

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Ing. J. P.**, zastoupeného Mgr. Karlem Hostašem, advokátem se sídlem v Plzni, Máchova 29, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 3. 2005, č. j. 30 Ca 117/2002 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 3. 2005, č. j. 30 Ca 117/2002 – 34 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 3. 2002, č. j. 2925/110/2001, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Přešticích ze dne 16. 11. 2000, č. j. 20204/00/142970/0637, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 tak, že mu byla dodatečně vyměřena ve výši 154 112 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v přezkoumávaném případě stěžovatel tvrdil porušení § 2 odst. 1 a § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve vazbě na § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1994 (dále jen „ zákon o daních z příjmů“), protože finanční ředitelství dospělo k nesprávnému právnímu závěru o tom, že zaplacená záloha 450 000 Kč dne 30. 12. 1994 firmě T., s. r. o. na podkladě dohody o dodávce zboží z 15. 12. 1994 nebyla výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a byla jen přesunem finančních prostředků, když tato firma od dohody o dodávce zboží dne 30. 1. 1995 odstoupila.

Krajský soud při posuzování tohoto žalobního bodu shledal, že ze strany správce daně ani finančního ředitelství nebyla zpochybněna existence smluvního vztahu mezi stěžovatelem a firmou T., s. r. o. Nespornými se staly i skutkové závěry, ze kterých vyplynulo, že dne 15. 11. 1994 (správně 15. 12. 1994) uzavřel stěžovatel s firmou T., s. r. o. dohodu o dodávce a odběru zboží, kterou se firma T., s. r. o. zavázala do 31. 12. 1994 dodat dohodnuté zboží a oproti tomu se stěžovatel zavázal složit zálohu ve výši 450 000 Kč se splatností do 31. 12. 1994. Tato záloha byla hotově uhrazena dne 30. 12. 1994, jak bylo prokázáno dokladem vystaveným pod č. V25/94 dne 31. 12. 1994. Tyto nesporné skutečnosti finanční ředitelství hodnotilo a vycházelo oproti stěžovateli z odlišné právní úvahy a existenci smluvního vztahu mezi ním a jeho obchodním partnerem nehodnotilo v rovině soukromoprávní, ale veřejnoprávní a zkoumalo, zda jsou splněny podmínky, za kterých se stanoví základ daně z příjmů a podmínky, za kterých lze tento základ daně snížit o výdaj daňově uznatelný při splnění podmínek definovaných v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud akceptoval závěr finančního ředitelství, který se stal předmětem žalobní výtky, a označil ho za právní názor, který je podložen správnou aplikací § 23 odst. 1 i § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato zákonná ustanovení je nutno vykládat tak, že vynaložený výdaj se nemusí vždy projevit v příjmech daňového poplatníka, ale musí se vždy jednat o výdaj vynaložený za účelem směřujícím k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, a to při současné existenci nejen věcné, ale i časové souvislosti. Právě časová souvislost mezi vynaložením zálohy jako výdaje na dosažení budoucího příjmu nebyla v přezkoumávaném případě naplněna. Stěžovatel dne 30. 12. 1994 vynaložil výdaj za situace, kdy podle nezpochybněného smluvního vztahu do 31. 12. 1994 měl smluvní partner stěžovateli dodat zboží ve sjednaném objemu ke dni 31. 12. 1994. Toto zboží dodáno nebylo, obchodní případ nebyl mezi smluvními stranami realizován, a proto nemohla být naplněna ani podmínka uvedená v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů umožňující konkrétní výdaj charakterizovat jako výdaj daňově uznatelný a nebyla naplněna ani podmínka § 23 odst. 1 citovaného zákona pro snížení základu daně o výdaj daňově uznatelný. Částka 450 000 Kč tak nebyla vynaložena v příčinné souvislosti s následně dosaženým příjmem při jejich věcné, ale zejména časové, vzájemné souvislosti.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal, že krajský soud nepřihlédl k celému obsahu dohody o dodávce zboží ze dne 15. 12. 1994, kterou uzavřel s firmou T., s. r. o., neboť tato mimo jiné obsahuje i závazek dodavatele k uskladnění dodaného zboží až do dne jeho vyskladnění. Jednalo se o dodávku obilí, které firma T., s. r. o. vyrábí, a v době uzavírání předmětné dohody měla zboží fyzicky uskladněné ve svém skladě a v tomto skladě bylo ponecháno i nadále až do jeho vyskladnění stěžovatelem. Vlastní dodávka zboží stěžovateli tak nebyla spojena s jakýmkoli jeho fyzickým přesunem. Vzhledem k existenci řádné smlouvy stěžovatel očekával pouze řádný daňový doklad s datem uskutečnění účetního i zdanitelného plnění k datu 31. 12. 1994. Stěžovatel tedy nevěděl, a ani nemohl vědět, již dne 31. 12. 1994, že uzavřená dohoda o dodávce zboží je nenaplněna. Naopak mohl oprávněně předpokládat, že dodavatel postupoval podle uzavřené dohody a dnem 31. 12. 1994 zboží pro stěžovatele uskladnil. Stěžovatel se teprve dne 30. 1. 1994 dozvěděl z oznámení firmy T., s. r. o., že tato od smlouvy o dodávce zboží odstupuje. Závěr o tom, že stěžovatel již dne 31. 12. 1994 věděl o nenaplnění dohody o dodávce zboží tedy nemá oporu v přezkoumávaném správním spisu a je dokonce v rozporu s obsahem dohody ze dne 15. 12. 1994. Jde o vadu řízení, pro kterou mělo být napadené správní rozhodnutí zrušeno ve smyslu kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně aplikoval § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když vůbec nevzal v úvahu odst. 2 a násl. citovaného ustanovení. Podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se totiž pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví vychází

z rozdílu mezi příjmy a výdaji a stěžovatel v roce 1994 účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví. Podle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů se rozdíly mezi příjmy a výdaji podle odst. 2 upraví o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů nebo jsou do nich zahrnuté v nesprávné výši. Tyto výdaje definuje § 25 citovaného zákona a sporný výdaj, tj. zaplacená záloha na dodávku, není výdajem, který nelze pro daňové účely uznat. Stěžovatel dále poukázal na opatření Ministerstva financí, které stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, podle nichž se účtováním rozumí veškeré zápisy, které se týkají předmětu účetnictví podle zákona zachycené v účetních knihách. Účetní jednotky účtující podle tohoto opatření v účetnictví časově nerozlišují příjmy a výdaje, a do hospodářského výsledku je zahrnují k okamžiku jejich zaplacení. Stěžovatel tedy při stanovení svého základu daně postupoval striktně podle zákona o daních z příjmů, když v souladu s § 5 odst. 1 stanovil za základ daně z příjmů částku, o kterou příjmy plynoucímu v kalendářním roce přesáhly výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Stěžovatel také v následujícím zdaňovacím období roku 1995 postupoval při vrácení zálohy po odstoupení od smlouvy podle platné úpravy a v souladu se zákonem o daních z příjmů zaúčtoval vrácenou zálohu do zdanitelných příjmů. Na takové případy zákon o daních z příjmů pamatuje a výslovně je upravuje v § 5 odst. 6. Na základě těchto skutečností vyjádřil stěžovatel přesvědčení, že napadený rozsudek je stižen také nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a to řešení otázky časové souvislosti mezi příjmy a výdaji daňového poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví nesprávnou aplikací § 23 odst. 1, 2, 3 a 10, jakož i § 24 zákona o daních z příjmů. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo se závěry krajského soudu učiněnými v napadeném rozsudku. K námitce stěžovatele, že nebylo přihlédnuto k celému obsahu dohody ze dne 15. 12. 1994 uvedlo, že nelze souhlasit s tím, že stěžovatel dne 31. 12. 1994 nevěděl o nenaplnění předmětné dohody, protože i v případě, že nedochází k fyzickému dodání (přesunu) zboží, uskutečňuje se dodání zboží, jak vyplývá z § 412 obch. zák., umožněním kupujícímu s tímto zbožím nakládat. Jestliže tedy stěžovatel ke dni 31. 12. 1994 neměl možnost se zbožím, které bylo předmětem dohody, nakládat, bylo zřejmé, že nedošlo k jeho dodání a tedy ani naplnění dohody o dodávce zboží. Zaplacenou zálohu tedy nebylo možno uplatnit jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k uvedenému navrhlo finanční ředitelství, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jako nedůvodný hodnotí Nejvyšší správní soud první stížní bod, v němž stěžovatel tvrdí, že závěr o tom, že již dne 31. 12. 1994 věděl o nenaplnění dohody o dodávce zboží, nemá oporu ve správním spisu a je i v rozporu s obsahem dohody ze dne 15. 12. 1994, a proto se jedná o vadu řízení ve smyslu kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ve smlouvě o dodávce zboží ze dne 15. 12. 1994 se prodávající zavázal dodat stěžovateli vlastní výrobky, tj. pšenici ozimou, v termínu do 31. 12. 1994 a dále se zavázal, že úplatně uskladní toto zboží do dne vyskladnění stěžovatelem. Z obsahu této dohody vyplývá, že nebyl vůbec dohodnut způsob dodání zboží a stěžovatel byl srozuměn s tím,

že i po uplynutí posledního dne lhůty pro dodání zboží, tj. po 31. 12. 1994, toto zůstane i nadále u prodávajícího. V této souvislosti je třeba poukázat také skutečnost, že dohoda neobsahovala např. ujednání, kdy bude zaplacen nedoplatek kupní ceny a neřešila také vůbec úplatu za uskladnění. Pokud tedy stěžovatel účtoval o zaplacené záloze v prosinci 1994, postupoval v souladu s § 24 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1994 (dále jen „zákon o účetnictví“). Tento účetní výdaj však není daňově uznatelný v roce 1994, protože podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů je tento výdaj nutno považovat za výdaj daňově uznatelný v roce 1995. Podle citovaného ustanovení se totiž výdaje poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví v době 15 dnů před začátkem nebo v době 15 dnů po skončení zdaňovacího období, ke kterému hospodářsky patří, považují za výdaje ve zdaňovacím období, se kterým hospodářsky souvisí. Ze spisového materiálu vyplynulo, že úhrada zálohy byla provedena dne 30. 12. 1994 a do konce tohoto roku nedošlo k dodání zboží. Z tohoto lze dovodit, že k realizaci deklarovaného plnění mohlo dojít nejdříve v roce 1995. Hospodářsky tak tento výdaj z 30. 12. 1994 spadá do daňově uznatelných výdajů v roce 1995. Z těchto důvodů, byť s ne zcela správnou právní argumentací, nebyla důvodně uznána zaplacená záloha jako výdaj ve zdaňovacím období roku 1994, neboť ve smyslu § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů se rozdíl mezi příjmy a výdaji upraví o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy.

Důvodným shledal Nejvyšší správní soud další stížní bod, v němž stěžovatel namítal nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, a to řešení otázky časové souvislosti mezi příjmy a výdaji daňového poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví nesprávnou aplikací § 23 odst. 1, 2, 3 a 10, jakož i § 24 zákona o daních z příjmů. Tato právní argumentace krajského soudu je sice zcela nepřípadná, protože věcná a časová souvislost příjmů a výdajů byla relevantní ve vztahu k daňovému subjektu účtujícímu v podvojném účetnictví, ale nejedná se o vadu, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Z důvodů výše uvedených neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 30. června 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu