

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **E. a. s.,** zastoupeného JUDr. Alešem Janů, advokátem se sídlem Tábor, Čelkovická 445, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 95/2004 - 8,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2004, č. j. 7636/120/2003, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7. 7. 2003, č. j. 84651/03/110917/3460 vyměřujícímu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2001 ve výši 608 530 Kč. Krajský soud vycházel z názoru, že právní nárok na odečtení nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze uplatnit jen jednou, a pokud žalobce uplatnil v r. 2001 odpisy hmotného investičního majetku za rok 2000 přesto, že tento majetek byl již plně odepsán v předchozím období, nelze takový náklad uznat. Stejně tak žalobce postupoval v rozporu s ust. § 25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů při zaúčtování přeceněného majetku a závazků nabytých před sloučením, a nesestavil mimořádnou účetní uzávěrku podle § 17 a § 19 zákona o účetnictví. Tento postup byl v rozporu i s článkem III. Ocenění dlouhodobého majetku, účtové třídy O Opatření FMF č. j. V 2010092,

kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Za nerozhodný označil krajský soud odkaz žalobce na ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) a na legislativní úpravu transformace obchodních společností v r. 2000.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na nezákonnost rozsudku krajského spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a podle § 103 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s. namítá jinou vadu řízení před soudem spočívající v námitce již uplatněné u Nejvyššího správního soudu v podání ze dne 9. 9. 2004 ve smyslu § 8 s. ř. s., které přikládá a na něž odkazuje.

K nesprávnému právnímu posouzení krajským soudem poukazuje jednak na nesprávné posouzení právních otázek soudem a jednak na skutečnost, že některými právními námitkami, ač byly předmětem žaloby, se krajský soud nezabýval vůbec, nebo je označil za neopodstatněné a nadbytečné. Zcela nesprávně krajský soud posoudil transformaci společností podle obchodního zákoníku, nepřihlédl vůbec k rozdílům právní úpravy platné pro r. 2000 a r. 2001. Stěžovatel postupoval podle právní úpravy platné pro r. 2000 a náklady z přecenění drobného hmotného investičního majetku (dále též „DHIM“ či „DHM“ při akceptaci skutečnosti, že od r. 2001 byl v účetnictví pojem „drobný hmotný investiční majetek“ nahrazen pojmem „dlouhodobý hmotný majetek“) uplatněné v r. 2001 vznikly právě na základě tohoto přecenění provedeného v r. 2000 v souladu s obchodním zákoníkem. K tomu poukazuje na ust. § 4 odst. 2 zákona o účetnictví a Postupy účtování pro podnikatele ve vztahu k přecenění majetku, k němuž došlo na základě právního předpisu. Krajský soud se nevypořádal s otázkou, zda zvláštním předpisem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v r. 2000 byl obchodní zákoník, který v r. 2000 stanovil zákonné znalecké ocenění jmění při sloučení - § 69a odst. 3 písm. c). Krajský soud se vůbec nevyjádřil k pravomocnému usnesení téhož soudu vztahujícímu se k upřesnění zápisu do obchodního rejstříku, v němž se promítalo reálné ocenění majetku a závazků. Závěr soudu i žalovaného se účelově opírá o ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Přeceněním majetku v účetnictví na základě zvláštního předpisu se ovšem do budoucna jedná o zcela jiný náklad, než jaký představovaly odpisy z pořizovací ceny drobného hmotného investičního majetku u právního předchůdce. Odpisy provedené stěžovatelem nejsou totožným výdajem. Je třeba vycházet z ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle něhož se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, kterým je zákon o účetnictví a v jeho rámci vydané postupy účtování pro podnikatele. Náklady vzniklé na základě přecenění DHIM v r. 2000 žádný právní předpis v r. 2000 nevylučoval. Hospodářský výsledek tak nelze podle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů upravovat. Pokud žalovaný tímto způsobem postupoval, uplatňoval státní moc v rozporu se zákonem. Problematika uznatelnosti či neuznatelnosti DHIM (nyní DHM) je řešena až od r. 2001 - § 24 odst. 2 písm. v) bod 1. zákona o daních z příjmů. Způsob účtování navíc ani žalovaný na rozdíl od soudu nepovažoval za nesprávný. Náklad vzniklý na základě zvláštního právního předpisu (a ve zcela jiné výši) není totožným nákladem s účetními odpisy dříve provedenými. Každé přecenění majetku představuje do budoucna vždy účetní náklady, popř. výnosy a Opatření MF vydaná na základě § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. musí mít vždy přednost před obecnými zákonnými ustanoveními již z důvodů zachování právní jistoty podnikatelů a legislativní důvěryhodnosti. Obchodní zákoník v r. 2000 stanovil zákonné znalecké ocenění při sloučení jak pro zanikající tak pro nástupnickou organizaci. Krajský soud se nijak nevyjádřil ani k otázce, zda zvláštním předpisem pro účely zákonného přecenění majetku je obchodní zákoník, ani k otázce ustanovení účetních předpisů, stanovících zákonné přecenění majetku.

Ke kasační námitce podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel uvádí, že mu krajským soudem nebylo zajištěno právo na spravedlivý daňový proces, a to tím, že bylo rozhodováno bez nařízení jednání, aniž k takovému postupu byly splněny zákonné podmínky. Stěžovateli nebyla doručena výzva podle § 51 s. ř. s. a poučení neobsahovalo informaci o obsazení senátu ani poučení, kde lze takovou informaci získat. To zakládá i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. – totiž nesprávné obsazení soudu. Stěžovatel neměl možnost vyjádřit se k osobám soudců, nemohl trvat na nařízení jednání a předložit důkazy či navrhnout svědky.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti vyvrací námitku účelového užití ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V průběhu daňového řízení nebyl zpochybňován způsob transformace stěžovatele dle obchodního zákoníku, ale byl uplatněn odlišný názor na způsob účtování a uplatnění odpisů jako daňových nákladů. Společnost E. C. a. s. prodala 14. 11. 2004 (poznámka soudu: správně má být r. 2000) stěžovateli majetek oceněný znaleckými posudky za částku 3 601 000 Kč. Stěžovatel zakoupený hmotný investiční majetek zařadil do hmotného majetku, ze kterého na konci r. 2000 uplatnil odpisy a hmotný investiční majetek jednorázově ve výši 969 000 Kč plně odepsal do nákladů. Po provedeném sloučení se společností E. C. a. s. stěžovatel ve zdaňovacím období r. 2001 uplatnil do nákladů a do základu daně z příjmů právnických osob odpis ve výši 1/3 z částky 5 890 000 Kč, t. j. 1 963 333 Kč. Tuto částku správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů a zvýšil daňový základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze uplatnit náklady, které již byly uplatněny v předchozích letech, lze je tedy uplatnit jen jednou. Proto není rozhodující rozdílný postup při transformaci společností v r. 2000 a v r. 2001 při oceňování majetku a závazků, či způsob účtování v účetnictví. Z daňového hlediska je zásadní ta skutečnost, že náklady na odpisy uplatněné v r. 2001 již byly uplatněny v r. 2000. Takový postup odpovídá zákonu a nelze jej považovat za ústavně rozporný. Z těchto důvodů žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Prvotní jsou námitky odnětí práva na spravedlivý proces a nesprávného obsazení soudu; jejich důvodnost by byla natolik závažnou vadou, že by rozhodnutí krajského soudu nemohlo obstát.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje stěžovatel v nemožnosti přístupu k soudu v důsledku nedoručení výzvy podle § 51 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že procesní poučení zaslal krajský soud ing. P. K., daňovému poradci (doručenka založena na č. l. 79 p. v.), který na základě dohody o plné moci ve spise založené (č. l. 11a) zastupoval žalobce v řízení o předmětné žalobě. Ostatně z tvrzení stěžovatele o obsahu tohoto poučení, resp. z tvrzení jeho nedostatků, a ze skutečnosti, že poučení připojil jako přílohu k námitce podjatosti doručené krajskému soudu dne 10. 9. 2004, je zřejmé, že poučení doručeno bylo. Podle § 42 odst. 2 s. ř. s. má-li účastník nebo osoba zúčastněná na řízení zástupce, doručuje se pouze zástupci.

Má-li však účastník něco osobně vykonat, doručí se i jemu. Vyjádření k možnosti soudu rozhodnout bez jednání není úkonem, který by musel být vykonán osobně žalobcem, tedy doručení označené výzvy jeho zástupci bylo k zajištění práv žalobce dostačující. Ve smyslu daného ustanovení byl stěžovatel řádně poučen o možnosti vyjádření k záměru soudu rozhodnout o žalobě bez jednání, práva na nařízení jednání nevyužil. Způsob projednání vyplynul z vůle, kterou stěžovatel vyjádřil nereagováním na výzvu. Projednání žaloby bez nařízení jednání tak nebylo porušením ani omezením práva na přístup k soudu podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a už vůbec ne stěžovatelem tvrzeným porušením práva na spravedlivý *daňový* proces, neboť soudní řízení součástí daňového řízení není. V postupu soudu nebyla shledána jiná vada ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále stěžovatel namítá, že soud rozhodoval v nesprávném obsazení v důsledku nedostatku informace o obsazení senátu a z toho plynoucí nemožnosti vyjádřit se k osobám soudců a nemožnosti předložení důkazů a návrhu svědků. Tuto námitku spojuje s ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Ve vztahu k možnosti předložení důkazů a návrhu svědků se tvrzení s označeným kasačním důvodem míjí; takové omezení stěžovatelových práv by bylo možno spojit jen s výše hodnocenou kasační námitkou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť tato práva bylo možno realizovat prostřednictvím nařízeného jednání; toho se ovšem stěžovatel vzdal. Nesprávné obsazení soudu by bylo důvodem zmatečnosti řízení podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a nesprávné obsazení soudu v intenzitě zmatečnost skutečně vyvolávající, by bylo možno spatřovat jednak v tom, že ve věci rozhodoval samosoudce na místo senátu, nebo jiný senát, než který k tomu byl povolán rozvrhem práce. V dané věci rozhodoval senát, jak odpovídá ust. § 31 odst. 1 s. ř. s. Složení senátu v dané věci: předsedkyně JUDr. V. B. a soudkyně JUDr. M. K., JUDr. H. N. při existenci pouze jednoho senátu vyřizujícího věci správního soudnictví u tohoto krajského soudu, nemůže vzbudit pochybnost o tom, že by se na rozhodování podílel soudce, který k tomu rozvrhem práce povolán nebyl.

Soudní řád správní (ale ani občanský soudní řád přiměřeně pro řízení ve správním soudnictví použitelný na základě ust. § 64 s. ř. s.) neukládá soudu, aby účastníky řízení poučil jmenovitě o složení senátu, který bude ve věci rozhodovat (zpravidla je v poučení uvedeno jméno předsedy senátu nebo jméno soudce, kterému byla věc přidělena k vyřízení); to s sebou nese určité riziko rozhodování podjatým soudcem v případech, kdy je rozhodováno bez jednání a kdy by námitka této podjatosti vzešla z důvodů známých jen účastníkům a nikoliv soudci, který při vlastním zjištění důvodů podjatosti musí postupovat podle § 8 odst. 3 s. ř. s. Toto riziko je vyváženo možností uplatnit námitku podjatosti do jednoho týdne ode dne, kdy se účastník o podjatosti dověděl - § 8 odst. 5 s. ř. s. Nastane-li tato vědomost skutečně až doručením rozsudku (když je třeba vážit i přístupnost rozvrhu práce soudu, či všeobecnou známost o existenci pouze jednoho správního senátu u daného soudu - to zejména ve vztahu k osobám u daného soudu běžně ve věcech správních vystupujících či zastupujících), lze v kasační stížnosti namítat, že ve věci bylo rozhodováno podjatým soudcem, což je rovněž kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V tomto případě stěžovatel uplatnil námitku podjatosti samostatným podáním doručeným krajskému soudu dne 10. 9. 2004 (tedy po vydání a doručení rozsudku), a rovněž ji připojil ke kasační stížnosti. Námitka podjatosti, ať je vznesena v průběhu řízení před krajským soudem, nebo jako kasační důvod, vždy musí být odůvodněna a musí v ní být uvedeny konkrétní skutečnosti, z nichž je dovozována. V daném případě příloha kasační stížnosti obsahuje námitky v kasační stížnosti obecně obsažené, navíc jen tvrzení, že stěžovatel na základě zaslaného poučení měl důvodnou pochybnost, zda předsedkyní senátu není JUDr. H. N., která mu poučení zaslala; přitom v rozsudku je uvedena jako předsedkyně senátu

JUDr. V. B.. Ve výzvě je ovšem uvedena JUDr. H. N. jako soudkyně a tedy výzva pochybnost o tom, zda jmenovaná v dané věci nebude působit jako předsedkyně senátu, vyvstat nemohla. Ani ze skutečnosti, že poučení bylo spojeno s výzvou podle § 51 s ř. s., kterou má učinit předseda senátu, nelze takovou možnost dovozovat. Stěžovatel tedy netvrdí žádné konkrétní námitky odpovídající ust. § 8 odst. 1 s. ř. s. (poměr k věci, k účastníkům nebo k jejich zástupcům vyvolávající pochybnost o nepodjatosti nebo rozhodování o této věci na jiném stupni řízení), pro které by některá ze soudkyň měla být vyloučena z projednávání a rozhodnutí jeho žaloby.

Právem účastníka je, aby o jeho věci rozhodoval jeho zákonný soudce (čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, § 41, 42 zákona č. 6/2002 Sb. o soudech a soudcích) a aby to byl soudce nepodjatý. Stěžovatel ovšem nedostatek poučení o úplném složení senátu (který sám o sobě porušením zákona není) nespojil s konkrétní námitkou podjatosti - tedy s tvrzením, že, a z jakých důvodů, ve věci podjatý soudce skutečně rozhodoval; stejně tak je zřejmé, že nerozhodoval senát ve složení rozporném s rozvrhem práce Krajského soudu v Českých Budějovicích. Poukázat lze i na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20. 10. 1999 sp. zn. I. ÚS 476/1997, podle něhož smyslem práva na zákonného soudce (čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) je ochrana proti libovolnému či účelovému obsazení jednajícího soudu ad hoc. Není procesním prostředkem ke zvrácení vydaného rozhodnutí, a to tím spíše, jestliže jednající soudce byl k projednání věci povolán rozvrhem práce toho kterého soudu. Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění kasační námitky označující napadený rozsudek krajského soudu za zmatečný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel spatřuje v nesprávném právním posouzení věci, konkrétně v nerespektování zákonné úpravy transformace společnosti, k níž došlo v r. 2000 a v nesprávném posouzení vlivu této transformace spojené s přeceněním majetku v účetnictví na možnost uplatnění odpisů z takto přeceněného majetku. S tím spojuje i námitku nevypořádání se s některými žalobními námitkami.

K tomu správní spis obsahuje přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2001 a zprávu o kontrole provedené správcem daně u stěžovatele v r. 2003. V ní je k tomu zdaňovacímu období konstatováno zjištění, že ke dni 8. 11. 2000 došlo k úplatnému převodu obchodního podílu ve společnosti E. T. spol. s r. o. na společnost E. a. s. a společnost E. T. spol. s r. o. byla ke dni 13. 11. 2000 zrušena a současně přeměněna na společnost E. C. a. s. Dne 8. 11. 2000 došlo ke sloučení společnosti E. C. a. s. se společností E. a. s. Majetek a závazky společnosti E. T. spol. s r. o. byly oceněny dvěma znaleckými posudky a nižší znalecké ocenění bylo promítnuto do účetnictví E. C. a. s. Tato společnost nevyvíjela podnikatelskou činnost, jen dne 14. 11. 2000 prodala veškerý svůj majetek společnosti E. a. s. Majetek se rovnal ohodnocení „HIM a DHIM“ a na konci r. 2000 byl společností E. a. s. uplatněn jednorázový odpis do nákladů ve výši 969 000 Kč. Při sloučení společnosti E. C. a. s. se společností E. a. s. (na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 29. 11. 2000, v obchodním rejstříku zapsáno 31. 12. 2000) byl majetek znalecky oceněn ke dni 15. 11. 2000 na částku 5 890 000 Kč a v r. 2001 byl zaúčtován odpis ve výši 1/3 z celkové hodnoty přeceněného majetku, tj. ve výši 1 963 333 Kč. Zanikající společnost při sloučení nevykazovala žádný hmotný majetek, neboť ten byl plně odepsán, a tedy společnost kontrolovaná nemohla na základě přecenění hodnoty majetku při sloučení znovu provést odpis do nákladů. Správci daně byly při kontrole předány doklady k transformaci společnosti včetně znaleckých posudků, jejich podrobný přehled obsahuje napadený rozsudek a stěžovatel proti jeho správnosti či úplnosti ničeho nenamítá. Na základě výsledků kontroly byl dne

7. 7. 2003 vydán Finančním úřadem v Táboře dodatečný platební výměr doměřující na dani částku 608 530 Kč. V odvolání stěžovatel namítl nezbytnost znaleckého ocenění při sloučení společností podle § 69 odst 3 písm. c) obchodního zákoníku obdobně jako v kasační stížnosti. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 4. 2004 odvolání zamítl s poukazem na skutečnost, že společnost E. T. spol. s r. o. k 13. 11. 2000 vykazovala zůstatkovou cenu HIM 55 000 Kč a DHIM 0 Kč, E. C. a .s. k témuž datu HIM po přecenění 547 000 Kč a DHIM po přecenění 3 054 000 Kč (z toho HIM 2 085 000 Kč a DHIM 969 000 Kč) a za celkovou cenu 3 601 000 Kč tento majetek prodala daňovému subjektu (E. a. s.), který uplatnil na konci r. odpisy a DHIM v plné výši 969 000 Kč odepsal. Již v r. 2000 tak byl uplatněn odpis z majetku původně odepsaného, a to jen na základě jeho přecenění. Tuto skutečnost žalovaný konstatoval jen pro úplný obraz skutečnosti opakovaných odpisů téhož majetku, nikoliv jen v r. 2001. Ve vztahu k r. 2001 pak konstatoval žalovaný sloučení společnosti E. C. a. s. se společností E. a. s. v r. 2000 spojené s dalším přeceněním téhož majetku, ocenění nulového majetku společnosti E. C. a .s. na částku 5 890 000 Kč a uplatnění odpisu ve výši 1 963 000 Kč. Správce daně podle žalovaného správně tuto částku podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. vyloučil z daňově uznatelných nákladů, a to proto, že se jednalo o náklady již uplatněné v předchozích letech a duplicitní odpis. Při hodnocení transformace žalovaný vycházel z obchodního zákoníku ve znění rozhodném v r. 2000, nijak tento proces nezpochybnil, pro srovnání poukázal na právní úpravu platnou od r. 2001 (§ 69 odst. 8 obch. zák), výslovně nespojující znalecké ocenění jmění pro účely změny právní formy se změnou ocenění v účetnictví. I za předchozí stručnější právní úpravy však žalovaný dovodil, že došlo k porušení ust. § 25 zákona o účetnictví, účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele (Opatření FMF č. j. V/20 100/1992) a ust. § 4 odst. 1, § 17, 19, 24, 25, 26 zákona o účetnictví. Z účetního hlediska těmito předpisy bylo vyloučeno nové ocenění k datu účetní uzávěrky v případě sloučení obchodních společností. Žalovaný uzavřel, že náklady posuzuje podle předpisů o daních, nevychází z pokynů MF, ale jen ze zákonné úpravy vylučující opakované odpisy téhož majetku (v daném případě již dvakrát opakované). O žalobě napadající zákonnost rozhodnutí žalovaného z důvodů obdobných kasačním (ve vztahu ke správnosti právního posouzení možnosti uplatnění odpisů) rozhodl krajský soud napadeným rozsudkem z důvodů uvedených výše.

Rozhodnou právní otázkou je přípustnost odpisů jako daňových nákladů provedených stěžovatelem ve zdaňovacím období r. 2001 a posouzení, zda jde o odpisy opakované, když byly provedeny na základě přecenění majetku provedeného v souvislosti se sloučením společností v r. 2000. Podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění rozhodném v r. 2001, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se podle odst. 3 téhož ustanovení zvyšuje mj. o částky neoprávněně zkracující příjmy. Přitom podle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento předpis nestanoví jinak. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, což je zřejmé z poznámky pod čarou (při respektování její nezávaznosti) i ze skutečnosti, že právě tímto a ne jiným zákonem je upraveno vedení účetnictví.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly uplatněny v takových výdajích

v předchozím období. Podle odst. 2 téhož ustanovení jsou výdaji (náklady) podle odst. 1 také odpisy hmotného majetku. Z toho je zřejmé, že odpisy patří do výdajů, lze je však odečíst pouze jednou. Zůstává však otázka, zda se jedná o totožný odpis v případě, že v souladu se zákonem došlo k přecenění hmotného majetku, který již byl v plné výši odepsán.

Stěžovatel argumentuje ust. § 69a odst. 3 písm. c) obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb., ve znění rozhodném v r. 2000. Podle § 69 odst. 3 obchodního zákoníku při sloučení přechází jmění zaniklé společnosti na společnost, se kterou byla tato společnost sloučena a podle § 69a odst. 3 písm. c) obchodního zákoníku musí projekt sloučení obsahovat ocenění majetku a závazků zúčastněných společností doložené posudky alespoň dvou znalců.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v rozhodném znění ukládal účetním jednotkám povinnosti při vedení účetnictví (§ 4), jejichž součástí podle § 8 odst. 1, 2 byl i zákaz změny způsobů oceňování a postupů odpisování v průběhu účetního období s výjimkou změn v následujícím účetním období z důvodů dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví, rozdíly ze změn použitých způsobů oceňování jsou účetními případy následujícího účetního období. Žalovaný sice v odvolacím rozhodnutí akceptoval způsob transformace společnosti, nikoliv však zaúčtování přeceněného majetku a uplatnění odpisů. Při nedostatku zvláštní úpravy účetního postupu v daném případě bylo třeba respektovat obecnou úpravu a tedy ustanovení § 17 a 19 zákona o účetnictví (uzavírání účetních knih a sestavení mimořádné účetní závěrky ke dni zrušení společnosti bez likvidace) a ust. § 24, 25, 26 (oceňování ke dni účetní uzávěrky pouze v historických cenách) vylučujícím ocenění aktiv směrem nahoru a závazků směrem dolů. Stejný závěr plyne i ze zmíněné účtové osnovy a postupů pro účtování podnikatelů. Závěry žalovaného i krajského soudu jsou souladné navzájem i se zákonem. Postupem stěžovatele tak došlo k situaci, kdy v důsledku nesprávného účtování v souvislosti s přeceněním majetku při sloučení společností byly provedeny odpisy hmotného majetku již odepsaného, což je v rozporu s ust. § 24 odst. zákona o daních z příjmů, a tudíž správce daně byl oprávněn postupovat v souladu s ust. § 23 odst. 10 téhož zákona. Namítá-li stěžovatel, že obchodní zákoník mohl být důvodem výjimky z postupu podle zákona o účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, nelze mu rovněž přisvědčit, neboť obchodní zákoník nebyl předpisem upravujícím účetnictví či výjimky ze zákona o účetnictví. Na tom nic nemůže změnit ani skutečnost, že stěžovatel nechal změnu spočívající v přecenění majetku v r. 2004 zapsat do obchodního rejstříku (usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 2. 2004 zn. F 1583/20004, B 921/8).

Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že zejména neváţil, zda zvláštním předpisem, na který odkazuje ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebyl obchodní zákoník. Co lze tímto zvláštním předpisem rozumět, je uvedeno výše; je ovšem pravdou, že ač šlo o žalobní námitku, krajský soud se s ní výslovně nevypořádal (ovšem jako ze zvláštního předpisu v tomto smyslu správně vycházel ze zákona o účetnictví). Žalobní námitku souladu postupu při transformaci s obchodním zákoníkem označil za nerozhodnou, námitku odkazující na ust. § 16 odst. 8 daňového řádu za nepřípadnou, což zdůvodnil. Nejvyšší správní soud je však ve vztahu k těmto námitkám názoru shodného a skutečnost, že odůvodnění mohlo být v tomto směru propracovanější, za situace, kdy dané námitky skutečně nemohly mít na rozhodnutí soudu vliv, nezakládá takovou vadu, že by pro nedostatek důvodů muselo být rozhodnutí krajského soudu zrušeno. I když soud přezkoumává napadené rozhodnutí z hlediska žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), je třeba důvody rozhodnutí především rozumět důvody, o které se opírá jeho výrok. Nejvyšší správní soud ani v tom neshledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 4. května 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu