



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **A. M.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 1. 2012, čj. 8414/11-1100-501482, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 6. 2014, čj. 15 Af 105/2012 – 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 6. 2014, čj. 15 Af 105/2012 – 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Bílině rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 6. 2011, čj. 22251/11/211970505858, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 177 090 Kč a zároveň sdělil žalobci penále ve výši 35 418 Kč.

[2] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí odvolání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem („původní žalovaný“) rozhodnutím ze dne 3. 1. 2012, čj. 8414/11-1100-501482, zamítlo a potvrdilo napadené rozhodnutí.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí původního žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který rozsudkem ze dne 3. 6. 2014, čj. 15 Af 105/2012 - 25, zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud nejprve shrnul předcházející řízení před soudem i před orgány daňové správy a po rekapitulaci dotčené právní úpravy jako zásadní označil otázku, zda v rámci probíhající daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 mohl žalobce dodatečně projevit svoji vůli využít možnosti rovnoměrného zvýšení základu daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví, počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009, pokud tak neučinil přímo v daňovém přiznání.

[5] Krajský soud se následně zabýval úpravou daňové kontroly v zákoně 280/2009 Sb., daňovém řádu, a poukázal na odlišnosti oproti úpravě v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V této souvislosti odkázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to na rozsudky ze dne 23. 8. 2013 ve věci sp. zn. 5 Afs 83/2012 a ze dne 27. 2. 2014 ve věci 9 Afs 41/2013. Na základě uvedeného dospěl k závěru, že daňová kontrola se v tomto případě vztahovala k prvnímu období, ve kterém byl žalobce povinen zvýšit svůj základ daně i o zásoby a pohledávky, a to buď jednorázově, nebo o jednu devítinu. Žalobce však neučinil ani jedno a svou vůli vyjádřil až v průběhu daňové kontroly a to tak, že má být základ daně zvyšován postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje kontrolovaným rokem 2009. Vzhledem k tomu, že volba mezi oběma variantami je na vůli daňového subjektu (žalobce) a tento ji, byť se zpožděním, projevil, je podle krajského soudu nutno tuto vůli respektovat, neboť v současnosti podle právní úpravy obsažené v daňovém řádu lze měnit základ daně i v průběhu daňové kontroly, a to jak úpravou daňových příjmů, tak daňových výdajů, jsou-li pro to splněny hmotněprávní podmínky. Původní žalovaný v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že v daném případě by nebylo možno uplatnit rozložení navýšení daňového základu do 9 zdaňovacích období, ale setrval na tvrzení o opožděnosti projevu vůle žalobce. Jestliže původní žalovaný, jak je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí i v jeho vyjádření k žalobě, tvrdil, že postupnou úpravu základu daně nelze provést v průběhu daňové kontroly, dopustil se nesprávného výkladu ustanovení § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

III.

[6] Žalovaný („stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel předně namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost. Krajský soud výrokem I. zrušil žalobu napadené rozhodnutí, avšak na str. 3 rozsudku uvedl, že žaloba není důvodná, na str. 6. konstatoval, že původní žalovaný zatížil své rozhodnutí nezákonností, a proto soud přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Stěžovatel proto namítl, že odůvodnění rozsudku krajského soudu obsahuje dva naprosto protichůdné závěry a že rozpor mezi výrokem a odůvodněním rozsudku je natolik závažným pochybením, že odůvodňuje zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost.

[8] Stěžovatel dále namítl i nesprávnost závěrů krajského soudu. Stěžovatel uvedl, že žalobci vznikla povinnost vést účetnictví od 1. 1. 2009 podle § 4 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť v roce 2008 se stal účetní jednotkou. Byl tak povinen za zdaňovací období roku 2009 podat daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob, v němž měl zvýšit dílčí základ daně o hodnotu zásob a pohledávek na základě své volby v

souladu s § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, což však žalobce neučinil. Proto stěžovatel namítl, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky, aby správce daně mohl v rámci probíhající daňové kontroly upravit základ daně v souladu s opožděně projevenou vůlí žalobce. Pro stěžovatele je rozhodující závěr první věty § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, a to že k zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek dojde „*počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví*“. Projev vůle „rozpouštět“ zásoby a pohledávky do základu daně v průběhu následujících devíti zdaňovacích období lze akceptovat jen v prvním zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví. Zpětné uplatnění volby v rámci daňové kontroly není v souladu ani s § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů ani s daňovým řádem a bylo by v rozporu s předmětem daňové kontroly dle § 85 daňového řádu, která není institutem pro následnou optimalizaci základu daně přezkoumávaného daňového přiznání.

[9] Podle stěžovatele, podal-li žalobce daňové přiznání za rozhodné zdaňovací období, aniž by jakýmkoliv způsobem zvýšil základ daně, dopustil se tím porušení hmotněprávního ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, a správce daně oprávněně zvýšil základ daně o celkovou hodnotu zásob a pohledávek. Stěžovatel závěrem poukázal na to, že žalobce ani v následujícím zdaňovacím období základ daně nikterak neupravil a stěžovatel namítl, že žalobce vyčkával na závěry správce daně a opatření učiněná v průběhu daňové kontroly.

[10] V závěrečné námitce stěžovatel brojil proti výkladu významu slova „postupně“ v § 23 odst. 14 zákona o dani z příjmů tak, jak ho provedl krajský soud. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně interpretoval slovo „postupně“ jako „rovnoměrně“, tedy jako navyšování o jednu devítinu v každém jednom z devíti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Stěžovatel namítl, že z pojmu „postupně“ je patrné, že si daňový subjekt může zvolit, v jaké výši (poměru) zahrne zásoby a pohledávky do základu daně pro každé z jednotlivých devíti zdaňovacích období samostatně, ovšem takto každá samostatně určená výše zásob a pohledávek ve svém souhrnu (v rámci devíti zdaňovacích obdobích) musí dosáhnout hodnoty zásob a pohledávek evidované v jejich počátečním stavu, neboť z § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nijak nevyplývá, že v případě postupného zvyšování základu daně v rámci stanovených devíti zdaňovacích obdobích, má být zvyšováno rovnoměrně, tedy o jednu devítinu.

IV.

[11] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[12] Protože kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, posoudil Nejvyšší správní soud důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., kasační stížnost je důvodná.

[14] V první kasační námitce brojil stěžovatel proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost, která měla vyplývat z rozporů

v odůvodnění. Je pravdou, že krajský soud na str. 3 rozsudku uvedl, že po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, ačkoliv výrok rozsudku a zbytek odůvodnění svědčí o opačném závěru. Nejvyšší správní soud ale nepovažuje rozhodnutí krajského soudu za nesrozumitelné. Závaznou částí rozsudku je jeho výrok, ten je naprosto zřejmý a určitý. Zároveň je nutné, aby výroku obsahově odpovídalo i odůvodnění, což je v případě přezkoumávaného rozsudku splněno. Jediný náznak zpochybňující srozumitelnost je právě formulace na str. 3, na kterou stěžovatel poukazuje. Zbytek odůvodnění rozhodnutí zcela odpovídá výroku a veškeré důvody, o které je rozsudek krajského soudu opřen, podporují závěr obsažený ve výroku rozsudku. Formulace na str. 3 je zjevnou, ojedinělou, nijak následně argumentačně nerozvinutou písařskou chybou, která nemohla zapříčinit nesrozumitelnost rozsudku.

[15] O tom, že rozsudek byl pro stěžovatele dostatečně srozumitelný, konečně svědčí i to, že stěžovatel byl schopen podrobně odůvodnit věcné důvody své kasační stížnosti.

[16] V souzené věci je zásadní otázka, zda mohl žalobce, který byl od roku 2009 povinen vést účetnictví, provést volbu související s úpravou základu daně dle § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů, přílohy č. 3 a § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmu při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví až v průběhu daňové kontroly.

[17] Z předložených spisů jako nesporné vyplývá, že se žalobce stal v roce 2008 účetní jednotkou a byl povinen za zdaňovací období roku 2009 podat daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob, ve kterém měl zvýšit dílčí základ daně o hodnotu zásob a pohledávek na základě své volby podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Dále není sporné, že žalobce žádnou volbu neprovedl a podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 bez zohlednění hodnoty zásob a pohledávek. Z předložených spisů dále vyplývá, že žalobce až v průběhu daňové kontroly zahájené dne 11. 4. 2011 protokolem o ústním jednání čj. 14097/11/211930500966 v reakci na výzvu správce daně ze dne 10. 5. 2011 projevil svou vůli účtovat hodnotu zásob a pohledávek postupně po devět následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

[18] Krajský soud v přezkoumávaném rozhodnutí dospěl k závěru, že volba mezi oběma variantami je na vůli žalobce a tento ji, byť se zpožděním, projevil. Proto je podle krajského soudu s ohledem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013 ve věci sp. zn. 5 Afs 83/2012 a ze dne 27. 2. 2014 ve věci sp. zn. 9 Afs 41/2013 nutno tuto vůli respektovat, neboť v současnosti podle nové právní úpravy obsažené v daňovém řádu lze měnit základ daně i v průběhu daňové kontroly, a to jak úpravou daňových příjmů, tak daňových výdajů, jsou-li pro to hmotněprávní podmínky.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem potud, že lze měnit základ daně i v průběhu daňové kontroly, nicméně nesouhlasí s tím, že by bylo možno měnit základ daně v souzené věci, a to proto, že nebyly splněny právě ony hmotněprávní podmínky, na které odkazuje citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 41/2013.

[20] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013 - 33, zabýval otázkou možnosti uplatnit daňovou ztrátu v probíhající daňové kontrole. Možnost

uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly opřel o nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou. Oprávnění daňového subjektu je ale vázáno na splnění zákonem stanovených, zejména hmotně právních podmínek.

[21] Krajský soud převzal názor, že daňový subjekt může měnit svá tvrzení v průběhu daňové kontroly. Původní žalovaný podle krajského soudu v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že v daném případě by nebylo možno uplatnit rozložení navýšení daňového základu do 9 zdaňovacích období, ale setrval na tvrzení o opožděnosti projevu vůle žalobce.

[22] Z obsahu spisů ale Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobou napadené rozhodnutí je opřeno o hmotněprávní posouzení stěžovatele, ve kterém se původní stěžovatel podrobně vypořádává se situací daňového subjektu při přechodu z daňové evidence na účetnictví. Jasně konstatuje, že možnost rozložení navýšení daňového základu ve více zdaňovacích obdobích je pouze alternativou k jednorázovému navýšení daňového základu, který je základní předpokládanou možností. Zároveň zdůraznil, že k úpravě daňového základu dochází mimoúčetně, jedná se pouze o daňovou operaci, a proto musí být zachycena v daňovém přiznání. Podle původního žalovaného muselo dojít k projevení vůle, zda chce uplatnit možnost postupného navyšování daňového základu již v prvním zdaňovacím období, ve kterém žalobce zahájil vedení účetnictví. V případě, že tak žalobce neučinil, nesplnil hmotněprávní podmínky pro postupné navyšování daňového základu a nelze provést daňovou optimalizaci v průběhu daňové kontroly.

[23] Je zjevné, že se původní žalovaný ve svém rozhodnutí zaměřil právě na hmotněprávní podmínky, na jejichž splnění Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013 - 33 vázal možnost upravit daňový základ v průběhu daňové kontroly. Naopak krajský soud upřednostnil procesní rovinu, když vyšel pouze z možnosti upravit daňový základ v průběhu daňové kontroly. Bližší odůvodnění toho, proč má krajský soud za naplněné hmotněprávní podmínky, které vyplývají ze zákona o dani z příjmů a které by opravňovaly žalobce k úpravě změn daňového základu v průběhu daňové kontroly, v odůvodnění přezkoumávaného rozsudku chybí, ačkoliv krajský soud jasně konstatoval, že lze i opožděně zvolit mezi jedním z režimů navyšování základu daně, a to i v průběhu daňové kontroly, tedy lze dovodit, že měl za splněné hmotněprávní podmínky pro úpravu daňového základu.

[24] Povinnost upravit základ daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví je normována zákonem o daních z příjmů, který ve znění účinném do 31. 12. 2009 v § 5 odst. 8 výslovně uváděl, že daňový subjekt při tomto přechodu postupuje podle přílohy 3. k zákonu o daních z příjmů. Tato příloha určovala pro účely zákona o daních z příjmů následující postup. 1/ 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. 2/ Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[25] Vedle toho upravoval zákon o daních z příjmů úpravu základu daně i v § 23 odst. 14, kde umožňoval jistou formu daňové optimalizace. Podle tohoto ustanovení lze při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 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.

[26] Navyšování základu daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví zavedl zákon č. 492/2000 Sb. Důvodová zpráva k nynějšímu § 5 odst. 8 uváděla, že navržená úprava uvedených ustanovení byla vyvolána nutností vložit do zákona „přechodový můstek“ týkající se daňových důsledků přechodu z účtování v soustavě podvojného účetnictví na účtování v soustavě jednoduchého účetnictví a přechodu z účtování v soustavě jednoduchého účetnictví na účtování v soustavě podvojného účetnictví poplatníky fyzickými osobami. Tato úprava je uvedena v přílohách č. 2 a č. 3 k zákonu o daních z příjmů. K nynějšímu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů daňová zpráva uváděla, že při přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví dochází k daňovým dopadům, a to především z nutnosti zahrnout hodnotu zásob jednorázově do zdanitelných příjmů. Tato skutečnost velmi často poplatníka odrazuje od přechodu na systém objektivnějšího vykazování hospodářského výsledku. Vzhledem k tomu, že novela zákona o účetnictví stanoví za určitých podmínek povinnost přechodu na podvojný účetnictví, jeví se účelným rozložení dopadu na více zdaňovacích období. Navrhuje se proto, aby dopad byl v jednotlivých letech (5 let) rovnoměrně rozložen, a to za účelem eliminace negativního dopadu daňové progresse. Pokud poplatník využije této výhodné možnosti k rozložení daňového dopadu z důvodu nadměrných zásob do základu daně, zákon mu stanoví omezující podmínku, že nesmí po tuto dobu rozložení zásob ukončit účtování v soustavě podvojného účetnictví. Tato omezující podmínka je v zákoně stanovena i z důvodu spravovatelnosti u jednotlivých poplatníků tak, aby nemohlo docházet k daňovým únikům.

[27] Z citované důvodové zprávy vyplývá, že primárním způsobem zvýšení základu daně v případě přechodu je jednorázové navýšení. Možnost postupného zvyšování byla upravena proto, aby se přechod daňovým poplatníkům usnadnil. Navíc byla tato možnost spojena s dalšími omezeními.

[28] Je logické, aby se výsledky přechodu na účetnictví daňově promítly v období, které je pro přechod na účetnictví rozhodné. Tomu odpovídá obecný princip vyjádřený v § 5 odst. 8 ve spojení s přílohou 3. Oproti tomu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů pouze umožňuje jiný způsob, který je zjevnou daňovou optimalizací, kterou zákonodárce připustil vedle základního způsobu jednorázového navýšení základu daně a která umožňuje pro snazší přechod z daňové evidence na účetnictví modifikovat základ daně po delší období, ačkoliv účetně došlo k zahrnutí jednotlivých položek jednorázově při přechodu na účetnictví.

[29] Soud se zcela shoduje s názorem stěžovatele, který byl vyjádřen v žalobou napadeném rozhodnutí, že se v případě této úpravy základu daně jedná o mimoúčetní, čistě daňovou operaci.

[30] Hmotné právo, tedy zákon o daních z příjmů, považuje za rozhodné jediné zdaňovací období, tedy to, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví. V tomto zdaňovacím období musí být ze strany daňového subjektu, zde žalobce, učiněna volba, zda bude navyšovat základ daně jednorázově nebo postupně. S ohledem na to, že se jedná toliko o daňovou operaci, musí být volba způsobu navýšení základu daně provedena odpovídajícím způsobem. Daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 podával žalobce ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a podle § 40 odst. 13 tohoto zákona byl daňový subjekt povinen v daňovém přiznání nebo hlášení si sám vypočítat daň a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši. Volba postupu podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů je výjimka z pravidla a musí být z daňového přiznání patrná. Z daňového přiznání žalobce nevyplývá, že by zvolil cestu optimalizace daňového základu, tedy postup podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Pokud tak neučinil, byl povinen navýšit daňový základ jednorázově podle § 5 odst. 8 ve spojení s přílohou 3. zákona o daních z příjmů, jinak jednal v rozhodném zdaňovacím období v rozporu se zákonem o daních z příjmů.

[31] Výklad, ke kterému dospěl krajský soud, tedy že lze provést volbu zpětně až v průběhu daňové kontroly, může vést ke zcela absurdním závěrům. V případě, že by daňová kontrola byla zahájena až pro období bezprostředně následující po zahájení vedení účetnictví a teprve při této daňové kontrole by bylo zjištěno, že nebyl základ daně jednorázově navýšen, ani není postupně uplatňován v následujících letech, mohl by daňový subjekt tvrdit, že byla provedena volba jednorázového navýšení základu daně, nicméně právo doměřit daň za toto období by bylo již prekludováno a daňový subjekt by se mohl vyhnout daňové povinnosti. Při připuštění zcela opačného krajního výkladu, že volbu lze projevit i tím, že v prvním období nenavýším základ daně, čímž deklaruji volbu postupného navyšování základu daně a zároveň, že v prvním zdaňovacím období uplatňuji nulové navýšení, lze zcela absurdně dovodit, že v případě, kdy by se daňový subjekt vyhýbal plnění daňové povinnosti, lze mu v rámci daňové kontroly navýšit základ daně v posledním, devátém zdaňovacím období o celou hodnotu zásob a pohledávek.

[32] Možnost pozdějšího uplatnění volby daňové optimalizace v rámci daňové kontroly nelze srovnávat s možností uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. V případě daňové ztráty se jedná o odečitatelnou položku, kterou daňový subjekt může (nikoliv musí) odečíst od základu daně (srov. § 34 zákona o daních z příjmů). Oproti tomu v případě navýšení základu daně při přechodu na účetnictví nezáleží na vůli daňového subjektu, zda bude nebo nebude upravovat základ daně. Základ daně musí být upraven vždy. Na žalobci je pouze volba, zda bude navýšen jednorázově nebo postupně.

[33] V rámci konkrétní posuzované věci ze spisů vyplývá, že žalobce žádnou volbu ve zdaňovacím období neprovedl. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností (ze dne 10. 5. 2011, čj. 18275/11/211930500966) žalobce uvedl, že k úpravě základu daně (jak k nenavýšení, tak k nesnížení) došlo chybnou aplikací zákona. Z následujícího textu odpovědi vyplývá, že žalobce opomněl postupovat podle § 5 odst. 8 ve spojení s přílohou 3. zákona o daních z příjmů. Text odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 6. 2011, čj. 22251/11/211970505858, taktéž odpovídá tomu, že k nulové úpravě základu daně došlo chybou daňového subjektu a nikoliv úmyslem daňového subjektu upravit základ daně o hodnotu 0,00 Kč v prvním z devíti možných zdaňovacích období, když žalobce výslovně navrhoval zvýšení daňového základu o 1/9 hodnoty zásob a pohledávek evidovaných ke dni 1. 1. 2009.

[34] Jelikož žalobce neprovedl ve zdaňovacím období, ve kterém zahájil vedení účetnictví, volbu o postupném navýšení základu daně, nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro postupné navyšování základu daně v devíti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích a nebylo možné upravit základ daně v rámci následné daňové kontroly, a to ani na základě opožděně projevené vůle žalobce.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na rozpor odůvodnění rozsudku krajského soudu a zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů tak, že pokud daňový subjekt zvolí možnost rozložení navýšení základu daně, je povinen rozkládat navýšení základu daně rovnoměrně každý rok o 1/9 postupně po devět následujících zdaňovacích období.

[36] Z napadeného rozsudku nevyplývá, že by se v případě závěrů o rovnoměrném rozložení navýšení základu daně jednalo o nosné důvody rozsudku. Přesto je třeba závěry krajského soudu v tomto bodě korigovat.

[37] S účinností zákona č. 438/2003 Sb. došlo k úpravě tehdejšího znění § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a dosavadní formulace „*Při přechodu z účtování v soustavě jednoduchého účetnictví na účtování v soustavě podvojného účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob, které poplatník evidoval v době zahájení účtování v soustavě podvojného účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení účtování v soustavě podvojného účetnictví nebo rovnoměrně po 5 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení účtování v soustavě podvojného účetnictví.*“ byla od 1. 1. 2004 nahrazena formulací „*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 5 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.*“

[38] Důvodová zpráva k nahrazení formulace „rovnoměrně po 5 následujících zdaňovacích období“ za formulaci „postupně po 5 následujících zdaňovacích období“ mlčí.

[39] Již v anotaci k přijaté novele bylo uvedeno, že při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 je možné, kromě hodnoty zásob, zahrnout do základu daně postupně i hodnotu pohledávek, a to v 5 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Na rozdíl od předešlých let již není nutno hodnotu zásob, a nově i pohledávek, zahrnovat rovnoměrně, ale postupně, tedy tak, jak to poplatníkovi vyhovuje. Možnost jednorázového zahrnutí byla v zákoně ponechána. (srov. http://www.sagit.cz/pages/zpravodajtxtanot.asp?cd=76&typ=r&zdroj=../_anotace/sb03438b).

[40] Ke stejnému závěru se přiklonila i odborná literatura – srov. např. JUDr. Ladislav Jouza - Základ daně, jeho zjištění a úprava u zemědělského podnikatele, Účetnictví daně a právo v zemědělství č. 11/2008 a č. 12/2008: „*V případě, že poplatník využije možnost uplatnit zvýšení základu daně o hodnotu zásob a pohledávek v průběhu devíti následujících zdaňovacích období, nemusí tak činit rovnoměrně, ale postupně dle svého uvážení. Je nutno*

mít na paměti, že úprava základu daně podle § 23 odst. 14 ZDP je úpravou základu daně z příjmů, tedy pouze daňovou operací a nejedná se v žádném případě o účetní operaci. Úprava základu daně je prováděna mimo účetně pouze v daňovém přiznání k DPFO.“

[41] Počínaje 1. 1. 2004 zákonodárce ze zákona o daních z příjmů vypustil povinnost zahrnovat hodnotu zásob a pohledávek do základu daně „rovnoměrně“ a nahradil tuto povinnost mnohem volnější formulací „postupně“. Jelikož zákon o daních z příjmů doposud neobsahuje povinnost daňového subjektu zahrnovat hodnotu zásob a pohledávek do základu daně rovnoměrně, nelze toto vyžadovat ani po daňovém subjektu. Je zcela na jeho vůli, jakým způsobem bude hodnotu zásob a pohledávek do základu daně zahrnovat, nicméně to ho nezavazuje odpovědnosti za to, aby volba postupného zahrnování hodnoty zásob a pohledávek vyplývala z daňového přiznání. Zároveň je ale daňový subjekt povinen zahrnovat hodnotu zásob a pohledávek do základu daně ve všech devíti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, tedy v každém zdaňovacím období musí být část hodnoty zásob a pohledávek zahrnuta do základu daně. Smyslem citovaného ustanovení je umožnit rozložení zátěže spojené s přechodem na účetnictví, nikoliv oddalování plnění daňové povinnosti.

[42] Ze všech shora uvedených důvodů nemůže rozhodnutí krajského soudu obstát, neboť krajský soud vyšel z nesprávného právního posouzení možnosti dodatečně v průběhu daňové kontroly zvolit způsob zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví. Zároveň krajský soud nesprávně vyložil povinnost daňového subjektu navýšit základ daně postupně v devíti po sobě jdoucích následujících zdaňovacích obdobích podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů jako povinnost rozkládat navýšení základu daně rovnoměrně každý rok o 1/9 postupně po devět následujících zdaňovacích obdobích.

VI.

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[44] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. června 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu