se dále angažovat ve vykonávané činnosti, zatímco podle výpovědi Z. K. došlo k ukončení spolupráce, když Josef Frodl řekl, že *„si to je schopen zvládnout sám, mě to již také nevyhovovalo, tak jsme se domluvili na ukončení spolupráce.“* K tomu Z. K. dodal: *„Já jsem z toho nic neměl, já jsem splnil svoji povinnost vůči JH kompletu, které jsem dlužil. Finančně to pro mě nebyl důvod, abych to protahoval.“* Na výslovnou otázku, na čí podnět byla spolupráce ukončena, odpověděl Z. K., že *„Možná nebylo to výhradně, ale jako první s touto poznámkou přišel pan Frodl. Ale nemyslím, že s tím přišel násilným způsobem, ale myslím si, že byl první, kdo s touto variantou přišel.“* Na otázku, zda bylo na počátku spolupráce dohodnuto mezi JH komplet agency, s. r. o. a Z. K., jak dlouho bude spolupráce trvat nebo jaký limit budou mít náklady, které do této činnosti vloží, Z. K. uvedl: *„Ne, toto jsme předem nijak neprobírali a nebyla učiněna žádná domluva. Vyplynulo to spontánně ze situace.“* Oldřich Havlíček si nevzpomněl, kdo dal podnět k ukončení spolupráce mezi JH komplet agency, s. r. o. a účastníci řízení. Zásadní nesrovnalosti tak existují nejen ohledně zahájení a průběhu spolupráce mezi účastníci řízení, společností JH komplet agency, s. r. o. a Z. K., ale i ohledně ukončení této spolupráce. Závěr, že vše probíhalo spontánně a bez patřičné komunikace, je z pohledu ekonomické obchodní logiky absurdní. Tvrzení Josefa Frodla a zájmy Z. K. jsou v rozporu i se skutečností, že nebylo fakturováno za zprostředkování prodeje v měsících listopadu a prosinci 2006, ačkoliv takové obchody probíhaly.

Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje se závěry stěžovatele, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní vztah mezi účastníci řízení a JH komplet agency, s. r. o. probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických, a při deklarovaném účelu pro účastníci řízení značně nevýhodných. V souhrnu je vyloučena možnost, že tyto neobvyklé podmínky byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Logickým závěrem finančního úřadu a stěžovatele pak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva - podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí.

Výše uvedené pochybnosti považuje Nejvyšší správní soud za natolik podstatné, že ve svém souhrnu jsou s to zpochybnit, že fakturovaná plnění byla účastníci řízení společností JH komplet agency, s. r. o. skutečně poskytnuta. Jednání účastnice řízení zároveň dokládá, že se na podvodném jednání buď podílela, nebo o něm přinejmenším věděla, nebo vědět mohla a měla. Tyto pochybnosti nebyly účastníci řízení vyvráceny. Finanční úřad ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 29. 4. 2010, č. j. 143754/10/228602602724 poukázal na všechny zásadní nesrovnalosti ve výpovědích svědků, na okolnosti uzavření a realizace smlouvy o zprostředkování včetně charakteru činnosti, kterou měl Z. K. vykonávat. V odpovědi na tuto výzvu se účastnice řízení vyjádřila k jednotlivým pochybnostem, že nemají takovou sílu, aby vyvrátily dosud známé důkazní prostředky o činnosti Z. K. Jednala v souladu s právními předpisy, v rámci smluvní volnosti a závěry finančního úřadu označila za přepjatý formalismus.

pokračování

V daném případě tak finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav. Postup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování, její další jednání a zejména pak vyplacení odměny společnosti JH komplet agency, s. r. o. je nejen nestandardní, ale natolik podezřelý, že tyto skutečnosti zpochybňují její nárok na uplatnění výdajů. Podezření, že předmětné faktury za zprostředkování služeb jsou pouze fiktivní, bylo potvrzeno provedenými důkazy. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nepominul výsledky svědků, jak uvádí krajský soud, ale vyhodnotil je v souvislosti se všemi provedenými důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Jedině takový postup přitom umožňuje postihnout pokusy o podvod na dani, které, jak již bylo uvedeno, jsou podpořeny formálně bezchybnými listinami nebo konzistentními výpověďmi svědků. Stěžovateli se podařilo zpochybnit pravdivost a hodnověrnost svědeckých výpovědí zčásti nesrovnalostmi, které se v nich objevily, ale především dalšími zjištěnými skutečnostmi týkajícími se vztahu mezi účastnicí řízení, společností JH komplet agency, s. r. o. a Z. K. Kasační stížnost je proto v tomto směru důvodná.

Další stížní námitka se týkala odpisu kotvících automatů.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

Podle ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33). Podle odst. 6 citovaného ustanovení odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období.

Mezi účastníky není sporu, že účastnice řízení skutečně pořídila 3 kusy kotvících automatů SPS TK 260 za částku 257.085 Kč bez DPH (tj. 85.695 Kč za kus) od Josefa Frodla a používala je ke své činnosti. Finanční orgány přitom nevyvozovaly žádné důsledky ze skutečnosti, že prodávajícím byl jednatel a jediný společník účastnice řízení. Není pochyb ani o tom, že účastnice řízení o automatech účtovala, tj. že měla jejich existenci od jejich pořízení podchycenou ve svých povinných evidencích (stěžovatel v rozhodnutí o odvolání na str. 2 a 3 uvádí, že účastnice řízení nákup automatů zaúčtovala na účet 504.000 Kč – Prodané zboží). Pochybení účastnice řízení nespočívalo v absenci evidence uvedených automatů, ale v její chybnosti. Automaty neměly být evidovány tak, že v důsledku toho výdaje vynaložené na jejich pořízení byly uplatněny v plné výši v roce, kdy byly pořízeny, tj. jako výdaje (náklady) uznatelné podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nýbrž jako hmotný majetek, jenž se daňově odepisuje a jehož odpisy jsou daňově uznatelným nákladem podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) citovaného zákona. Pochybení účastnice řízení tedy nespočívalo v tom, že by uplatňovala výdaje, které ve skutečnosti nevynaložila, nýbrž v tom, že skutečně vynaložené výdaje uplatňovala jinak, než jak stanoví zákon.

K výkladu ustanovení daňových zákonů upravujících daňové výdaje se již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, www.nssoud.cz, v němž uvedl:

„Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Systematicky je dané ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). Zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů.

Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem jednotlivce (fyzické osoby nebo právnické osoby). Samotný pojem příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně definován. Nicméně z povahy a podstaty tohoto pojmu, jeho jazykového významu a smyslu a účelu těch ustanovení zákona o daních z příjmů, která definují základní rámec zdanění příjmů (zejm. ustanovení o tom, jaké majetkové hodnoty patří do těch kterých kategorií příjmů a jaké náklady se pro účely zdanění příjmů mohou pro zjištění základu daně odečíst), je patrné, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). Musí přitom zásadně jít o zvýšení skutečné, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. Výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se mýlí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz k tomu zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, č. 846/2006 Sb. NSS, a z 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů pak musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoli toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu.“

Uplatnění odpisů jako daňových výdajů (nákladů) znamená, že výdaj skutečně vynaložený v určitém zdaňovacím období za určité zákonem stanovené majetkové hodnoty poplatník uplatňuje rozloženě v čase po částech ve více po sobě následujících zdaňovacích obdobích a nemůže jej uplatnit jednorázově v roce, v němž byl vynaložen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 80, č.

pokračování

1225/2007 Sb. NSS). Jinak se však od sebe svojí ekonomickou podstatou ani tím, jaký účel plní v systému daní z příjmů, výdaje uplatňované podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) citovaného zákona neliší, a proto není ani důvod k nim přistupovat odlišně nad rámec toho, co vzhledem k rozdílům mezi nimi stanoví zákon.

Smysl a účel ust. § 25 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů je zřejmý. Zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Proto, kvůli přehledu o existenci majetku a časových parametrech jeho pořízení a uvedení do stavu způsobilého užívání, zákon stanoví, že musí jít o majetek u poplatníka evidovaný. Na druhé straně však citované ustanovení nelze vykládat jako svého druhu sankční normu, která má za cíl vyloučit uznatelnost odpisů jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje, a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání, avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil. Výdaj na pořízení uplatnil jako daňový výdaj v jednom zdaňovacím období místo, aby jej podle pravidel pro uplatnění odpisů rozložil na více zdaňovacích období po sobě jdoucích. Takový výklad, tedy vnímání ust. § 26 odst. 6 zákona o daních z příjmů jako svého druhu sankční normy, by byl v rozporu s požadavkem vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, aby ustanovení daňových zákonů nebyla vykládána tak, že náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byly z daňové uznatelnosti vyloučeny nebo jejich uznatelnost byla v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikována. Tento výklad by znamenal, že pochybení poplatníka při „nákladové“ klasifikaci výdajů na pořízení určitých majetkových hodnot, tedy nesprávné posouzení, zda se jedná o výdaje podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, anebo o výdaje v podobě odpisů podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, by jednou provždy vyloučilo uznatelnost takových nákladů, a mělo tedy jakýsi „kontumační“ efekt. Takový výklad je z ústavních hledisek zcela nepřijatelný, již jen například proto, že v řadě ohledů nemusí být u určitých výdajů zřejmé a jednoznačné, zda mají být uplatňovány jednorázově, anebo formou odpisů. Po poplatnících nelze spravedlivě požadovat, aby veškerá rizika s tím spojená nesli oni. Uvedený výklad by pak svým „kontumačním“ efektem vedl v řadě případů ke zdaňování příjmů, které ve skutečnosti dosaženy nebyly. Proto je nutno jej odmítnout a naopak za správné označit závěry, k nimž dospěl krajský soud.

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře obdobným způsobem řešil situaci, kdy poplatník jednorázově uplatnil náklady na upgrade softwaru, zatímco je měl uplatnit formou odpisů. V rozsudku ze dne 16. 6. 2008, č. j. 9 Afs 122/2007 - 88, www.nssoud.cz, uvedl: *„Podle názoru Nejvyššího správního soudu lze v daném případě vycházet z toho, že příslušné programové vybavení bylo již v majetku stěžovatele evidováno, a to včetně výdajů na jeho modernizaci, neboť i tyto výdaje byly zahrnuty v účetnictví stěžovatele, byť o nich bylo účtováno nesprávně. Jestliže nebylo ve věci sporu o tom, že se jednalo o výdaje daňově uznatelné, které stěžovatel ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů prokazatelně vynaložil, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu při stanovení základu daně a daně na tuto skutečnost zcela rezignovat a bez dalšího podrobit zdanění vykázané příjmy a zároveň nezohlednit příslušné*

výdaje daňového subjektu. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.“

Pokud tedy stěžovatel namítal, že krajský soud na výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu poukazoval nepřipadně, nelze s ním souhlasit. Naopak, tehdejší i nyní řešený případ jsou svojí podstatou obdobné.

Účastnice řízení tedy mohla poté, co vyšlo najevo, že při uplatnění nákladů na pořízení kotvicích automatů pochybila, své pochybení korigovat v té míře, v jaké jí to umožňují ustanovení o odpisech, a uplatnit za zdaňovací období roku 2006 příslušnou část vynaložených nákladů ve formě odpisů, stejně jako mohla další části nákladů uplatnit v souladu s pravidly odepisování v navazujících zdaňovacích obdobích.

Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. srpna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu