ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **AUTO KRALUPY a. s.,** se sídlem V Růžovém údolí 554, Mikovice, Kralupy nad Vltavou, zastoupen Mgr. Janem Tomaierem, advokátem se sídlem Jankovcova 1037/49, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2017, č. j. 45 Af 8/2015 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2015, č. j. 22961/15/5200-11431-706871, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kralupech nad Vltavou, ze dne 18. 7. 2014, č. j. 3285660/14/2112-05702-209040. Tímto platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a stanoveno penále.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2017, č. j. 45 Af 8/2015 – 49.

[3] Žalobní námitky týkající se odepření možnosti vyjádřit se k výsledné podobě zprávy o daňové kontrole, pochybení žalovaného při dokazování a nesprávného posouzení osob spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), krajský soud neshledal důvodnými. K žalobní námitce týkající se nesprávných závěrů ohledně škody utrpěné žalobcem jakožto daňově uplatnitelného nákladu krajský soud uvedl, že jádrem sporu je, zda se § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů vztahuje na situaci, kdy žalobce koupil stavební stroj JCB 3CX (dále také „stavební stroj") a nákladní vozidlo Tatra 815 (dále také „vozidlo Tatra"), jež byly následně zabaveny policií, protože bylo zjištěno, že se jedná o věci odcizené. Krajský soud dospěl v dané věci k závěru, že žalobci škoda v důsledku jednání neznámého pachatele vzniknout nemohla. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že jednáním neznámého pachatele mohla vzniknout škoda toliko vlastníkům odcizených věcí, kteří v důsledku protiprávního jednání byli zbaveni držby věci (majetku). Žalobci naproti tomu vydáním, resp. odebráním věcí pro účely trestního řízení s následným zbavením domnělého vlastnického práva v důsledku vrácení věci skutečným vlastníkům žádná škoda nevznikla. Žalobce nebyl zbaven držby vozidla Tatra a stavebního stroje protiprávním jednáním neznámého pachatele, nýbrž proto, že k věcem nenabyl vlastnické právo. Žalobce sice předložil k oběma vozidlům nabývací tituly (kupní smlouvy), ale ty jsou podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „občanský zákoník"), absolutně neplatné pro rozpor se zákonem. Žalobce tedy nemohl na základě neplatné kupní smlouvy nabýt vlastnické právo k věcem a byl povinen je vydat jejich vlastníkům podle § 126 odst. 1 občanského zákoníku. Jelikož žalobce zaplatil na základě kupních smluv svým dodavatelům cenu, přičemž jde o plnění z neplatného právního úkonu, má právo z titulu bezdůvodného obohacení na její vrácení podle § 451 odst. 2 a § 457 občanského zákoníku. Žalobci pořízením kradeného stavebního stroje a vozidla Tatra tedy nevznikla škoda, nýbrž pohledávka za prodávajícím na vrácení kupní ceny. Na základě uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že nebyly ze strany žalobce splněny podmínky pro uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel") v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Podle názoru stěžovatele nemají závěry krajského soudu oporu v ustanoveních zákona o daních z příjmů a jsou v rozporu se zásadou legality. Stěžovatel ohledně utrpěné škody jakožto daňově uplatnitelného nákladu postupoval podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů, tedy v souladu se zákonem. V předmětném ustanovení ani jakémkoli jiném se neuvádí, že zaúčtování a daňové posouzení samotné škody se provádí výhradně a vždy jen u vlastníka majetku. Krajský soud sám v odůvodnění napadeného rozsudku připustil, že by bylo možné vést polemiku o tom, zda se k daňovému zohlednění vyžaduje mít k věci, k níž se škoda vztahuje, vlastnické právo, nebo zda postačuje oprávněná držba nebo jen oprávněná detence. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že krajský soud není sám přesvědčen o svém závěru, že majetek vyřazený v důsledku škody musí být v okamžiku vzniku škody ve vlastnictví poplatníka.

[6] Účelem existence daňově uznatelné škody je postižení situace, kdy dojde ke snížení majetku poplatníka v důsledku vyřazení majetku, přičemž tato škoda je omezena výší případné náhrady. Musí se přitom jednat o škodu způsobenou neznámým pachatelem, což musí být potvrzeno kvalifikovaným způsobem – potvrzením policie. Z uvedených okolností nevyplývá, že by se nutně muselo jednat o majetek, který by v okamžiku vzniku škodní události byl ve vlastnictví daňového poplatníka. Uplatnění nákladu je možné toliko u té osoby, která je fakticky poškozena příslušnou škodní událostí. V daném případě jediným subjektem, kterému v důsledku trestného činu vznikla škoda, není vlastník příslušných věcí, kterému byly tyto věci navráceny po zásahu policie, ale právě stěžovatel, který je jako jediný oprávněn je daňově uplatnit. Stěžovatel evidoval ve svém majetku stavební stroj a vozidlo Tatra zakoupené od třetích osob. Je přitom zřejmé, že k tomuto zařazení do evidence došlo oproti reálně vynaloženému nákladu na pořízení. K vyřazení věcí z evidence pak došlo v důsledku trestné činnosti neznámého pachatele, neboť byly odebrány Policií České republiky a navráceny původním vlastníkům. Všechny znaky požadované zákonem o daních z příjmů pro daňově uplatnitelnou škodu tak byly splněny.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením a závěry krajského soudu prezentovanými v napadeném rozsudku. Majetek nabytý od třetích osob, který byl zatížen trestným činem, vůbec nelze vést jako vlastní majetek. Stěžovatel byl povinen tyto věci z majetku vyřadit a vrátit je. Nebyl to stěžovatel, komu se snížila hodnota majetku v přímém důsledku trestného činu neznámého pachatele, ale byla to osoba odlišná od stěžovatele. Ten měl poté již pouze právo požadovat jím uhrazenou cenu za stroje zatížené trestným činem po svých dodavatelích zpět. O existenci své pohledávky z titulu bezdůvodného obohacení se stěžovatel dozvěděl již v roce 2009, nebylo tedy důvodu, aby vyčkával až do roku 2011. Z toho důvodu také byla správcem daně částka ve výši 390 000 Kč, tedy částka přijatá jako náhrada škody, vyřazena v roce 2011 ze zdanitelných výnosů, neboť se podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů nezahrnuje do základu daně. Lze tak shrnout, že daňově uznatelnou škodu, která je předpokládána ustanovením § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů, muže uplatnit pouze ten, komu škoda vznikla přímo, tedy v tomto případě ten, komu byly stroje odcizeny neznámým pachatelem, nikoli ten, kdo je musel vydat Policii ČR jako předmět trestného činu, který získal na základě absolutně neplatné kupní smlouvy. Stěžovatel měl svou škodu uplatnit jako nárok na bezdůvodné obohacení. Tím, že tak neučinil, však nezískal nárok na daňově účinný náklad. Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s posouzením právní otázky, zda byly z jeho strany splněny podmínky pro uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů.

[12] Ze správního spisu vyplývá, že dne 14. 8. 2013 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Z protokolu Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Středočeského kraje, obvodního oddělení Kralupy nad Vltavou, ze dne 23. 4. 2009 plyne, že stěžovatel vydal uvedeného dne policii vozidlo Tatra, a to na základě § 79 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád"). Z usnesení policie ze dne 8. 9. 2009, č. j. ORBE-1098-20/TČ-2008-71, plyne, že toto vozidlo bylo vráceno V. K., neboť o jeho vlastnickém právu nebylo po provedeném vyšetřování důvodných pochybností. Shodně pak Okresní soud v Berouně usnesením ze dne 30. 8. 2011, č. j. 8 T 188/2010 – 324, vrátil vozidlo Tatra V. K. K prokázání nabytí vozidla Tatra předložil stěžovatel fakturu vystavenou P. S. a k prokázání nabytí nástavby na autojeřáb smlouvu ze dne 17. 2. 2009 uzavřenou s Č. Z. Z usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Ústeckého kraje, ze dne 14. 7. 2011, č. j. KRPU-50461-10/ČJ-2011-040771, vyplývá, že dne 13. 5. 2011 byl policií zajištěn stavební stroj a uvedeným usnesením byl vydán podle § 80 odst. 1 věty druhé trestního řádu společnosti ČSOB Pojišťovna a. s. Stěžovatel uvedl, že stavební stroj nabyl na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2009 od M. T. Na základě zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly správce daně vyloučil z daňových nákladů náklady proúčtované v souvislosti s vyřazením stavebního stroje a vozidla Tatra z majetku stěžovatele v důsledku jejich vydání původním vlastníkům na účet, na němž se účtují manka a škody, neboť ve skutečnosti se podle správce daně nejedná o daňově účinnou škodu. Dne 18. 7. 2014 vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti kterému stěžovatel podal odvolání. Následně žalovaný vydal dne 20. 7. 2015 žalobou napadené rozhodnutí.

[13] Podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů jsou *výdaji (náklady) podle odstavce 1 také škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy*.

[14] Z citovaného ustanovení vyplývá, že k tomu, aby škoda byla daňově účinná, je třeba doložit potvrzení policie, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem. Smyslem a účelem dané právní úpravy je umožnit poplatníkovi odečíst ze základu daně škodu v situaci, kdy se pachatele - původce škody - policii nepodaří zjistit a poplatník tak nemá možnost vymáhat náhradu způsobené škody na konkrétní osobě. Imanentním předpokladem pro aplikaci citovaného ustanovení je však rovněž to, že škoda vznikla právě daňovému subjektu, který tyto specifické výdaje uplatňuje.

[15] V případě stěžovatele se však zjevně o tuto situaci nejedná. Stěžovatel zakoupil stavební stroj i vozidlo Tatra od třetích osob, jejichž identita mu je známa. Pokud mu tedy následně policie tyto věci zabavila a vrátila je původním vlastníkům, měl stěžovatel možnost uplatnit vůči těmto konkrétním osobám nárok na vrácení kupní ceny, což ostatně

i učinil (jeden z dodavatelů mu vrátil částku 390.000 Kč). Je tedy třeba přisvědčit názoru krajského soudu, že stěžovateli nevznikl odebráním věcí nárok na náhradu škody, ale „toliko“ nárok na vydání bezdůvodného obohacení z titulu plnění bez právního důvodu vůči jeho dodavatelům.

[16] Právní úprava nepředpokládá relativně volnější vztah mezi příčinou (jednání neznámého pachatele) a následkem (tvrzeným vznikem škody). Předmětné ustanovení nepředpokládá škodu způsobenou podle potvrzení policie „v důsledku“ jednání neznámého pachatele, jak stěžovatel uvádí v kasační stížnosti. Spojení „v důsledku“ se pojí pouze se škodami způsobenými živelními pohromami, nikoli se škodou způsobenou neznámým pachatelem. Nelze než bezezbytku odkázat na podrobné odůvodnění rozsudku krajského soudu stran případných nároků stěžovatele v souvislosti se spácháním trestných činů. Stěžovatelova argumentace by při aplikaci rozhodné úpravy vedla k absurdnímu závěru, že mu „škoda“ nebyla způsobena neznámým pachatelem, ale jednáním orgánů činných v trestním řízení, kterým musel stroj a vozidlo odevzdat.

[17] Stěžovatel nebyl poškozen přímo jednáním neznámých pachatelů, kteří stavební stroj a vozidlo Tatra odcizili původním vlastníkům, ale až jednáním svých dodavatelů, kteří mu tyto věci prodali, aniž by na něj současně převedli vlastnické právo. Stěžovatel byl tedy zbaven držby nikoliv protiprávním jednáním neznámého pachatele, nýbrž proto, že k věcem nenabyl vlastnické právo. Stěžovatel tak rovněž nesplnil zákonem vyžadovanou podmínku, že mu škoda byla způsobena neznámým pachatelem. Argumentace stěžovatele zpochybňující názor žalovaného, že škodou ve smyslu § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů může být toliko odcizení věci, která je ve vlastnictví poplatníka, není tedy pro posouzení dané věci důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel nesplnil podmínky stanovené v § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů a správce daně tak nepochybil, pokud tyto náklady posoudil jako nedaňové a zvýšil stěžovateli základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 o částku 1.338.316 Kč.

[19] Pro úplnost je třeba dodat, že ačkoli jde v souzené věci o výklad výjimky podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních příjmů z obecného pravidla v § 25 odst. 1 písm. n), podle kterého nejsou daňově uznatelnými výdaji k dosažení zdanitelných příjmů manka a škody přesahující náhrady, je základním předpokladem pro posouzení konkrétní škodní události jako škody podle § 25 odst. 1 písm. n) právě to, že majetek vyřazený v důsledku škody musí být ve vlastnictví poplatníka (viz § 25 odst. 2 věta první). Výjimka z daňové neuznatelnosti škod je však skutečně odůvodněna specifickými okolnostmi vzniku škody. Jde o případy, kdy je škoda způsobena na daňovém subjektu relativně nezávislými okolnostmi (živelními pohromami, neznámým pachatelem). Nelze však najít žádného důvodu, proč by měla být škoda, předpokládaná ve výjimce z pravidla, vymezena ve vztahu k vlastnictví k majetku jinak, než výslovně v obecném pravidle v § 25 odst. 1 písm. n).

[20] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. prosince 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu