



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **Mgr. E. S.**, zastoupená Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 9. 2008, č. j. 22 Ca 390/2007 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 3. 10. 2008 brojí žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 9. 2008, č. j. 22 Ca 390/2007 - 38, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2007, č. j. 7869/07-1102-801766, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Opavě ze dne 5. 4. 2007, č. j. 97074/07/384912/1013, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 216 864 Kč.

Žalobkyně je provozovatelkou lékárny, která vedla do 31. 12. 2003 jednoduché účetnictví a přešla od 1. 1. 2004 na vedení účetnictví ve smyslu tehdy nové právní úpravy (do té doby podvojně účetnictví). K 31. 12. 2003 evidovala žalobkyně poskytnuté zálohy na dodávku léčiv v celkové výši 3 800 000 Kč, avšak při podání daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2004, v kterém již vedla účetnictví, nezvýšila daňový základ o hodnotu těchto záloh. Na základě zjištění z daňové kontroly zahájené dne 6. 2. 2007 byl žalobkyni zvýšen základ daně o celkovou částku 3 802 750 Kč, z níž byla doměřena daň z příjmů fyzických osob. Finanční úřad v Opavě ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 4. 2007 uvedl, že žalobkyně nepostupovala v souladu s bodem 1 přílohy 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého byla povinna zvýšit si základ daně o hodnotu poskytnutých záloh.

Žalobkyně podala proti dodatečnému platebního výměru odvolání co do doměřené daně ve výši 1 216 000 Kč, když namítala, že podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů byla oprávněna zahrnout poskytnuté zálohy do základu daně buď jednorázově za zdaňovací období roku 2004 nebo postupně po dobu 5 následujících zdaňovacích období počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004. Žalobkyně se rozhodla na základě tohoto ustanovení využít možného odkladu zahrnutí záloh do daňového základu, přičemž má podle svého názoru povinnost zahrnout hodnotu záloh do základu daně nejpozději v pátém zdaňovacím období po přechodu na účetnictví. Možnost odkladu zahrnutí pohledávek do základu daně se vztahuje dle jejího názoru i na poskytnuté zálohy, neboť je lze charakterizovat jako pohledávky za jejími smluvními partnery. Žalobkyně argumentovala tím, že zaplacením zálohy vznikl mezi ní a dodavatelem závazkový právní vztah, na jehož základě jí v souladu s doslovným zněním § 488 občanského zákoníku vzniklo vůči distributorům právo na plnění neboli pohledávka. Dále žalobkyně argumentovala tím, že v souladu s předpisy o účetnictví, zejména vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., o provedení některých ustanovení zákona o účetnictví byly zálohy zaúčtovány do účetních knih jako krátkodobé pohledávky z obchodního vztahu.

Žalovaný odvolání výše zmíněným rozhodnutím zamítl, neboť podle jeho názoru byla žalobkyně povinna zahrnout předmětné zálohy v souladu s bodem 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů do svého základu daně. Zálohy podle žalovaného nejsou ani zásobami, ani pohledávkami podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, které by byly při úhradě zdanitelným příjmem, a proto nelze v tomto případě uplatnit ke zmírnění dopadů přechodu na vedení účetnictví postupné zahrnutí záloh do základu daně v pěti následujících letech. Žalovaný vyšel z toho, že zákon o daních z příjmů definuje pojmy pohledávka a záloha tak, aby jejich obsah odpovídal účelu tohoto právního předpisu. Žalovaný proto nezpochybnil způsob, jakým postupovala žalobkyně při přechodu z vedení jednoduchého účetnictví na vedení (podvojně) účetnictví z hlediska účetních předpisů, podle jeho názoru však žalobkyně pochybila z hlediska daňového práva. Při přechodu na vedení účetnictví měla žalobkyně rozčlenit účetně evidované pohledávky na poskytnuté zálohy a dále na pohledávky, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem a které nikoliv. Teprve poté mohla uplatnit zvýhodnění formou postupného zahrnutí pohledávek do základu daně podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ostravě, ve které v podstatě zopakovala své argumenty uvedené již v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Nadto ovšem doplnila, že dle jejího názoru lze historickým výkladem § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, především na základě studia důvodových zpráv k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dospět k závěru, že cílem zákonodárce bylo podřadit pod pojem pohledávka v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů i poskytnuté zálohy. Opačný závěr by podle žalobkyně byl v rozporu s ústavně garantovaným právem podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod na to, aby daně a poplatky byly ukládány pouze na základě zákona. Daně mohou být ukládány toliko na základě jednoznačných právních předpisů, v případě pochybností ve výkladu by se vždy měla uplatnit zásada, že se upřednostní výklad příznivější pro daňový subjekt.

Krajský soud v Ostravě žalobu rozsudkem ze dne 3. 9. 2008, č. j. 22 Ca 390/2007 - 38, zamítl. Krajský soud přisvědčil argumentaci žalobkyně, když shledal, že zákon o daních z příjmů považuje poskytnutou zálohu za pohledávku, a proto lze i na ni aplikovat § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. V daném případě ovšem nebyla tato právní otázka podle krajského soudu pro řešení věci rozhodující. Ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů je zvláštním ustanovením vůči bodu 1 přílohy 3 tohoto zákona, a aplikace prvního proto vylučuje aplikaci druhého ustanovení. Krajský soud odvodil ze znění § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, podle kterého lze zahrnout do základu daně hodnotu zásob a pohledávek buď jednorázově v následujícím zdaňovacím období, nebo postupně po pět následujících zdaňovacích období, že daňové subjekty musejí projevit svou vůli, kterou ze zákonem nabízených možností si vybraly, v opačném případě pak musí postupovat podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů. Krajský soud dále shledal, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů neumožňuje poplatníkovi zvýšit daňový základ kdykoliv v pěti letech od zahájení vedení účetnictví, ale že ke zvyšování má dojít postupně a stejnoměrně vždy ročně o 1/5 hodnoty pohledávky v průběhu pěti let. Pokud chtěla tedy žalobkyně započítat poskytnuté zálohy až v průběhu následujících pěti zdaňovacích období, musela by ve zdaňovacím období roku 2004 zvýšit svůj daňový základ o 1/5 poskytnutých záloh, což ale neučinila. V souzeném případě tak podle krajského soudu žalobkyně nezvýšila v 1. roce vedení účetnictví svůj daňový základ ani o část zaplacených záloh, neprojevila tedy relevantním způsobem svou vůli postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu byla povinna podle obecného ustanovení bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů zvýšit ve zdaňovacím období roku 2004 svůj daňový základ o celou hodnotu poskytnutých záloh.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž namítá jako kasační důvody vadu řízení před soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka ve své první stížní námitce opírající se o důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. uvádí, že krajský soud vybočil z mezí soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného, neboť opřel své rozhodnutí o právní názor, který nebyl do té doby předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným. Mezi stranami byla podle stěžovatelky spornou pouze otázka, zda poskytnuté zálohy jsou považovány při přechodu na vedení účetnictví za pohledávku ve smyslu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů či nikoliv. Krajský soud sice shledal, že stěžovatelkou uplatňované důvody návrhu na zrušení rozhodnutí žalovaného jsou oprávněné, nicméně překvapivě rozhodl, že žaloba je přesto nedůvodná, a zamítl ji, přičemž se opřel o právní názor, který se dosud v argumentaci žalovaného ani stěžovatelky nevyskytoval. Postupem krajského soudu tak bylo stěžovateli upřeno právo nechat podrobit právní závěry, ke kterým dospěl až krajský soud, přezkumu v rámci dvojinstančního správního řízení, jakož i v případném řízení ve správním soudnictví.

Ve druhé stížní námitce opírající se o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelka brojí proti výkladu krajského soudu, podle kterého je nutno výraz „postupně“ uvedený v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů chápat tak, že toto ustanovení umožňuje zvyšovat daňový základ pouze rovnoměrně o 1/5 z celkové hodnoty pohledávek v každém z pěti následujících zdaňovacích období. Podle stěžovatelky výraz „postupně“ naopak umožňuje daňovému subjektu navýšit základ daně kdykoliv v průběhu pěti následujících zdaňovacích období o libovolnou část hodnoty pohledávek, pokud celková hodnota navýšení dosáhne 100% hodnoty pohledávek. To vyplývá zejména z historického výkladu tohoto ustanovení, neboť ve znění účinném do 31. 12. 2003 obsahovalo formulaci „rovnoměrně po 5 následujících zdaňovacích období“, která byla až po novelizaci od 1. 1. 2004 nahrazena formulací „postupně po dobu 5 následujících zdaňovacích období“.

V rámci třetího kasačního bodu stěžovatelka namítá, že projevila dostatečně svou vůli postupovat při přechodu na vedení účetnictví jednou z forem navýšení základu daně o poskytnuté zálohy podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů tím, že podala dne 30. 5. 2007 dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů za roky 2004 až 2006, ve kterých zvýšila svůj daňový základ i o část hodnoty těchto záloh.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah svého rozhodnutí, na své vyjádření k žalobě stěžovatelky, jakož i na rozsudek krajského soudu, pokud jde o důvody, které vedly krajský soud k zamítnutí žaloby. Ke třetí stížní námitce stěžovatelky dodal, že stěžovatelka skutečně podala dne 30. 5. 2007, tj. v průběhu odvolacího řízení, u správce daně dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2004, jímž měl být navýšen základ daně o 1 000 Kč. Toto dodatečné daňové přiznání ovšem správce daně shledal nepřípustným podle § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a daňové řízení o něm bylo zastaveno. Navíc dle žalovaného nezahrnovalo zvýšení základu daně z příjmů ani část předmětných záloh ve výši 3 800 000 Kč. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť

stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Při posouzení stížných námitek se musel Nejvyšší správní soud nejprve zabývat otázkou, zda právní závěry, k nimž krajský soud dospěl a které jsou napadány stěžovatelkou v kasační stížnosti, spočívají na východiscích, které obstojí ve světle právní úpravy, která se uplatní na posuzování daňové povinnosti stěžovatelky za zdaňovací období kalendářního roku 2004. Jako východisko pro svou úvahu krajský soud zaujal právní názor, že i v případě poskytnutých záloh lze postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, neboť poskytnuté zálohy jsou chápány zákonem o daních z příjmů jako druh pohledávek. V návaznosti na tento právní názor pak krajský soud dospěl k dalšímu právnímu závěru, podle něhož byla stěžovatelka povinna zvýšit základ daně o poskytnuté zálohy, neboť neprojevila relevantním způsobem svou vůli zvýšit podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů základ daně postupně po pět následujících let. V důsledku toho byla povinna daňový základ zvýšit podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy stěžovatelka namítá, že krajský soud zaujetím výše uvedeného právního názoru vybočil při přezkumu rozhodnutí žalovaného z mezí žalobních bodů a že navíc tento právní názor je nesprávný, je nutno přezkoumat také, zda krajský soud dospěl ke správným závěrům ohledně primární otázky, jež se týkala aplikovatelnosti § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů na stěžovatelkou poskytnuté zálohy.

Tato právní otázka tak přímo souvisí se stížnými námitkami, které uplatnila stěžovatelka, neboť její řešení se stalo východiskem, od něhož odvíjel krajský soud své další úvahy, a nelze ji tudíž přehlédnout při zkoumání důvodnosti jednotlivých stížných námitek. Pokud by ji Nejvyšší správní soud nyní ponechal stranou a přezkoumal pouze navazující právní závěry krajského soudu a případně je shledal nesprávnými, musel by rozsudek krajského soudu zrušit a zavázat ho právním názorem, aby žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, ovšem s vědomím, že k případné kasační stížnosti žalovaného proti novému rozhodnutí krajského soudu by se Nejvyšší správní soud musel vrátit k původnímu východisku celého sporu, na němž jsou další úvahy závislé, tj. k otázce, zda lze § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů uplatnit na zálohy, a v závislosti na posouzení této otázky rozhodnout případně i zcela opačně, tj. ve prospěch žalovaného a tedy i ve prospěch zamítnutí žaloby stěžovatelky. Takový postup by byl ovšem absurdní a neodpovídal by principu ekonomie řízení, ale ani zájmu obou stran na konečném posouzení a rozhodnutí jejich sporu.

Nejvyšší správní soud tedy při přezkumu kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu musel přistoupit nejprve k přezkoumání otázky aplikovatelnosti § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů na stěžovatelkou poskytnuté zálohy, a to v rámci posouzení kasačních námitek stěžovatelky.

Podle přechodných ustanovení čl. II bodu 3 zákona č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, „poplatník uvedený v § 2 zákona č. 586/1992 Sb., ..., který do konce roku 2003 účtoval

v soustavě jednoduchého účetnictví a od roku 2004 vede účetnictví, bude postupovat podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona...“.

Bod 1 přílohy 3 k zákonu o daních z příjmů, v relevantním znění, stanoví: „*Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.*“

Ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 zní: „*Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví...*“ V souladu s přechodným ustanovením bodu 2 čl. II. zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, byl poplatník, uvedený v § 2 zákona č. 586/1992 Sb., který do konce roku 2003 účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví a od roku 2004 vede účetnictví, povinen postupovat podle § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2005. Daný případ je tedy třeba posuzovat podle ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů ve výše uvedeném znění. Jak krajský soud tak i žalovaný nesprávně aplikovali toto ustanovení ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., v daném případě ovšem toto pochybení nemohlo samo o sobě vyvolat nezákonnost jejich rozhodnutí, neboť rozdíl mezi různými zněními tohoto ustanovení spočíval pouze ve stanovení počtu zdaňovacích období, po které může být postupně daňový základ zvyšován o tam uvedené položky, což nemělo v daném případě vliv na posouzení věci (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud považuje za nesprávný názor krajského soudu, podle něhož zákon o daních z příjmů chápe poskytnutou zálohu jako pohledávku ve smyslu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Již ze srovnání obsahu pojmu „záloha“ a „pohledávka“, jak jsou obecně chápány soukromým právem, je zřejmé, že oba pojmy se od sebe zřetelně obsahově odlišují. Pojem záloha je obecně chápán jako zvláštní druh plnění, tedy předmět právních vztahů [srov. např. užití pojmu „záloha“ v § 58 odst. 1 písm. m), § 498, § 634 odst. 2 občanského zákoníku, § 71 odst. 6, § 75 odst. 3, § 178 odst. 1 obchodního zákoníku], zatímco pohledávka je právem na určité plnění (srov. např. § 488 občanského zákoníku). Existovat může tedy toliko pohledávka na uhrazení zálohy tam, kde určitému subjektu vznikne právo na uhrazení zálohy, které ale zaniká okamžikem jejího uhrazení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 7 Afs 32/2008 - 92, publikovaný pod č. 1803/2009 Sb. NSS). Judikatura správních soudů vychází z toho, že tam, kde veřejnoprávní předpis neobsahuje zvláštní definici určitého pojmu, je nutno tento pojem vykládat v souladu s obsahem, jaký má v právu soukromém (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 29. 4. 1997, č. j. 7 A 110/95 - 18, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 - 144, www.nssoud.cz). Pokud tedy zákonodárce stanovil v bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů daňovým poplatníkům povinnost zvýšit si základ daně mj. o hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, a

dále v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů stanovil, že lze základ daně zvyšovat jednorázově nebo postupně v 9 zdaňovacích obdobích, ale pouze pokud jde o hodnotu zásob a pohledávek, nelze z toho vyvodit, že měl na mysli, že pod pojem pohledávka spadají i poskytnuté zálohy. Naopak, pokud by bylo cílem této úpravy umožnit její aplikaci i v případě poskytnutých záloh, zákonodárce by tuto možnost výslovně upravil, tak jako uvedl v bodu 1 přílohy 3 k zákonu o daních z příjmů, že základ daně se zvyšuje o poskytnuté zálohy. K závěru, že zákon o daních z příjmů zřetelně rozlišuje mezi pojmy pohledávka a záloha pak vede i výklad ostatních ustanovení zákona o daních z příjmů [srov. např. § 5 odst. 10 a 11, § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů].

Ani z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým bylo změněno ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2004 tak, že postupné zvyšování základu daně bylo umožněno i u pohledávek, a nikoliv jen u zásob, jak tomu bylo do té doby, nevyplývá, že by zde měl zákonodárce na mysli rozšíření věcné působnosti tohoto ustanovení nejen o pohledávky, ale i o zálohy. Podle důvodové zprávy k bodu 132 vládního návrhu tohoto zákona *„...se navrhuje umožnit rozdělení hodnoty pohledávek po dobu 5 let, obdobně jako je tomu již u zásob“*. O tom, že navrhovatel úpravy si byl už při tvorbě tohoto zákona vědom nutnosti rozlišování mezi pojmy „pohledávka“ a „záloha“, pak svědčí i znění zvláštní části důvodové zprávy k čl. I bodu 131 zákona č. 438/2003 Sb., kterým došlo ke změně ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, kde stojí: *„Podle účetních předpisů jsou přijaté zálohy závazkem a zaplacené zálohy pohledávkou. Z hlediska daně z příjmů však není důvodem, aby se přijaté zálohy na straně poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojitelného účetnictví nezdaňovaly a oproti tomu zaplacené zálohy neuznaly jako daňový výdaj.“*

Za této situace nutno dikci § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, o němž opřel svůj názor krajský soud a který hovoří o úpravě základu daně u tam definované skupiny daňových poplatníků o hodnotu pohledávek a závazků „s výjimkou přijatých a zaplacených záloh“, považovat spíše za legislativní nepřesnost, jestliže hned sousední ustanovení, tj. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů pracuje s pohledávkami a zálohami jakožto se samostatnými kategoriemi a zejména s nimi takto pracuje ustanovení, které na danou věc přímo dopadá, a tím je bod 1 přílohy 3 k zákonu o daních z příjmů.

Navíc výklad § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, který zastává stěžovatelka i krajský soud, by odporoval smyslu a účelu daného ustanovení, jak upozornil již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný připomněl, že zákonodárce odlišil při přechodu z jednoduchého účetnictví na vedení účetnictví podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2004 pojmy pohledávka a daňovým subjektem poskytnutá záloha, neboť každá z těchto kategorií měla pro daňové subjekty účtující v jednoduchém účetnictví jiné důsledky. Záloha byla pro tyto daňové subjekty jednorázovým daňovým výdajem již v okamžiku zaplacení (tj. v daném případě si mohla stěžovatelka pro zdaňovací období roku 2003 uplatnit výdaj v podobě zaplacených záloh ve výši 3 800 000 Kč), a proto tedy pro následující zdaňovací období při přechodu na účetnictví byla uhrazená záloha upravena jakožto položka jednorázově zvyšující základ daně. Naproti tomu pohledávka tento charakter nemá, a proto byla při zvýšení základu daně o pohledávky, které by byly

zdanitelným příjmem až při jejich úhradě, upravena možnost rozložení tohoto navýšení daňového základu do více let.

Stěžovatelka v žalobě argumentovala také tím, že v souladu s účetními předpisy je o poskytnutých zálohách účtováno jako o krátkodobých pohledávkách, z čehož podle ní plyne, že veřejnoprávní předpisy chápou zálohu jako druh pohledávky. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že smyslem účetnictví je především poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je hospodaření daňového subjektu. Ovšem z pouhé skutečnosti, že stěžovatelkou poskytnutá záloha byla v souladu s účetními předpisy evidována na účtu 314 a formálně označena jako „krátkodobá pohledávka“, nelze vyvozovat, že stěžovatelkou poskytnutá záloha se stala pohledávkou, neboť pouhým formálním označením pro potřeby řádného vedení účetnictví se na její soukromoprávní podstatě ani na jejím charakteru z hlediska zákona o daních z příjmů ničeho nezměnilo.

Nejvyšší správní soud dále poukazuje na to, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nelze považovat za ustanovení zvláštní k bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů do té míry, že by aplikaci obecného ustanovení zcela vylučovalo. Je pravdou, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů v případech, na které dopadá, modifikuje postup podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů, je však k němu zároveň komplementárním, neboť bez ustanovení bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů by vůbec nebylo možné § 23 odst. 14 téhož zákona použít. Jak plyne z § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen postupovat při přechodu z daňové evidence (dříve jednoduchého účetnictví) na účetnictví podle přílohy 3 tohoto zákona. Z toho je zřejmé, že povinnost daňového subjektu zvýšit při přechodu na účetnictví daňový základ o tam uvedené položky vzniká primárně na základě bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů. Na toto ustanovení pak navazuje § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, který režim jednorázového navýšení daňového základu modifikuje pro poplatníka s příjmy podle § 7 téhož zákona tak, že poskytuje jakožto alternativu k jednorázovému navýšení daňového základu ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, možnost rozložení tohoto navýšení do více zdaňovacích období, ovšem pouze u pohledávek (definovaných v bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů) a zásob.

Nemůže uspět ani argumentace stěžovatelky uvedená již v žalobě, že v případě pochybností o výkladu daňového předpisu je nutno v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* vždy upřednostnit výklad příznivější pro jednotlivce. V daném případě zde nestojí proti sobě dva rovnocenné výklady § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, z nichž by bylo třeba volit ten příznivější pro daňový subjekt, naopak jak gramatický, tak teleologický a systematický výklad daného ustanovení vedou k jednoznačnému závěru o tom, že výraz „pohledávka“ použitý v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nezahrnuje poskytnuté zálohy.

Nejvyšší správní soud tedy k výše uvedenému uzavírá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se toho, zda v případě poskytnutých záloh na dodávky zboží je možno uplatnit postup podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a umožnit tak navyšovat daňový základ o hodnotu záloh postupně po dobu následujících 9 zdaňovacích

období. Nejvyšší správní soud se v tomto bodě zcela ztotožnil s právním názorem, který zastává žalovaný, že stěžovatelce vznikla povinnost zvýšit základ daně o poskytnuté zálohy na základě bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů, a to jednorázově již pro zdaňovací období roku 2004, kdy začala vést účetnictví.

Krajský soud tak sice dospěl v napadeném rozsudku ke správnému závěru, že správní orgány nepochybily, pokud v případě záloh poskytnutých stěžovatelkou postupovaly podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů, avšak na základě nesprávných důvodů.

Vzhledem k tomu, že veškeré žalobní námitky stěžovatelky mířily právě k otázce výkladu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a jeho možného použití v předmětné věci, rozhodl krajský soud nakonec v souladu se zákonem, jestliže žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud ovšem musí ve světle své dosavadní judikatury zvážit, zda má výrok krajského soudu, byť je sám o sobě v souladu se zákonem, za daných okolností dostatečnou oporu v jeho odůvodnění.

V usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu při řešení do určité míry obdobného problému, který se ovšem týkal zrušujícího rozsudku krajského soudu přezkoumávaného ke kasační stížnosti žalovaného, konstatoval: *„Soudní řád správní upravuje soubor procesních nástrojů, mezi nimiž klíčovými jsou žaloba a kasační stížnost. Je na účastnících soudního řízení, zda a jaké prostředky použijí, nicméně činí tak proto, aby dosáhli ochrany svých práv. Soudům v nich předkládají argumenty k vedenému sporu o právo, dokud k tomu mají procesní prostor, a logicky očekávají odpověď v soudním rozhodnutí. Soudní řízení tvoří jediný celek. Z toho plyne, že v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý. ...Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k rozhodujícím skutečnostem vždy uváží, zda důvody, na nichž stojí zrušující rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro daný výrok a zda převažují nad důvody, které neobstály. Míra této opory výroku pak je rozhodující pro úvahu Nejvyššího správního soudu, zda lze kasační stížnost zamítnout a část důvodů pro zrušení správního rozhodnutí nahradit důvody vlastními, či zda je třeba zrušující rozsudek krajského soudu zrušit a zavázat jej, aby nové rozhodnutí opřel o důvody jiné.“*

V daném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu z celkového hlediska ob stojí. Především je třeba rozlišovat situaci, za níž rozhodoval rozšířený senát ve výše uvedené věci, kdy, jak již bylo řečeno, posuzoval zrušující rozsudek krajského soudu a tedy i právní názor krajského soudu v tomto rozsudku vyjádřený, kterým je dle § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgán v dalším řízení vázán. Na vyjádření tohoto právního názoru, který má rozhodující význam pro další průběh správního řízení, tak musí být kladeny poněkud odlišné nároky, než na odůvodnění rozsudku, jímž byla žaloba zamítnuta a věc se do stádia správního řízení již nevrací. V prvním případě má práve nejen zákonnost zrušujícího výroku rozhodnutí, ale i správnost závazného právního názoru

krajského soudu rozhodující význam, byť i v tomto případě připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném judikátu možnost, aby Nejvyšší správní soud korigoval za určitých okolností závazný právní názor krajského soudu bez současného zrušení jeho rozsudku. V případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je podle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány.

Tak tomu bylo právě v daném případě. Spornou otázkou mezi stěžovatelkou a žalovaným, kterou posuzoval krajský soud v řízení o žalobě, byl výklad § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, skutková stránka věci byla a je mezi stranami nesporná. Jak stěžovatelka, tak i žalovaný k této právní otázce v průběhu řízení o žalobě před krajským soudem přednesli své argumenty, čímž řádně uplatnili svá procesní práva vyjádřit se k předmětu sporu. Krajský soud poté na základě posouzení těchto argumentů obou stran dospěl k právnímu závěru, který našel svůj odraz v odůvodnění jeho rozsudku. Jak vyplývá z výše uvedeného, musel se také Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zabývat stejnou otázkou právního výkladu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, přičemž ovšem dospěl k jiným právním závěrům než krajský soud. Nejvyšší správní soud ovšem při přezkumu rozsudku krajského soudu nijak nevybočil z rámce právních otázek, které byly vytyčeny již v řízení o žalobě před krajským soudem a v předcházejícím řízení daňovém. Závěry, ke kterým dospěl, logicky navazují na právní otázky, které byly řešeny již v řízení před krajským soudem a před tím v řízení před správními orgány a nejsou tedy v tomto smyslu nikterak překvapivé. Nejvyšší správní soud tak byl oprávněn korigovat argumentaci, na jejímž základě zamítl krajský soud žalobu stěžovatelky, svou vlastní úvahou, které by vedla v daném případě také k zamítnutí žaloby. Přitom je podstatné, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v jeho konečném závěru o tom, že správní orgány nepochybily, pokud v případě záloh poskytnutých stěžovatelkou postupovaly podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů.

Nebyla by důvodná ani námitka, že uvedeným postupem Nejvyššího správního soudu by byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech, neboť jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud se spornou otázkou právního výkladu § 23 odst. 14 a bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů zabývaly, věc byla tedy posouzena v obou instancích správního soudnictví, byť rozdílně. Navíc, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již citovaném usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 „...není na místě ani obava, že tímto postupem se vlastně žalobci „bere instance“, jestliže Nejvyšší správní soud poprvé vysloví právní názor, který se odchyluje od právního názoru přijatého krajským soudem. Správní soudnictví nestojí na zásadě dvojinstančnosti, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Stěžovatel, který se na Nejvyšší správní soud obrátí s kasační stížností, činí tak právě proto, aby se domohl jiného právního názoru, než který byl aplikován krajským soudem. Jiný závěr, než krajský soud, ostatně Nejvyšší správní soud může zaujmout jak v rozhodnutí zrušujícím, tak i v zamítavém.“

K možnosti opačného postupu, tedy zrušení rozsudku krajského soudu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož by musel krajský soud žalobu znovu zamítnout, nezbývá než zopakovat, co již bylo řečeno výše, tedy že i takový postup Nejvyššího správního soudu by byl absurdní a odporoval by nejen principu rychlosti a hospodárnosti řízení, ale nebyl by v zájmu ani samotné stěžovatelky, neboť i tímto postupem by se jen oddalovalo vydání konečného rozhodnutí ve věci.

Z uvedených důvodů tedy nemohl shledat Nejvyšší správní soud uplatněné kasační námitky důvodnými. Vzhledem k tomu, že krajský soud vyšel z nesprávné premisy, pokud předpokládal, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů lze obecně použít na zálohy, o něž je třeba navýšit daňový základ při přechodu na účetnictví, nemá žádný smysl se již zabývat argumenty stěžovatelky zpochybňujícími následné úvahy krajského soudu na této premise založené, a to jak z pohledu možného procesního pochybení krajského soudu, tak z pohledu hmotněprávního. Byť by i Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatelky přisvědčil, nemohlo by to mít žádný vliv na výsledek předmětné věci. Pokud je uplatnění § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů na zálohy vyloučeno, je z hlediska právního postavení stěžovatelky irelevantní otázka, zda by byl krajský soud v případě, že by se toto ustanovení na zálohy vztahovalo, oprávněn zabývat se za daných okolností tím, zda stěžovatelka možností daných tímto ustanovením využila, nebo otázka, zda krajský soud dospěl ke správnému právnímu výkladu výrazu „postupně“ uvedenému v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. prosince 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu