



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Ing. K. A.**, zastoupeného JUDr. Stanislavem Kadlubiecem, advokátem se sídlem v Třinci – Staré Město, Husova 401, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě-Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2006, č. j. 22 Ca 505/2004 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2006, č. j. 22 Ca 505/2004 – 36 byla zamítnuta žaloba, kterou se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 10. 2004, č. j. 4155/110/2004 a č. j. 4210/110/2004, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Třinci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 2. 2004, č. j. 15645/04/364921/3424, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 331 360 Kč, a č. j. 15774/04/364921/3424, kterým byl stěžovateli dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši -262 495 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel vedl ve zdaňovacích obdobích 1999 a 2000 jednoduché účetnictví a byl členem „E.“ s podílem na příjmech a výdajích ve výši 25,64%. „E.“ postoupilo v roce 1999 společnosti T. O., a. s. jako postupníkovi pohledávky za společností V., a. s. v celkové výši 3 987 956,20 Kč. Vzhledem k tomu, že „E.“ tyto pohledávky zahrnuté do obchodního majetku nezaúčtovalo do příjmů ovlivňujících základ daně, došlo k neoprávněnému snížení základu daně u stěžovatele za zdaňovací období roku

1999 o částku 1 022 511,96 Kč, tj. 25,64% z částky 3 987 956,20 Kč a správce daně proto nepochybil, když v souladu s ustanovením § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) základ daně o uvedenou částku zvýšil, a naopak snížil základ daně za rok 2000 o částku 301 485,39 Kč představující 25,64% z částky 1 175 840,08 Kč zaúčtované „E.“ do příjmů z důvodu úhrady postoupených pohledávek v roce 2000. Krajský soud v této souvislosti poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 149/1995 Sb., kterým bylo citované ustanovení do zákona o daních z příjmů doplněno, a dále uvedl, že okamžik zdanění zde splývá již se samotným postoupením pohledávky, aniž by došlo k jejímu faktickému splnění. Interpretace ust. § 23 odst. 13, kterou stěžovatel uvedl v žalobě, zjevně odporuje zákonnému textu tohoto ustanovení. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 Afs 98/2005 - 53, kde byl řešen totožný skutkový případ, neboť se jednalo o právní věc dalšího člena téhož sdružení J. K. Částí žaloby, ve které stěžovatel odkazoval na žalobní body obsažené v žalobách ostatních účastníků „E.“ proti finančnímu ředitelství, se krajský soud nezabýval, neboť takové vymezení žalobních bodů je v rozporu s ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele je třeba ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů vykládat ve spojitosti s ust. § 5 odst. 1 tohoto zákona a rovněž s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“), z nichž jako základní zásada systému jednoduchého účetnictví vyplývá, že za zdanitelné příjmy jsou považovány jen příjmy skutečně ve zdaňovacím období dosažené, tedy příjmy, které poplatník skutečně ve zdaňovacím období přijal. Stěžovatel se proto domnívá, a to i částečně odlišně od interpretace použité v žalobě, že v případě postoupení pohledávky určuje ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů pouze minimální výši příjmu rozhodnou pro účely daně z příjmů, nikoliv však okamžik jeho zdanění. Samotným postoupením pohledávky nenastává okamžik zdanění úplaty za toto postoupení. V roce zaplacení úplaty za postoupení pohledávky je příjmem poplatníka plnění, které poplatník na uspokojení své pohledávky za postupníkem na zaplacení úplaty za toto postoupení skutečně přijal. Při ukončení podnikání poplatníka je zdanitelným příjmem poplatníka rozdíl mezi hodnotou plnění, které poplatník na uspokojení své pohledávky za postupníkem na zaplacení úplaty za toto postoupení pohledávky dosud skutečně přijal, a hodnotou postoupené pohledávky či hodnotou sjednané úplaty za postoupení této pohledávky, pokud je tato úplata vyšší než hodnota postoupené pohledávky. Stěžovatel se domnívá, že jeho výklad ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů je v souladu s cílem uvedeným v důvodové zprávě k zákonu č. 149/1995 Sb., když rovněž zabraňuje tomu, aby poplatník svou původní, tedy postupovanou pohledávku, nahradil nižší pohledávkou na zaplacení úplaty za její postoupení. Při výkladu použitým finančním ředitelstvím a krajským soudem se v případě postoupení pohledávky postavení poplatníka nedůvodně a nespravedlivě zhoršuje, když je oproti dosavadnímu stavu povinen úplatu za postoupení pohledávky zdanit přesto, že mu tato úplata ještě nebyla zaplacená. Stěžovatel dále poukázal na to, že zákon o daních z příjmů důsledně rozlišuje, co se rozumí příjmy poplatníka, tedy to, co je zdanitelné daní z příjmů fyzických osob, od toho, v kterém období jsou tyto příjmy základem daně z příjmů fyzických osob. Podle ust. § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou pro základ daně rozhodné pouze příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období a kdy tedy pro vznik daňové povinnosti poplatníka za příslušné zdaňovací období musí být splněny dvě základní podmínky. První, že přijal plnění, které je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, a druhá, že toto plnění přijal v tomto zdaňovacím období, resp. v době, kterou zákon za toto zdaňovací období považuje. Pokud v ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů není,

např. na rozdíl od ust. § 5 odst. 4 citovaného zákona, výslovně uvedeno, do kterého zdaňovacího období příjem z postoupení pohledávky náleží, je nutno postupovat podle odst. 1 citovaného ustanovení. Na základě výše uvedených skutečností navrhl stěžovatel, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

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.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. V dané věci podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů.

Podle citovaného ustanovení ve znění účinném v roce 1999 a 2000 je u poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví při vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při postoupení pohledávky, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena.

Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých druhů příjmů (§ 6 až 10) není stanoveno jinak.

Podle ustanovení § 7 odst. 3 věta třetí zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně (díličního základu daně) použijí ustanovení § 23 až 33.

Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů in fine výslovně připouští možnost, že u jednotlivých druhů příjmů bude základ daně zjištěn jinak než jako rozdíl mezi příjmy plynoucími poplatníkovi v kalendářním roce a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení. Takovou výjimku představuje ve spojení s ust. § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů právě ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, přičemž odlišnost způsobu zjištění základu daně spočívá v tom, že za příjem plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce je pro účely zjištění základu daně z příjmů poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví považována nominální hodnota postoupené pohledávky, popř. cena vyšší, a to i v případě, že k uhrazení ceny za postoupenou pohledávku dojde v jiném zdaňovacím období. To, že k postoupení předmětných pohledávek došlo v roce 1999, je v dané věci nesporné, a finanční orgány proto postupovaly v souladu s citovaným ustanovením, když nominální hodnotu postoupených pohledávek posoudily jako příjem plynoucí stěžovateli ve zdaňovacím období roku 1999. Proto nelze krajskému soudu důvodně

vytýkat nesprávné posouzení právní otázky, pokud se s právním názorem finančních orgánů ztotožnil.

Stejně tak je nedůvodná i námitka, že v roce zaplacení ceny za postoupení pohledávky je příjmem pouze poplatníkem skutečně přijaté plnění, protože jedná-li se o příjem v souvislosti s postoupením pohledávky platí pravidlo obsažené v ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. V roce zaplacení ceny za postoupení pohledávky by skutečně poskytnutá úhrada mohla být příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů pouze za předpokladu, že by k zaplacení došlo ve stejném roce jako k postoupení pohledávky, a navíc by finanční úhrada skutečně přijatá musela být v hodnotě vyšší, než je nominální hodnota postoupené pohledávky. Taková situace v posuzované věci nenastala.

Stěžovatel dále uvedl, že se domnívá, že jeho výklad ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů je zcela v souladu s cílem vyjádřeným v důvodové zprávě k zákonu č. 149/1995 Sb. a že naopak při výkladu krajského soudu se nedůvodně a nespravedlivě zhoršuje postavení poplatníka. Vzhledem k tomu, že stěžovatel vyjadřuje pouze svou domněnku bez jakékoliv konkrétní argumentace, nejedná se o stížní bod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto nemá Nejvyšší správní soud důvod se touto domněnkou jakkoliv zabývat.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na to, co je při ukončení podnikání poplatníka jeho zdanitelným příjmem, nebyla taková argumentace součástí žaloby a Nejvyšší správní soud k této námitce s ohledem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvod, který stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Navíc ani není zřejmé jakou souvislost má ukončení podnikání poplatníka s aplikací ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 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 19. července 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu