



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **B. T. T., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Zdeňkem Rudoleckým, advokátem se sídlem Tylovo nábřeží 367, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 1. 9. 2004, č. j. 7137/120/2003-Ju, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 11. 2005, č. j. 31 Ca 253/2004 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 11. 2005, č. j. 31 Ca 253/2004 - 33, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28.7.2003 stanovil Finanční úřad v Litomyšli žalobkyni nově základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 2 963 000 Kč, dodatečně vyměřil daň ve výši 918 530 Kč a současně zrušil daňovou ztrátu ve výši 18 045 686 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 9. 2004.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného vznášela žalobkyně námitky vztahující se k neuznaným výdajům. Jednak namítla, že do výdajů měla být zahrnuta pořizovací cena zásob ve výši 824 713,99 Kč, kterou žalobkyně zaplatila společnosti B. T. na základě kupní smlouvy ze dne 1. 10. 2001; jednak setrvala na tom, že jí měla být jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uznána kursová ztráta ve výši 20 184 049,26 Kč. Žalovaný neprávem popřel, že úhrada kupní ceny za část podniku společnosti F., a. s., souvisí s dlužním úpisem (směnkou) ze dne 11. 4. 1997 na částku 1 897 000 USD vystaveným ve prospěch společnosti FL, L. P. Žalobkyně předložila žalovanému řadu důkazů (čestná prohlášení, korespondenci) a navrhla i provedení důkazů dalších (A. P. A. ze dne 11. 4. 1997), ze kterých jednoznačně vyplývalo, že převod části podniku společnosti F., a. s., byl součástí rozsáhlé obchodní smlouvy uzavřené mezi dvěma nadnárodními uskupeními vzájemně kapitálově propojených společností. Žalobkyně správci

daně přehledně objasnila tok peněz i vzájemné vazby zúčastněných subjektů; žalovaný však, aniž své závěry dostatečně odůvodnil a doložil, odmítl logická tvrzení a důkazy předložené žalobkyní. Z jeho rozhodnutí není patrné, z jakého důvodu k těmto tvrzením nepřihlédl, zda se řídil zásadnou volného hodnocení důkazů a o co opřel své závěry ohledně skutkového stavu. Žalovaný se zcela nadbytečně zabýval právní kvalifikací vztahu mezi žalobkyní a společností Fl., L. P. – tím spíše, že existenci dluhu nikdy nezpochybnil, pouze za použití zcela nelogické a neodůvodněné konstrukce odmítl vazbu mezi dluhem a uhrazenou kupní cenou.

Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl rozsudkem ze dne 4. 11. 2005. Kupní smlouva mezi žalobkyní a společností B. T., s. r. o., ze dne 1. 10. 2001 byla i podle jeho názoru uzavřena platně a bylo podle ní poskytnuto vzájemné plnění; ze znění smlouvy je však zcela zřejmý úmysl stran sjednat cenu v konkrétních částkách za jednotlivé zboží uvedené v příloze 1 smlouvy za cenu uvedenou v bodě III smlouvy. Pokud pak u některých položek zboží byla takto uvedena cena ve výši 0 Kč, a tedy toto konkrétní zboží bylo převedeno bezplatně, nemohla žalobkyně do daňově uznatelných výdajů zaúčtovat pořizovací cenu těchto zásob.

Co se týče kursové ztráty vzniklé při zápočtu pohledávky společnosti Fl. Ltd. za žalobkyní (věřitelka přitom nabyla pohledávku postoupením od společnosti Fl., L. P.) proti pohledávce žalobkyně z titulu zvýšení jejího základního kapitálu, připustil krajský soud, že úvahy žalovaného ohledně smlouvy o půjčce, resp. její platnosti, byly nadbytečné, pokud žalovaný v zásadě neodmítl existenci předmětného dluhu. Ani krajský soud nic nenamítl proti samotnému započtení pohledávek podle dohody ze dne 8. 8. 2001; pokud však z tohoto započtení vznikla ztráta, kterou žalobkyně uplatnila do daňově uznatelných výdajů, bylo na žalobkyni, aby prokázala, že výdaje vztahující se ke směnečnému závazku byly výdaji vynaloženými na dosažení, udržení a zajištění příjmů podle § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobkyni se však nepodařilo prokázat, že tyto výdaje souvisely s půjčkou od společnosti D. T., L. P. (později Fl., L. P.), poskytnutou na kupní cenu při koupi části podniku dle kupní smlouvy ze dne 11. 4. 1997, ani že případně souvisely s jiným jejím obchodním případem. Nebyl především prokázán vztah (a to ani směnkou ze dne 11. 4. 1997, ani jinými listinami) mezi žalobkyní a společností T. E. Ltd, která dne 25. 4. 1997 uhradila za žalobkyni kupní cenu, a souvislost směnečného závazku s příjmy žalobkyně nevyplynula ani z jejího vztahu se společností D. T., L. P. (později Fl., L. P.), která žalobkyni podle jejího tvrzení poskytla formou půjčky prostředky na kupní cenu. Pokud se žalobkyně dovolávala obchodní smlouvy ze dne 11. 4. 1997, uzavřené mezi dvěma nadnárodními uskupeními vzájemně kapitálově propojených společností, je nutno poukázat na to, že správci daně se podařilo získat pouze fotokopii části smlouvy, a žalobkyně sama tuto smlouvu neopatřila, ačkoli byla její smluvní stranou.

Proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové podala žalobkyně kasační stížnost; v ní namítla jednak vady při zjišťování skutkové podstaty, jednak nesprávné posouzení právní otázky. Co do argumentace odkázala na žalobu, kterou pouze rozhojnila. K otázce prodeje zásob žalobkyně zopakovala, že správci daně předložila nejen kupní smlouvu včetně příloh, ale rovněž její obsah vyložila v souladu s § 35 občanského zákoníku a objasnila, jak byla vytvořena úhrnná kupní cena a jaký význam měly tzv. „nulové“ položky. Není možné, aby správce daně zcela ignoroval tvrzenou vůli účastníka smlouvy, další důkazy ke zjištění vůle smluvních stran neprovedl a zcela svévolně smlouvu vyložil v rozporu nejen s obchodními zvyklostmi, ale zejména se základními zásadami občanského a obchodního práva.

Ve vztahu ke kursové ztrátě žalobkyně namítla, že finanční orgány pominuly logické souvislosti a bezdůvodně odmítly věrohodné důkazy. Správce daně považuje za prokázané, že žalobkyně pořídila kupní smlouvou ze dne 11. 4. 1997 část podniku od F., a. s., za cenu 53 259 000 Kč a že cenu uhradila osoba třetí. Rovněž tak správce nepochybuje o existenci směnky vystavené dne 11. 4. 1997, a to na částku 1 897 000 Kč, což při tehdejší kurzu odpovídalo částce 53 259 000 Kč. Jestliže v daném případě existovala shodná tvrzení jak žalobkyně, tak jejího věřitele, že právě směnka kryje závazek vzniklý z úhrady kupní ceny části podniku, už samo toto tvrzení spolu se směnkou je dostatečným dokladem pro zaúčtování závazku. To platí zejména, je-li toto tvrzení doloženo dalšími důkazy (čestným prohlášením prezidenta jedné ze společností, v jehož zemi původu je takové prohlášení považováno za zásadní důkaz a jeho nepravdivost by autoru přivodila katastrofické následky) a je-li vyloučena jiná logická konstrukce.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná, byť ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu vedly zdejší soud jiné důvody než ty, které namítala žalobkyně.

Prvou spornou otázkou je prodej zásob společnosti B. T., s. r. o., na základě kupní smlouvy ze dne 1. 10. 2001. Spor spočívá ve výkladu ustanovení smlouvy, podle nějž byla cena zásob sjednána „za jednotlivé položky v částkách uvedených v příloze č. 1“, přičemž v příloze byla u 227 položek (s celkovou pořizovací cenou 824 713,99 Kč) sjednána cena nula. Podle správce daně to znamená, že oněch 227 položek bylo převedeno bezúplatně, a jejich pořizovací cenu tak nelze zahrnout do výdajů, protože nebyla vynaložena za účelem dosažení, zajištění nebo udržení příjmů; žalobkyně oproti tomu tvrdí, že nešlo o bezúplatný převod, protože cena zmíněných položek byla v souladu s vůlí smluvních stran zahrnuta do celkové kupní ceny (která by jinak byla nižší) a že bez zahrnutí těchto položek do prodávaného celku by kupující smlouvu neuzavřel.

V této námitce nelze žalobkyni přisvědčit. Uvádět nulovou cenu prodávaných položek je přinejmenším neobvyklé, a vysvětlení žalobkyně tento postup uspokojivě neobjasnilo; především pak nelze odhlédnout od ostatních okolností, které provázely prodej podle zmíněné kupní smlouvy. Jednak žalobkyně a její kupující byly osobami ekonomicky i personálně propojenými (kupující byla v době koupě zásob většinovým společníkem ve společnosti žalobkyně, jednatelem obou společností byla totožná osoba); jednak kupující dále prodala týž soubor zboží v týž den třetí společnosti, a to za cenu vyšší (žalobkyně jako důvod zvýšení ceny uvádí to, že druhý kupující neplatil ihned, nýbrž ve splátkách, a cena tomu musela být přizpůsobena; tím se však nevysvětluje, proč se cena projevila v seznamu položek - a nikoli např. zvýšením celkové částky, získané až součtem ceny jednotlivých položek, o určité procento či absolutní částky - a tam právě u položek dosud „nulových“). Za zmínku stojí i to, že jednatelem druhého kupujícího (ostatně sídlícího na rozdíl od prvního kupujícího ve stejném městě jako žalobkyně) byl někdejší zplnomocněnec a jednatel žalobkyně (v době, kdy ještě žalobkyně vystupovala v právních vztazích pod firmou Fr., s. r. o.). Stěžejí lze polemizovat s tvrzením žalobkyně, podle nějž by první kupující - společnost B. T., s. r. o. - bez zahrnutí nulových položek smlouvu neuzavřel; zahrnutí nulových položek do smlouvy však s ohledem na okolnosti spíše směřovalo k tomu, aby si žalobkyně mohla uplatnit vyšší náklady, než jaké by odpovídaly jejímu skutečnému úsilí k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Je jisté na žalobkyni, za jakých ekonomických podmínek bude obchodovat se svými partnery a jaké výhody jim poskytne; pokud však ve sporném

obchodním případu žalobkyně chybí souvislost mezi výdaji a příjmy („nulové“ položky byly převedeny bez toho, že by z toho žalobkyně měla jakýkoli zisk, ačkoli již týž den se při druhém prodeji ukázalo, že jejich tržní hodnota je vyšší, aniž se zároveň snížila cena či hodnota ostatních položek), nemůže se žalobkyně s úspěchem domáhat toho, aby jí o neúčelně vynaložené prostředky byl snížen základ daně.

Ve druhé námitce týkající se kursové ztráty vytkla žalobkyně finančním orgánům nesprávné hodnocení důkazů; krajský soud podle ní pochybil, pokud jejím žalobním námitkám v tomto smyslu nevyhověl a rozhodnutí žalovaného nezrušil. Nejvyšší správní soud však nemohl důvodnost této druhé námitky hodnotit: zjistil totiž, že ve vztahu k otázce kursové ztráty je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

Krajský soud vyšel ze skutkového stavu, který vzaly za svůj i finanční orgány. Nepochyboval tak o tom, že dne 11. 4. 1997 uzavřela žalobkyně (tehdy pod názvem Fr., s. r. o., a následně Fl., s. r. o.) jako kupující a společnost F., a. s., jako prodávající smlouvu o prodeji části podniku (v její preambuli byla zmínka o tom, že smlouva je uzavírána v rámci „převodu vlastnictví provozů průmyslového těsnění T. P. na společnost D. C.“); žalobkyně se zde zavázala uhradit kupní cenu ve výši 53 259 000 Kč. Téhož dne byla sepsána tzv. směnka mezi společnostmi, v níž se žalobkyně zavázala „za přijatou hodnotu“ zaplatit na vyžádání částku 1 897 000 USD společnosti D. T. L. P. (později Fl., L. P.). V letech 1997 ani 1998 žalobkyně neúčtovala ani o přijetí peněz od společnosti Fl., L. P., ani o závazku z tzv. směnky. Dne 13. 7. 2001 uzavřela společnost Fl., L. P., jako postupitel a Fl., Ltd jako postupník smlouvu o postoupení pohledávky týkající se společnosti Fl., s. r. o. (tedy žalobkyně pod dřívějším názvem). Dne 8. 8. 2001 rozhodl tehdejší jediný společník žalobkyně, společnost Fl., Ltd, o zvýšení základního kapitálu žalobkyně ze 100 000 Kč o 98 599 000 Kč na 98 699 000 Kč (o tom byl pořízen notářský zápis). Téhož dne byla mezi jediným společníkem a žalobkyní uzavřena dohoda o započtení peněžité pohledávky vyplývající z tzv. směnky ze dne 11. 4. 1997 v celkové výši 2 547 859 USD, podle níž společnost Fl., Ltd započtla část své splatné pohledávky ve výši 98 599 000 Kč (z titulu půjčky žalobkyni na uhrazení kupní ceny za část podniku společnosti F, a. s.) proti pohledávce žalobkyně v téže výši odpovídající závazku společnosti Fl., Ltd ze zvýšení vkladu do základního kapitálu žalobkyně. V daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2001 pak žalobkyně uplatnila do výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů kursovou ztrátu ve výši 20 184 049,26 Kč.

Sporné tak bylo pouze to, co těmito spolehlivě zjištěným skutečným předcházel - tedy zda vystavení tzv. směnky dne 11. 4. 1997 mělo skutečný ekonomický důvod, tj. zda žalobkyně skutečně (jak tvrdila) přijala a k dosažení, udržení či zajištění svých zdanitelných příjmů použila hodnotu, kterou se pak ve směnce zavázala uhradit své věřitelce, společnosti D. T. L. P. (později Fl., L. P.).

K prokázání této skutečnosti nabídla žalobkyně správci daně především prohlášení dvou představitelů společnosti Fl. G., Inc., pana R. E. G. a pana T. W. D.. Je nutno poznamenat, že jde skutečně pouze o „prohlášení“, nikoli o „čestná prohlášení“ – ta by totiž mohl učinit pouze účastník řízení (srov. § 39 odst. 1 někdejšího správního řádu č. 71/1967 Sb. a § 53 odst. 5 nového správního řádu č. 500/2004 Sb.). Správce daně tyto listiny nesprávně zhodnotil, pokud se jimi (jak plyne ze zprávy o daňové kontrole) odmítl zabývat s tím, že v daňovém řízení se „čestné prohlášení“ nepřipouští; žalovaný sice jeho pochybení napravil a nakládal s těmito listinami jako s důkazním prostředkem, ovšem nepřiznal jim dostatečnou důkazní sílu, neboť tvrzení v nich obsažená byla podle něj v rozporu s jinak zjištěnými

skutečnostmi. Pan R. E. G. podle žalovaného ve svém prohlášení tvrdil, že společnost Fl. L. P., půjčila žalobkyni částku 1 897 000 USD za účelem koupě části podniku od společnosti F, a. s., a žalobkyně proto podepsala dne 11. 4. 1997 tzv. směnku, jíž svůj závazek z půjčky dosvědčila. Toto tvrzení však podle názoru žalovaného neodpovídá skutečnosti: smluvní vztah ze smlouvy o půjčce totiž vzniká až předáním půjčované věci dlužníkovi, v případě peněz pak jejich zaplacením dlužníkovi. Žalobkyně přitom neprokázala, že by jí věřitelka zmíněnou částku kdy zaplatila. Ani v textu směnky není jediná zmínka o tom, že koupě části podniku společnosti F, a. s., bude financována formou půjčky ve výši 1 897 000 USD.

Prohlášení pana T. W. D. podle žalovaného pak pouze popisovalo okolnosti nabytí části podniku společnosti F, a. s., v rámci celkové transakce skupin podniků v úhrnné výši 70 000 000 USD s tím, že povinnost uhradit kupní cenu za převáděnou část podniku splnila žalobkyně tím, že dne 11. 4. 1997 zaplatila společnost Fl. G., Inc., bankovním převodem částku 70 000 000 USD společnosti T. Plc. V řízení však bylo spolehlivě prokázáno, že částku ve výši kupní ceny za část podniku společnosti F, a. s., uhradila společnost T. E. S. L.; tvrzení pana D. o tom, že částku zaplatila společnost Fl. G., Inc., je tak podle žalovaného v přímém rozporu s tímto zjištěním a nelze z něj vycházet.

Kromě toho se žalobkyně v daňovém řízení dovolávala obchodní smlouvy (A. P. A.), která dokládala prvotní transakci mezi dvěma nadnárodními společnostmi a potvrzovala výpovědi žalobkyně; správci daně se však nepodařilo text smlouvy v úplnosti získat, a nemohl tedy smlouvu použít jako důkaz.

S postojem, který správce daně zaujal ke třem zmíněným listinám, nebyla žalobkyně spokojena; v žalobě se proto o těchto listinách opětovně zmínila a vyjádřila přesvědčení, že správci daně i s pomocí těchto listin vysvětlila průběh veškerých finančních transakcí, které ve věci proběhly, a jejich vzájemné souvislosti. Vytkla finančním orgánům nesprávné hodnocení důkazů a žádala soud, aby v tomto smyslu přezkoumal rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se ovšem zabýval jen některými z důkazů, které finanční orgány hodnotily v průběhu daňového řízení, zatímco o hodnocení jiných důkazů – žalobkyní stejně tak zpochybňovaném – zcela pomlčel. Tím porušil svou povinnost komplexně zhodnotit proces dokazování v daňovém řízení, jak se toho žalobkyně domáhala, a jeho závěr o tom, že dokazování proběhlo řádně, je tak nepřezkoumatelný. Jinými slovy řečeno, krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou, aniž však v úplnosti a přesvědčivě vyvrátil námitky žalobkyně týkající se hodnocení důkazů. Taková vada je v kasačním řízení důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu, i pokud ji účastník v kasační stížnosti nenamítá (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud se poměrně podrobně věnoval důkaznímu prostředku představovanému obchodní smlouvou (A. P. A.); správně tu poukázal na to, že správci daně se nepodařilo získat více než fragmenty smlouvy u žádné z obou osob, které žalobkyně označila, a důvodně žalobkyni vytkl, že sama nevyvinula větší úsilí k předložení smlouvy, jíž byla účastníkem. I on tak ve shodě s finančními orgány dospěl k tomu, že takto neúplná listina nebyla s to doložit skutečnosti tvrzené žalobkyní a byla v důkazním řízení zhodnocena úměrně své vypovídací hodnotě. Tomuto závěru nelze než přisvědčit.

Jinak však tomu bylo u prohlášení dvou představitelů společnosti Fl. G., Inc., jejichž nesprávné hodnocení žalobkyně žalovanému rovněž vyčítala a které – vedle korespondence a obchodní smlouvy (A. P. A.) – považovala za významné listiny prokazující její tvrzení. Z odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností není zřejmé, že by se krajský soud

obsahem těchto listin jakkoli zabýval, natož aby hodnotil způsob, jakým se s nimi vypořádal žalovaný. (Lze se přitom domnívat, že obsah zmíněných prohlášení, popřípadě doplněný svědeckými výpověďmi jejich autorů, by mohl zhojit i neúplnost obchodní smlouvy předložené třetí osobou.) V argumentační části rozsudku pojednávající o procesu dokazování v daňovém řízení se lze dočíst pouze tolik, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že kursová ztráta byla výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože dostatečně neobjasnila a nedoložila tvrzený tok finančních prostředků a vzájemné vazby zúčastněných subjektů. Tyto skutečnosti nevyplývaly podle krajského soudu „ani z předložené směnky ze dne 11. 4. 1997, ani z dalších žalobkyní předložených listin“ (poté již následuje pasáž o obchodní smlouvě – A. P. A.). Proč však tyto skutečnosti „nevyplývaly“, to už krajský soud nezdůvodňuje. Absence jakýchkoli argumentů k tomuto konstatování zaráží o to více, že krajský soud stejně jako žalobkyně považoval úvahy žalovaného o institutu půjčky za nadbytečné a pro věc nevýznamné; tento svůj náhled však nijak nepromítl do hodnocení průběhu důkazního řízení a nevyrovnal se s tím, že nadbytečné a pro věc nevýznamné úvahy žalovaného o právní kvalifikaci smlouvy mezi žalobkyní a společností D. T. L. P. (později FL, L. P.) byly jedním z důvodů, pro něž žalovaný nepřiznal prohlášení pana R. E. G. (které se zmiňovalo o „půjčce“) důkazní hodnotu. Stejně tak se krajský soud nevěnoval tomu, že „rozpor“, který žalovaný při hodnocení prohlášení pana T. W. D. spatřoval v označení osoby provádějící platbu kupní ceny, byl jen rozporem zdánlivým vzniklým v důsledku srovnávání dvou různých plateb. V důsledku svého opomenutí krajský soud kvalifikovaně nepopřel, že obsah obou prohlášení do sebe zapadá a logicky vysvětluje důvod vystavení směnky; konstatoval v podstatě, že se se žalovaným ztotožňuje, ovšem neobjasnil proč. Hmotněprávní závěry krajského soudu k otázce kursové ztráty tak není možno za této situace přezkoumat, protože nejsou dostatečně argumentačně podloženy, a jeho rozhodnutí musí být zrušeno.

Věc se po zrušení rozsudku napadeného kasační stížností vrací Krajskému soudu v Hradci Králové k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. Řádně tedy přezkoumá průběh důkazního řízení před finančními orgány, vyjádří se ke způsobu hodnocení důkazů a svým závěrům o vadnosti či bezvadnosti důkazního řízení pak přizpůsobí další procesní postup. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu