



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **J. M.**, zastoupeného Ing. R. L., daňovým poradcem se sídlem D. 4, B. proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 33505/14/5200-10421-702407 ze dne 12. 12. 2014 a č. j. 33506/14/5200-10421-702407 ze dne 12. 12. 2014, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 16. 2. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) č. j. 33505/14/5200-10421-702407 ze dne 12. 12. 2014 (dále jen „rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2009“) a rozhodnutí č. j. 33506/14/5200-10421-702407 ze dne 12. 12. 2014 (dále jen „rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011“). Rozhodnutím o dani z příjmů 2009 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 1327001/14/3213 – 05300 – 805050 z 8. 4. 2014, kterým byla žalobci doměřena daň

ve výši 190.470,- Kč a současně byl žalovaný žalobci zavázán zaplatit penále. Žalobce, který vedl daňovou evidenci, v roce 2009 vyřadil z obchodního majetku pohledávky za společnostmi ze společností KORSALZ MOSKVA a AROMA SOL dokladované vydanými fakturami č. 970103, 970105, 98047 a 970129. K těmto vyřazeným pohledávkám žalobce uplatnil daňově uznatelné náklady v celkové výši 1.269.734 Kč, a to za nákup zboží faktury č. F 129 a F 130 přijaté od společností LOPEZ MOLTO S. A. a LOVOSA, v poměrné výši, jak byly vyřazené pohledávky částečně uhrazeny (1.159.492 Kč), přímé výdaje 48.204 Kč a nepřímé 69.038 Kč. Žalovaný při výpočtu doměření daně u nákladů nezohlednil kurzový rozdíl mezi kurzem pro přepočet amerických dolarů, v nichž bylo fakturováno, na české koruny, mezi rokem 2003, kdy byly faktury přijaté, do roku 2011, kdy došlo k vyměření daně, a proto daň nesprávně stanovil.

K rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011 žalobce uvedl, že v roce 2011 vyřadil z obchodního majetku pohledávky vůči společnostem KORSALZ MOSKVA č. 98051, 98052, 98059, 98061, 98062, 98065 a 98066 (celkem ve výši 5.617.973,- Kč). K vyřazeným fakturám č. 98051, 98061 a 98065 uplatnil přímé výdaje ve výši 171.318 Kč, nepřímé 178.273 Kč a náklady ve výši 2.111.415 Kč, dokladované fakturami č. F141, F142 a F143 představující závazky vůči společnosti LOPEZ MOLTO S. A. z roku 2003. Tyto závazky však ve skutečnosti neuhradil, ale započel je proti přijatým pohledávkám právě vůči společnosti KORSALZ MOSKVA. Takový zápočet však možný není, protože není mezi těmiž subjekty, faktury č. F141, F142 a F143 nebylo uplatnit jako daňově uznatelný výdaj, a pokud žalovaný o tyto faktury změnil rozdíl mezi příjmy a výdaji, postupovala v rozporu s ustanovením § 5 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2011, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Namítl rovněž, že je to žalovaný, kdo má povinnost důkazní k prokázání vynaložení těchto nákladů. Dále žalobce opětovně namítl nesprávný kurzový přepočet.

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl i její zamítnutí. K napadenému rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2009 žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že v rozhodnutí nebyl proveden žádný přepočet kurzu, který by ovlivnil příjmy žalobce ve zdaňovacím období roku 2009, není tato námitka důvodná. K napadenému rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011 žalovaný uvedl, že žalobce přiřadil k vyřazeným pohledávkám právě závazky ve výši 2.111.415,- Kč, které uplatnil za rok 2003. Podle žalovaného je nevýznamné, zda částka byla či nebyla zaplacená, podstatné je, že tuto částku žalobce v roce 2003 uplatnil jako výdaj k zajištění a udržení příjmu, vztahujícím se právě k vyřazeným pohledávkám, což i nyní v tomto řízení tvrdil, a proto je nutno v souladu s ustanovením § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů o tuto částku snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2011, kdy došlo k vyřazení předmětných pohledávek. Přesně tak žalovaný postupoval; neprovedl přitom žádný kurzový přepočet, stejně jako u daně z příjmů za rok 2009 a námitka chybného kurzového přepočtu je tak rovněž nedůvodná.

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě 2 měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále

jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně dne 8. 4. 2014 v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ze dne 21. 12. 2012 č. j. 130295/12/376920805050, kterým byla doměřena daň ve výši 364.590,- Kč a penále ve výši 72.918,- Kč, odvolání v plném rozsahu vyhověl a dodatečný platební výměr změnil tak, že byla doměřena daň ve výši 190.470,- Kč a současně bylo vyměřeno penále 38.094,- Kč. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že daňovou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce, který vedl daňovou evidenci, vyřadil z obchodního majetku pohledávky za společnosti AROMA SOL a KORSALZ MOSKVA na základě vedených faktur č. 970103, 970105, 98047 a 970129 ke konci zdaňovacího období roku 2009. V dodatečném platebním výměru správce daně vyřazené pohledávky ve výši 2.438.214,- Kč zahrnul do příjmů za rok 2009. K odvolání žalobce žalovaný vydal dne 25. 4. 2013 Pokyny pro Územní pracoviště v Kopřivnici k doplnění odvolání, č. j. 1617526/13/3200-14102-807013, ve kterých uvedl, že pokud došlo k vyřazení pohledávek je nutné upravit základ daně v souladu s ustanovením § 5 odst. 3 zákona o dani z příjmů o již dříve uplatněné výdaje spojené s jednotlivými pohledávkami. Ve smyslu těchto pokynů správce daně vyzval žalobce k vyčíslení údajů spojených s vyřazenými pohledávkami a žalobce následně uvedl, že se k těmto fakturám vztahují přiřazené faktury č. F129 a F130, které měl uplatněné ve výdajích roku 1997 ve výši 1.915.313,- Kč, a to v poměrné výši podle zaplacená vyřazených pohledávek, celkem tedy 1.015.116 Kč. Dále uplatnil přímé náklady v roce 1997 ve výši 90.950,- Kč a nepřímé náklady ve výši 69.038,- Kč. Dále k fakturám přiřadil fakturu č. F113 od dodavatele Lovochemie v celkové výši 259.200,- Kč, poměrná část podle zaplacení vyřazených pohledávek činí 137.376 Kč. Správce daně proto o částku 1.269.734,- Kč (53 % z faktur č. F129, F130 a F113 v celkové výši 2.174.513,- Kč, tedy 1.152.492,- Kč plus přímé náklady ve výši 90.950,- Kč x 53 % z 48.204,- Kč a nepřímé náklady 69.038,- Kč, které s ohledem na odstup času a nemožnost přiřadit tuto částku vyřazeným pohledávkám, zůstaly nezměněny). Po doplnění této částky zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji tak vychází doměřená daň 190.470,- Kč.

Z rozhodnutí správce daně ze dne 8. 4. 2014 č. j. 1328290/14/3213-05300-805050 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 ze dne 21. 12. 2012 č. j. 130297/12/376920805050, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 842.700,- Kč a penále ve výši 168.540,- Kč tak, že odvolání částečně vyhověl, ve zbytku odvolání zamítl a dodatečný platební výměr změnil tak, že vyměřenou daň stanovil na částku 369.150,- Kč a výše penále na částku 73.830,- Kč. Správce daně uvedl, že na základě daňové kontroly byla žalobci dodatečně doměřena daň ve výši 842.700,- Kč citovaným dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2011. Žalobce jako daňový subjekt, který vedl daňovou evidenci, vyřadil z obchodního majetku pohledávky za společnosti KORSALZ na základě vydaných faktur č. 98051, 98052, 98059, 98061, 98062, 98065 a 98066 ke konci zdaňovacího období roku 2011.

Správce daně proto vyřazené pohledávky za rok 2011 v celkové výši 5.617.973,- Kč zahrnul do příjmů za rok 2011. K odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru správce daně na základě Pokynů pro územní pracoviště v Kopřivnici finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj k doplnění odvolání, č. j. 1617526/13/3200 – 14102 – 807013 ze dne 25. 4. 2013, podle kterých v případě vyřazených pohledávek je nutno upravit základ daně v souladu s ustanovením § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmů o již dříve uplatněné výdaje spojené s jednotlivými pohledávkami, vyzval žalobce k vyčíslení výdajů spojených s odepsanými pohledávkami, kde žalobce nejprve uvedl, že k vyřazeným pohledávkám se vztahují faktury č. F141, F142 a F143, které neměl uplatněny ve výdajích předchozích let, neboť je za ně uhradila pojišťovna. Správce daně však zjistil, že tyto byly uplatněny v roce 2003 na řádku 720, 721 a 726 peněžního deníku. Na základě toho žalobce uvedl, že faktury v celkové částce 2.111.415,- Kč vyplývající z faktur č. F141, F142 a F143 byly uplatněny ve výdajích za rok 2003, nicméně vzhledem k tomu, že byly vydány společností KORSALZ, Aroma, Moravia, Zámliňský, nebylo možné je započíst oproti vystaveným fakturám, jak žalobce v roce 2003 učinil, aby se jednalo o daňově neutrální operaci, a proto je nelze ani dnes přiřadit k vyřazeným pohledávkám. S tím správce daně nesouhlasil a tato částka, bez ohledu na to, zda byla či nebyla zaplacená, jako výdaj uplatněna byla. K těmto výdajům připočetl přímé náklady ve výši 171.318,- Kč a nepřímé náklady ve výši 178.273,- Kč, přímé a nepřímé náklady pak nebyly žalobcem sporovány. Celkově o částku 2.461.006,- Kč zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji, čemuž odpovídá daň ve výši 381.261,- Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, obsahující stejné námitky jako žalobní body, tedy námitka špatně použitého kurzu americký dolar a česká koruna a námitka chybného posouzení částky 2.111.415,- Kč, o kterou, nebyla-li faktickým výdajem v roce 2003, není možno zvýši rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2011 při vyřazení pohledávek, k jejichž dosažení měla být vydána. Současně poukázal na důkazní povinnost na straně správního orgánu s ohledem na negativní tvrzení nezaplacení předmětných přijatých faktur.

Z rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011 soud zjistil, že žalovaný odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, kdy k vyřazeným pohledávkám přiřadil výdaje ve výši 2.111.415,- Kč na základě přijatých faktur v roce 2003. Žalobce sám přiznává, a to i v odvolání, že částka ve výši 2.111.415,- Kč byla v roce 2003 vyúčtována proti sobě do příjmů a výdajů, nebyla tedy zaúčtována jako výdaj provedený v hotovosti ani jako výdaj provedený bankou. Jednalo se sice o daňově neutrální operaci, která neovlivnila základ v roce 2003, ale ovlivnila celkovou výši výdajů daňového subjektu v tomto zdaňovacím období. Výdaj 2.111.415,- Kč, byť byl proveden formou zápočtu, ovlivnil daňové výdaje za rok 2003 a tento výdaj se – i podle údajů žalobce - vztahoval k předmětným vyřazeným pohledávkám. Z tohoto důvodu se jedná o výdaj, o který byl opraven v souladu s ustanovením § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmů rozdíl mezi příjmy a výdaji. Co se týče přímých a nepřímých výdajů, pak jejich výše a postu správce daně nebyl žalobcem zpochybněna. Žalovaný i v jejich případě považuje postup správce daně za správný, neboť se rovněž jedná o výdaje, které byly přiřazeny k vyřazeným pohledávkám, a proto je o ně nutné zvýšit rozdíl mezi

příjmy a výdaji v době vyřazení pohledávek v roce 2011. Co se týče kurzového rozdílu, pak za situace, kdy nebyly zvýšeny příjmy o žádnou hodnotu pohledávek a nebyl tedy proveden žádný přepoččet kurzu, je námitka nedůvodná.

Z rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2009 soud zjistil, že žalovaný odvolání žalobce rovněž zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce neuvedl ve svém odvolání žádné nové skutečnosti nebo důkazní prostředky, kterými by vyvrátil správnost postupu prvoinstančního správce daně. Správce daně v rozhodnutí o odvolání zohlednil všechny žalobcovy připomínky a žalovaný s jeho postupem zcela souhlasil, a proto žalobcovo odvolání zamítl.

K žalobním námitkám krajský soud uvádí následující:

Podle ustanovení § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmů fyzických osob ve znění účinném do 31. 12. 2009 pro zdaňovací období roku 2009 a k 31. 12. 2011 pro zdaňovací období roku 2011, kdy právní úprava nedoznala změn, *o příjem zahrnutý do základů daně (dílčího základu daně) v předchozím zdaňovacím období, který byl vrácen, se sníží příjmy (výnosy), anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že k jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmu není zachyceno v účetnictví nebo daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a § 9. Obdobným způsobem se postupuje v případě výdajů (nákladů) uplatněných jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, při nedodržení stanovených podmínek pro jejich uplatnění jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.* Ustanovení obsahuje daňový časový princip, jak vrácené příjmy dosažené v minulých zdaňovacích obdobích mají daňový vliv – zahrnují se do základu daně – v roce jejich vrácení, přičemž zdanění v minulých letech se nemění; stejně tak výdaje, které poplatník uplatnil jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, avšak tyto výdaje takovými výdaji ve skutečnosti nebyly (nebyly dodrženy zákonné podmínky pro jejich uplatnění jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle zákona, takže poplatník je uplatnil neoprávněně), i ty se zahrnují do základu daně v roce nedodržení těchto podmínek. Za situace, kdy žalobce vyřadil z majetku pohledávky, ke kterým v předcházejícím daňovém období uplatnil výdaje, došlo k situaci předvídané právě citovaným ustanovením § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmů a o tyto výdaje je nutno zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce, kdy pohledávky byly vyřazeny z majetku. Byly-li totiž pohledávky vyřazeny z majetku, výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení byly vynaloženy neoprávněně; byly-li pohledávky vyřazeny, nedošlo k dosažení příjmů. Správce daně i žalovaný proto postupovali správně, když o výdaje, které žalobce sám určil jako výdaje, které vynaložil na dosažení vyřazených pohledávek, zahrnul do základu daně v roce vyřazení těchto pohledávek tak, že o tyto částky zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2009 žalobce napadá pouze z důvodu, že výdaje měly být přepočteny kurzem americký dolar/česká koruna platným v roce 2009, s ohledem na to, že příjem, který by byl dosažen, pokud by pohledávka nebyla vyřazena, by byl také v kurzu platném v roce 2009. Krajský soud se s tímto názorem

žalobce neztotožnil. Citované ustanovení § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmu předpokládá změnu základu daně v roce, kdy došlo k nedodržení stanovených podmínek pro uplatnění výdajů, přičemž se vychází z vyčíslení výdajů dříve učiněných, nedochází k žádnému přepočtu. Jinými slovy, pokud žalobce v daňové evidenci v roce 1997 uvedl výdaje přepočtené kurzem platným v roce 1997, o stejnou částku je nutno změnit rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2009, kdy byly vyřazeny pohledávky, na jejichž dosažení, zajištění a udržení byl výdaj vynaložen, a to právě proto, že se nemění příjmová stránka daně, ale v souladu se zakotveným časovým principem vyplývajícím z citovaného ustanovení se pouze mění rozdíl mezi příjmy a výdaji o výdaje z roku 1997. Aktuální kurzový rozdíl přitom nemůže mít vliv, neboť výdaje již byly přepočteny. Vzhledem k tomu, že žalovaný ve svém rozhodnutí postupoval správně, krajský soud shledal námitku žalobce nedůvodnou. Uvedená úvaha platí i pro stejnou námitku chybného kurzového přepočtu v napadeném rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011, kterou krajský soud ze stejných důvodů považuje za nedůvodnou.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, vztahující se k napadenému rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2011, kterou žalobce nesouhlasí s posouzením částky 2.111.415 Kč jako výdaj, vztahující se k vyřazeným pohledávkám, o který je nutno změnit rozdíl mezi příjmy a výdaji, protože se o výdaj nemůže jednat, když nikdy nebyl zaplacen a zápočet, kterým měl tento závazek žalobce zaniknout, byl neplatný. Jak vyplývá ze shora citovaného ustanovení § 5 odst. 6 zákona o dani z příjmů, pro posouzení, zda v roce, kdy dojde k vyřazení pohledávek, je nutno upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji, je rozhodující, zda výdaje, vztahující se k těmto vyřazovaným pohledávkám, byly uplatněny jako daňově uznatelný výdaj či nikoliv. Jejich skutečné vynaložení pro účely tohoto ustanovení rozhodující není. Žalobce v roce 2003 uplatnil jako výdaj přijaté faktury č. F141, F142 a F143. Daňový rok 2003 již byl uzavřen, daňové přiznání podáno a nebylo zpochybněno. Žalobce uvedl tyto přijaté faktury jako náklad, který vynaložil v souvislosti s pohledávkami, které v roce 2011 vyřadil ze svého majetku. Za této situace bylo aktivováno ustanovení § 5 odst. 6 druhá věta zákona o dani z příjmů a o tento uplatněný výdaj byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2011, jak žalovaný i správce daně správně učinili.

Krajský soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že předmětné náklady v roce 2003 nevynaložil a že to je žalovaný a správce daně, kdo má povinnost důkazní k tomu, že žalobce v roce 2003 tyto výdaje skutečně vynaložil, s ohledem na teorii důkazní, podle které se neprokazuje negativní tvrzení. Otázkou totiž není, zda žalobce tyto náklady vynaložil, ale zda je uvedl jako daňově uznatelný výdaj, což se stalo a což ani není mezi účastníky sporné. Zpětné přezkoumání oprávněnosti těchto výdajů v době, kdy došlo k nedodržení stanovených podmínek pro jejich uplatnění jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, zákon o daních z příjmů nepředpokládá a není pro to ani důvod. Správce daně i žalovaný tak postupovali správně, pokud se oprávněností uplatnění výdajů v roce 2003 nezabývali a změnili rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2011, kdy došlo k vyřazení pohledávek, o uplatněné výdaje (náklady) na jejich dosažení, zajištění a udržení. I v tomto směru je tedy žaloba žalobce nedůvodná.

Vzhledem k tomu, že žaloba není důvodná, soud ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Soud proto rozhodl tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 18. května 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu