



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **J. M.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Brno, Příkop 843/4, proti žalovanému **Odvolačímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2017, č. j. 22 Af 11/2015 – 27,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Dne 16. 7. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009 a 2011 (protokol č. j. 98641/12/376930803115). V jejím průběhu bylo zjištěno, že žalobce, který vedl daňovou evidenci, ke konci zdaňovacího období roku 2009 vyřadil z obchodního majetku nedobytné pohledávky za ruskými společnostmi AROMA SOL a KORSALZ v celkové výši 2 438 214 Kč (přepočteno z USD), jež vznikly na podkladě vydaných faktur č. 970103, 970105, 98047 a 970129, a k nimž v letech 1997 a 1998 uplatnil daňové výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). S odkazem na § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů však v roce 2009 o hodnotu těchto pohledávek neupravil rozdíl mezi příjmy a výdaji. Ke konci zdaňovacího období roku 2011, pak žalobce vyřadil z obchodního majetku další pohledávky za společnostmi

KORSALZ v celkové výši 5 617 973 Kč (taktéž přepočteno z USD), vzniklé na podkladě vydaných faktur č. 98051, 98052, 98059, 98061, 98062, 98065 a 98066, jejichž část ve výši 2 111 415 Kč v roce 2003 v daňové evidenci započtl proti závazkům vůči španělské společnosti LOPEZ MOLTO, S.A. Ani v roce 2011 však s odkazem na téže ustanovení neupravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu těchto pohledávek. Tím měl žalobce porušit § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 23 odst. 1 téhož zákona.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 12. 2012, č. j. 130295/12/376920805050, proto Finanční úřad v Kopřivnici doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 364 590 Kč, a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 72 918 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2014, č. j. 1327001/14/3213-05300-805050, pak Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (který po reformě finanční správy převzal postavení prvoinstančního daňového orgánu - dále jen „správce daně“) v plném rozsahu vyhověl odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru, neboť dospěl k závěru, že vyřazením pohledávek nevznikl žalobci zdanitelný příjem, pokud fakticky nedošlo k jejich úhradě. Základ daně roku 2009 tak bylo nutné upravit v souladu s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů pouze o uplatněné výdaje související s předmětnými vyřazenými pohledávkami, které v daném případě činily celkem 1 269 734 Kč. Správce daně tedy ekvivalentně snížil doměřenou daň na částku 190 470 Kč a stanovené penále na částku 38 094 Kč.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 12. 2012, č. j. 130297/12/376920805050, doměřil Finanční úřad v Kopřivnici žalobci také daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 842 700 Kč, a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu stanovil povinnost uhradit penále v částce 168 540 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2014, č. j. 1328290/14/3213-05300-805050, pak správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru, doměřenou daň snížil na částku 369 150 Kč a stanovené penále na částku 73 830 Kč. Základ daně roku 2011 měl být totiž upraven pouze o částku 2 461 006 Kč, která odpovídá součtu skutečně uhrazených přímých a nepřímých výdajů vztahujících se k vyřazeným pohledávkám (171 318 Kč a 178 273 Kč) a částky 2 111 415 Kč, o kterou byly formou zápočtu zvýšeny příjmy a výdaje za zdaňovací období roku 2003. Posledně uvedená částka sice nebyla nikdy skutečně uhrazena, nicméně byla zaúčtována do daňových výdajů ve formě nepeněžní operace a ovlivnila tak celkovou výši výdajů za zdaňovací období roku 2003.

[4] Proti uvedeným rozhodnutím správce daně o odvolání se žalobce dále odvolal k žalovanému. Rozhodnutími ze dne 12. 12. 2014, č. j. 33505/14/5200-10421-702407 a 33506/14/5200-10421-702407, žalovaný odvolání žalobce zamítl a obě napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. V ní vyjádřil přesvědčení, že mu nemůže být na újmu nedoložení podkladů týkajících se let 1997, 1998 a 2003, vyžadovaných daňovými orgány, protože za tyto roky již nelze stanovit daň z příjmů fyzických osob; tento požadavek daňových orgánů jde tedy nad rámec § 40 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků a § 20 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

Nesouhlasil ani s tím, že žalovaný vyhodnotil částku 2 111 415 Kč jako výdaj související s pohledávkami vyřazenými ke konci zdaňovacího období roku 2011, a to jednak z toho důvodu, že tato částka nikdy nebyla skutečně uhrazena, a jednak protože zápočet, jehož provedením žalobce o tuto částku zvýšil příjmy i výdaje zdaňovacího období roku 2003, byl neplatný. Žalobce totiž proti sobě započtl závazky a pohledávky, které spolu nijak nesouvisí, a proto je nelze považovat za „vzájemné pohledávky“ ve smyslu § 580 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Uvedená částka se tak neměla nacházet v příjmech a výdajích žalobce, ale měla být vykázána jako závazky vůči společnosti LOPEZ MOLTO S. A. a pohledávky za společnostmi KORSALZ a AROMA SOL. Namítal také, že uplatněné výdaje související s předmětnými pohledávkami měly být přepočteny kurzy USD/CZK platnými v době vyřazení těchto pohledávek z obchodního majetku, nikoliv v době jejich vzniku. Pokud by totiž předmětné pohledávky nebyly vyřazeny, a naopak by došlo k jejich úhradě, dosažené příjmy by byly rovněž přepočteny kurzy platnými v době úhrady.

[6] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění konstatoval, že pokud § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů předpokládá změnu základu daně v roce, v němž nebyly dodrženy podmínky pro uplatnění výdajů, je třeba v roce vyřazení pohledávek vycházet z vyčíslení výdajů dříve učiněných; nedochází tedy k žádnému přepočtu měn. V souladu s časovým principem zakotveným v uvedeném ustanovení, se totiž v roce vyřazení pohledávek nemění příjmová stránka daně; mění se pouze rozdíl mezi příjmy a výdaji, a to o výdaje uplatněné v předešlém zdaňovacím období. Pokud tedy žalobce v roce 1997 zanesl do daňové evidence výdaje v částce přepočtené kurzem platným v roce 1997, o stejnou částku je nutno upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2009, kdy byly pohledávky vyřazeny. Tentýž postup platí i pro pohledávky vyřazené v roce 2011. Podle názoru krajského soudu z § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů také vyplývá, že pro posouzení nezbytnosti úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji v roce vyřazení pohledávek není podstatné, zda byly výdaje vztahující se k vyřazovaným pohledávkám skutečně vynaloženy; podstatná je pouze otázka, zda byly tyto výdaje uplatněny jako daňově uznatelné, či nikoliv. Jelikož tedy žalobce v roce 2003 uplatnil předmětné faktury jako výdaj, který vynaložil v souvislosti s pohledávkami vyřazenými z obchodního majetku v roce 2011, bylo správně aktivováno zmiňované ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, a o tento výdaj byl upraven rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2011. S ohledem na výše uvedené krajský soud nesouhlasil ani s názorem žalobce, že daňové orgány nesou důkazní břemeno k jeho tvrzení, že předmětné výdaje v roce 2003 ve skutečnosti nevynaložil. Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud se oprávněností uplatnění výdajů v roce 2003 nezabývaly, a v roce 2011, kdy došlo k vyřazení pohledávek, upravily rozdíl mezi příjmy a výdaji o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto pohledávek.

[7] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Úvodem doplnění kasační stížnosti stěžovatel shrnul závěry vyslovené krajským soudem v napadeném rozsudku. Následně takřka doslovně přejal celý článek III. žaloby, tedy veškeré žalobní námitky uplatněné před krajským soudem (k jejich konkretizaci

Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na odstavec [5] tohoto rozsudku), přičemž pouze nahradil označení žalovaného a správce daně slovy „*Krajský soud v Ostravě*“, respektive v některých případech dodal, že krajský soud akceptoval závěry učiněné daňovými orgány, či že neuznal některá jeho tvrzení.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Nestaví-li tedy stěžovatel proti konkrétním závěrům krajského soudu žádnou konkurující argumentaci, reagující na jím vyslovené závěry, musí se logicky kasační přezkum soustředit pouze na posouzení, zda krajský soud vypořádal všechny argumentační pozice žaloby a zda jím vyslovené závěry v obecné rovině ob stojí.

[13] Stěžovatel nejprve krajskému soudu vytýká, že akceptoval neoprávněný požadavek daňových orgánů na doložení podkladů týkajících se let 1997, 1998 a 2003. Podle názoru stěžovatele jde tento požadavek nad rámec § 40 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků a § 20 odst. 2 daňového řádu, jelikož za dané roky již nelze stanovit daň z příjmů fyzických osob. S uvedenou námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[14] Ustanovení § 40 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků a § 20 odst. 2 daňového řádu, na která stěžovatel odkazoval, časově limitují práva a povinnosti daňového subjektu týkající se správného zjištění a stanovení daně, a to po dobu běhu lhůty pro vyměření daně, respektive po dobu, po kterou může správce daně vymáhat po takovém subjektu nedoplatek daně (lhůta pro placení daně). Obecně tak lze dát stěžovateli za pravdu, že lhůta

pokračování

k vyměření daně pro zdaňovací období let 1997, 1998 a 2003 uplynula před zahájením daňové kontroly v nyní projednávané věci (viz prekluzivní lhůty stanovené v § 148 daňového řádu a § 160 téhož zákona). Je však třeba zdůraznit, že tato daňová kontrola se nevztahovala k výše zmiňovaným rokům, ale ke zdaňovacím obdobím let 2009 a 2011, vůči nimž byl stěžovatel stále nositelem práv a povinností týkajících se správného zjištění a stanovení daně.

[15] Daňové řízení přitom spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Daňový subjekt nese své důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či dodatečném) i v dalších podáních, případně i k těm skutečnostem, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, respektive § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně tudíž (v případě pochybností) vyzývá daňový subjekt pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na www.nalus.usoud.cz). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (k tomu viz například rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, či ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud ovšem správce daně zjistí nějakou skutečnost, zpochybňující údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost zpět na daňový subjekt, který je povinen navrhnout či označit důkazy, které zpochybněné tvrzení prokážou (viz například rozsudek ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 – 71, č. 542/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 – 277, č. 666/2005 Sb. NSS).

[16] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je povinnost stěžovatele k úpravě rozdílu mezi příjmy a výdaji, spojená s dobrovolným vyřazením nedobytných pohledávek z obchodního majetku. Tento rozdíl je třeba upravit o výdaje související s vyřazenými pohledávkami, které daňový subjekt uplatnil jako daňově uznatelné v předchozích zdaňovacích obdobích (k tomu viz § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, či odst. [19] tohoto rozsudku). Jak vyplývá z výše uvedeného, je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno ohledně skutečností, které deklaroval v daňovém přiznání za zdaňovací období let 2009 a 2011, a které tvrdil správcem daně v průběhu daňového řízení. Právě stěžovatel je tedy povinen prokázat, jaké výdaje související s vyřazenými pohledávkami v předchozích zdaňovacích obdobích (tzn. v letech 1997, 1998 a 2003) uplatnil jako daňově uznatelné. Svá tvrzení přitom prokazuje prvotně zejména údaji v daňové evidenci, případně pak podklady, které se k těmto údajům vztahují. Krajský soud proto nepochybil, akceptoval-li požadavek daňových orgánů na doložení podkladů týkajících se zdaňovacích období let 1997, 1998 a 2003 od stěžovatele.

[17] Stěžovatel dále nesouhlasil s žalovaným a krajským soudem v tom, že částka 2 111 415 Kč byla vyhodnocena jako výdaj související s pohledávkami vyřazenými ke konci zdaňovacího období roku 2011, jelikož tato částka nikdy nebyla skutečně uhrazena, a zápočet, jehož provedením stěžovatel o tuto částku zvýšil příjmy i výdaje zdaňovacího období roku 2003, byl neplatný.

[18] V daňové evidenci obecně platí, že základ daně tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji, který je následně upravován o některé specifické položky. Pohledávky a závazky se však evidují odděleně, jelikož nepředstavují příjmy a výdaje; proto také při svém vzniku do rozdílu mezi příjmy a výdaji nevstupují a zdaňovány jsou až v okamžiku úhrady. Z uvedeného důvodu taktéž nelze k pohledávkám a závazkům v daňové evidenci tvořit opravné položky, či je běžným způsobem odepisovat, jako je tomu při vedení účetnictví.

[19] Tím, že se v daňové evidenci pohledávky zdaňují až při úhradě, však dochází k tomu, že neuhrazené pohledávky za více zdaňovacích období se mohou v daňové evidenci kumulovat. Za dané situace pak platí, že je-li pohledávka delší dobu po splatnosti, může poplatník přistoupit k jejímu vyřazení z obchodního majetku. Nicméně tato operace musí mít důsledky na základ daně. Výdaje související s pohledávkou totiž v okamžiku jejího vyřazení přestanou splňovat podmínku daňové uznatelnosti, neboť odpadl důvod pro jejich uplatnění. Daňový subjekt je proto povinen zvýšit základ daně v roce vyřazení pohledávky o tyto dříve uplatněné výdaje související s předmětnou pohledávkou v souladu s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Podle věty první a druhé tohoto ustanovení platí, že *o příjem zahrnutý do základu daně (dílčího základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, se sníží příjmy (výnosy) anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v 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.* Důvodem je skutečnost, že při vyřazení pohledávky daňový subjekt fakticky očekává, že mu nevnikne žádný zdanitelný příjem, přičemž však výdaje vstupující do základu daně musí být současně vynaloženy na zajištění a udržení příjmů.

[20] Dobrovolným vyřazením pohledávky z obchodního majetku a následnou úpravou základu daně se však daňový subjekt současně připraví o případnou možnost využít § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, tedy o možnost pohledávky v konečném důsledku nezdanit. Za situace, kdy pohledávky v daňové evidenci nejsou žádným způsobem zdaňovány, totiž zákonodárce logicky nenabízí ani možnost daňové optimalizace směřující ke snížení základu daně.

[21] Jak uvedl již krajský soud v napadeném rozsudku, z citovaného ustanovení (§ 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů) vyplývá, že pro posouzení otázky, zda je nutné v roce vyřazení pohledávky upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji, je rozhodující skutečnost, zda výdaje vztahující se k této pohledávce, byly uplatněny jako daňově uznatelné, či nikoliv. Jejich skutečné vynaložení (tedy skutečná úhrada) pro účely tohoto ustanovení není podstatné.

[22] Předmětnou částku ve výši 2 111 415 Kč (tzn. přijaté faktury č. F141, F142 a F143) stěžovatel v roce 2003 v daňové evidenci uplatnil jako daňově uznatelný výdaj. Učinil tak formou zápočtu, nicméně následně bylo zjištěno, že tento zápočet byl neplatný, jelikož proti sobě byly započteny pohledávky a závazky u nichž je započteno vyloučeno. Toto daňové období však již bylo uzavřeno - daňové přiznání za něj bylo podáno a nebylo nijak zpochybněno. V daňovém řízení pak sám stěžovatel označil předmětné faktury jako výdaj související s pohledávkami, které v roce 2011 vyřadil z obchodního majetku. Došlo tedy

pokračování

k situaci předvídané ustanovením § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, kdy stěžovatel neoprávněně uplatnil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů výdaje, které takovými výdaji ve skutečnosti nebyly (nebyly dodrženy zákonné podmínky pro jejich uplatnění). V roce 2003 tedy stěžovatel v daňové evidenci provedl daňově neutrální operaci, která neovlivnila základ daně tohoto zdaňovací období, nicméně fakticky v tomto zdaňovacím období neoprávněně (nezákonně) ovlivnil celkovou výši uplatněných výdajů. O hodnotu takto neoprávněně uplatněných výdajů tedy bylo třeba zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji ve zdaňovacím období roku 2011. I vypořádání této žalobní námitky krajským soudem tedy z pohledu zákona ob stojí.

[23] Důvodná pak není ani kasační námitka, dle které krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se přepočtu měn. Podle názoru stěžovatele uplatněné výdaje související s vyřazenými pohledávkami měly být přepočteny kurzy USD/CZK platnými v době vyřazení těchto pohledávek z obchodního majetku, nikoliv v době jejich vzniku.

[24] Daňová evidence, upravená v § 7b zákona o daních z příjmů, nahrazovala v rozhodné době jednoduché účetnictví (to je v zákoně o účetnictví pro některé subjekty opět zakotveno až od roku 2016). Přestože zákon o daních z příjmů ani jiný zákon nepředepisují konkrétní formu vedení daňové evidence, z logiky věci musí být zachován základní požadavek na její způsobilost zachycovat příjmy a výdaje tak, aby z nich bylo možné jednoznačně stanovit daňový základ a daňovou povinnost. Současně je ovšem třeba v daňové evidenci sledovat i další údaje jako majetek, závazky, pohledávky, či zásoby. Jelikož poplatník, který vede daňovou evidenci, není účetní jednotkou, netýkají se ho (i přes konstatovanou podobnost s jednoduchým účetnictvím) některé operace vycházející ze zákona o účetnictví. Mezi takové operace patří i účtování o kurzových rozdílech, neboť ty v daňové evidenci, vzhledem k principu a podstatě jejího vedení, nikdy nevznikají a ani vznikat nemohou.

[25] Stěžovatel přitom nikterak nezpochybňuje závěr krajského soudu, že ve své daňové evidenci v roce 1997 uvedl výdaje přepočtené kurzem platným v té době; tím byl (s ohledem na to, co bylo uvedeno v předchozím odstavci) jakýkoliv další přepočet vyloučen a kurz cizí měny v roce 2009 je tak pro posuzovaný případ bezpředmětný. Konsekventně je pak o stejnou částku nutno změnit rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 2009, kdy došlo k vyřazení pohledávky, na jejíž dosažení, zajištění a udržení byly výdaje vynaloženy. Postupem správce daně nedošlo ke zvýšení příjmů stěžovatele, ale ke změně rozdílu mezi příjmy a výdaji roku 2009 o výdaje roku 1997, které přestaly splňovat podmínku daňové uznatelnosti. I poslední kasační námitka tak není důvodná.

[26] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. jí zamítl.

[27] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší

správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu