



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobkyně **K. B.**, v řízení zastoupené Mgr. Romanou Mrózkovou, advokátkou se sídlem Havířov-Město, Široká 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.5.2010 č.j. 11725/09-1102-802540, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6.5.2010 č.j. 11725/09-1102-802540, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Krnově (dále jen „správce daně“) ze dne 5.10.2009 č.j. 52982/09/359920802070, jímž správce daně

žalobkyni dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

Namítá, že daňové orgány nesprávně vykládají pojmy „příjem jež je předmětem daně“ a „základ daně“, jak jsou definovány v zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Nesdílí názor žalovaného, že pokud je příjem základem daně ve zdaňovacím období roku 2006, není v roce 2007 příjmem ve smyslu ZDP. Pokud by tomu snad tak bylo, pak by ust. § 23 odst. 4 písm. d) ZDP bylo svým významem nicotné. Ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP stanoví, že rozdíl mezi příjmy a výdaji se upravuje o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, tzn. ve chvíli, kdy dochází k této úpravě, zdanitelným příjmem ve smyslu terminologie ZDP nejsou. Žalobkyně tedy postupovala přesně podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, pokud základ daně za rok 2007 snížila o částku 850.000,- Kč. Z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že pokud byl nějaký příjem již dříve zdaněn, není předmětem daně z příjmů v období, kdy byl inkasován. Při definování pojmu „základ daně“ zákonodárce nevylučuje příjmy již jednou zdaněné, neboť v § 23 odst. 1 ZDP vylučuje jen příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy osvobozené. Je-li základem daně rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji, pak i příjmy jednou zdaněné je třeba do základu daně zahrnout.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby, kdy plně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobkyně podala za rok 2006 řádné daňové přiznání k dani z příjmů, kde uplatnila výdaje reálnou částkou. Dne 28.6.2008 podala za rok 2006 dodatečné daňové přiznání z důvodu přechodu na uplatňování výdajů paušální částkou procent z příjmů, kdy do základu daně za r. 2006 zahrнула m.j. i dosud neuhrazené pohledávky ve výši 850.000,- Kč (řádek 105 dodatečného daňového přiznání). Dále dne 30.6.2008 podala řádné daňové přiznání za rok 2007, kde uvedla příjmy 3.100.000,- Kč, výdaje 1.550.000,- Kč (jako 50% z příjmů), kdy jako částku snižující základ daně podle § 23 ZDP uplatnila právě 850.000,- Kč představujících pohledávky z r. 2006 uhrazené až v r. 2007. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 29.5.2009 daňovou kontrolu, kterou uzavřel zprávou o daňové kontrole, ve které z výdajů za rok 2007 vyloučil výdaje uplatněné paušální procentuální částkou ve vztahu k předmětné částce 850.000,- Kč. K této zprávě se žalobkyně vyjádřila podáním ze dne 31.8.2009, které je obsahově totožné s žalobou. Nato správce daně projednal dne 2.10.2009 zprávu o daňové kontrole s žalobkyní, kdy ji sdělil své stanovisko, že jakkoli souhlasí s žalobkyniným názorem, že v případě částky 850.000,- Kč se jedná i v r. 2007 o příjem ve smyslu § 7 ZDP, tento příjem neměl být součástí základu daně s ohledem na § 23 odst. 4 písm. d) ZDP jako příjem již jednou zdaněný (v r. 2006). Nato správce daně dne 5.10.2009 vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů za r. 2007 s ohledem na to, že 50% podíl z částky 850.000,- Kč neuznal za uplatnitelný výdaj. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně včasné odvolání obsahově totožné s žalobou. Žalobkynino odvolání bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V něm

žalovaný zaujal názor, že poplatník musí při stanovení základu daně nejprve z výpočtu vyloučit příjmy uvedené v § 23 odst. 1 a 4 ZDP, protože tyto se do výpočtu základu daně nezahrnují. Následně poplatník provede výpočet základu daně. Až takto vypočtený základ daně lze „snižovat“ podle § 23 odst. 3 ZDP. Částky již jednou zdaněné nejsou předmětem „snížení“ podle § 23 odst. 3 ZDP. Příjmy uvedené v § 23 odst. 4 ZDP jsou příjmy, které jsou sice předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny, avšak nezahrnují se do základu daně jako rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Žalobkyně však nesprávně částku 850.000,- Kč do základu daně zahrnula a teprve následně o ni základ daně snížila přesto, že § 23 odst. 3 ZDP snížení o částky již zdaněné neumožňuje. Žalobkyní uplatněný postup je v rozporu s § 23 odst. 4 ZDP, který výslovně stanoví, že částky zde uvedené se do základu daně „nezahrnují“, tzn. nezahrnují se do výpočtu základu daně. To má logickou návaznost na úpravu základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP, který poplatníkům ukládá povinnost úpravy základu daně v souvislosti se změnou uplatňování výdajů. Cílem této právní úpravy je zabránit nesprávnému stanovení základu daně v roce, kdy poplatník nově uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 ZDP (procentem z příjmů). Z podstaty věci podle žalovaného vyplývá, že v případě pohledávek, o které má poplatník povinnost upravit základ daně podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2. ZDP při změně uplatňování výdajů, by při jejich zahrnutí do základu daně v roce úhrady došlo k opakovanému uplatnění výdajů, neboť tyto jsou poprvé uplatněny v roce vzniku pohledávky (kdy poplatník uplatňoval skutečně vynaložené výdaje) a podruhé v roce úhrady pohledávky (kdy poplatník uplatňuje výdaje procentem z příjmů).

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2. ZDP výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2, pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, (...). Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Podle § 23 odst. 1 ZDP základem daně je 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, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka (...).

Podle § 23 odst. 3 ZDP výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2

- a) se zvyšuje o (...),
- b) se snižuje o (...),
- c) lze snížit o (...).

V posuzovaném případě je mezi účastníky spor o jazykový výklad ust. § 23 odst. 4 písm. d) a § 23 odst. 1 ZDP.

Ze shora citovaných ustanovení § 23 odst. 3 a § 23 odst. 4 ZDP je zřejmé, že zákonodárce ve své terminologii rozlišuje mezi částkami, které se do základu daně „nezahrnují“ a částkami, o které se základ daně „snižuje“, resp. o které jej „lze snížit“.

Slovo „nezahrnuje“ je v českém jazyce vnímáno jako slovo označující stav, kdy význam jednoho slova není součástí významu slova druhého, např. význam slova „zletilý“ nezahrnuje význam slova „novorozenec“. V jednom z matematických vyjádření lze tento význam slova „nezahrnuje“ vyjádřit větou: „Množina A není podmnožinou množiny B“, příp. „Prvek A není obsažen v množině B“.

Oproti tomu slovo „snižuje“ vyjadřuje v českém jazyce stav, kdy význam jednoho slova je součástí významu slova druhého, např. význam slova „pes“ je zahrnut ve významu slova „zvířata“, kdy při „snížení“ dochází k výslovnému vynětí významového obsahu slova s užším významem z významového obsahu slova s významem širším, např. ve větě: „Pro účely tohoto formuláře se počet zvířat na farmě snižuje o počet psů.“ Matematicky lze slovo „snížení“ popsat jako odečítání, např. matematický vzorec „ $2-1=1$ “ lze vyjádřit i slovy „Dvě snížené o jednu je jedna“.

Z uvedeného jazykového výkladu vyplývá, že částky, které se do základu daně „nezahrnují“, nemohou být nikdy jeho součástí. Je-li tedy základ daně definován v § 23 odst. 1 ZDP jako rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, je nutno dále zdůraznit, že slovo „rozdíl“ vyjadřuje výsledek matematické operace odečítání. Částky, které nemají ovlivnit tento výsledek, neboť se do něj „nezahrnují“ proto nemohou být „zahrnuty“ ani v matematickém postupu vedoucím k takovému výsledku.

Proto je nutno uvažovat, v jaké části postupu je nutno zohlednit „nezahrnované“ částky v posuzovaném případě.

Ustanovení § 23 odst. 1 ZDP předepisuje pro výpočet základu daně matematický vzorec:

$$Z = P - V$$

Z = základ daně

P = příjmy

V = výdaje

U poplatníků, kteří uplatňují výdaje podle § 7 odst. 9 ZDP (procentem z příjmů), je matematicky vyloučeno, aby „nezahrnuté“ částky byly započteny do výdajů, neboť uvedený vzorec je nutno u takových poplatníků převést na vzorec (pro přehlednost užít přímo případ žalobkyně uplatňující výdaje 50% z příjmů):

$$Z = P - (P \cdot 50\%)$$

z čehož vyplývá, že veličinou ovlivňující výsledek (Z) je při tomto vzorci jen veličina P, tzn. příjmy.

Jsou-li tedy příjmy jedinou veličinou, která může v případě žalobkyně ovlivnit základ daně, pak to mohou být jediné „příjmy“, do kterých se „nezahrnuté“ částky při výpočtu základu daně nezapočítají. Jiná veličina totiž nemá schopnost ovlivnit základ daně ještě před jeho finálním výpočtem (výsledkem).

Z tohoto důvodu krajský soud uzavírá, že při výpočtu základu daně podle § 23 odst. 1 ZDP nelze do „příjmů“ ve smyslu tohoto ustanovení zahrnovat ani částky uvedené v § 23 odst. 4 ZDP.

Krajský soud si je vědom závěrů Ústavního soudu o tom, že jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení k zákonu, neboť nelze pomíjet ani jeho účel a smysl (srov. např. nálezy ze dne 17.12.1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97, nalus.usoud.cz).

V tomto směru se krajský soud plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že pokud zákonodárce ukládá poplatníkům přecházejícím na způsob uplatňování výdajů podle § 7 odst. 9 ZDP v jednom zdaňovacím období upravit základ daně o dosud nezaplacené pohledávky [§ 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP] a v následujícím zdaňovacím období tytéž pohledávky nezahrnovat do základu daně [§ 23 odst. 4 písm. d) ZDP], je cílem této právní úpravy zabránit nesprávnému stanovení základu daně v roce, kdy poplatník nově uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 ZDP (procentem z příjmů). Z podstaty věci totiž i podle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že v případě těchto pohledávek by při jejich zahrnutí do základu daně v roce úhrady došlo k opakovanému uplatnění výdajů, neboť výdaje vztahující se k tomuto příjmu již byly (poprvé) uplatněny v roce vzniku pohledávky a podruhé by byly uplatněny v roce úhrady pohledávky. Ani zohlednění smyslu a účelu zákonné úpravy tak nevede krajský soud k jinému závěru, než ke kterému došel již shora výkladem jazykovým.

S ohledem na to, že žaloba byla shledána nedůvodnou, krajský soud ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí prostřednictvím Krajského soudu v Ostravě k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně. Bude-li kasační stížnost podána po 31.12.2011, podává se k Nejvyššímu správnímu soudu přímo.

V Ostravě dne 15. prosince 2011

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu