ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: C., spol. s r.o., zastoupené JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2003, čj. 1881/120/2003-Hl, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, čj. 31 Ca 117/2003 - 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, čj. 31 Ca 117/2003 - 29, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 24. 7. 2003, čj. 1881/120/2003-Hl, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 1. 2003, čj. 3616/03/228912/822, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 26.040 Kč.

Žalobkyně se žalobou ze dne 17. 9. 2006, podanou u Krajského soudu v Hradci Králové, domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu v Hradci Králové. Svůj návrh odůvodnila tím, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a nesprávně posoudil právní otázku, zda věřitel žalobkyně, Ing. I. L., CSc., byl poplatníkem účtujícím v soustavě podvojného účetnictví nebo poplatníkem, který nebyl účetní jednotkou. Žalobkyně totiž uplatnila do daňově uznatelných nákladů úroky

z půjčky za rok 2001 ve výši 83.160 Kč poskytnuté na základě smlouvy o půjčce uzavřené s věřitelem Ing. I. L., CSc., jenž ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvedl, že je poplatníkem, který není účetní jednotkou a uplatňoval výdaje procentem z příjmů. Sám žalovaný konstatoval, že věřitel žalobkyně porušil ustanovení § 36 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2003 (dále jen „obchodní zákoník"), stanovící povinnost vedení podvojného účetnictví a nezabýval se otázkou, zda věřitel žalobkyně podvojné účetnictví vedl či ne, a na skutečnost, že podvojné účetnictví nevedl usuzuje pouze ze způsobu podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob věřitele za zdaňovací období 2001, ve kterém uplatnil výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 9 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně uvedla, že skutkový stav, zda věřitel je účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví, nelze spolehlivě zjistit pouze odkazem na způsob vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob, neboť ani uplatnění výdajů dle § 7 odst. 9 tohoto zákona, ani to, kterou kolonku v daňovém přiznání poplatník daně z příjmů fyzických osob zvolí, nejsou relevantní skutečnosti pro stanovení, zda poplatník je účetní jednotkou či nikoliv. Žalovaný tak nesprávně řešil právní otázku, zda úroky z půjčky poskytnuté věřitelem, které byly zaúčtovány v účetnictví žalobkyně v účetním období 2001, lze považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 téhož zákona, když konstatoval, že věřitel nebyl účetní jednotkou, že úroky nebyly ve zdaňovacím období 2001 zaplaceny, a proto tedy nešlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) citovaného zákona.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 6. 2004, čj. 31 Ca 117/2003 - 29. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem, lze považovat mimo jiné i zaplacené úroky z půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou. Žalobkyně nezpochybňovala skutečnost, že úroky z půjčky ve zmiňovaném období nezaplatila. Tím nepochybně nebyla splněna jedna z podmínek pro uplatnění částky ve výši úroků do výdajů snižujících základ daně, tudíž žalobkyni nevzniklo právo s touto částkou jako s nákladem dále disponovat. Úroky z půjček, kdy věřitelem je poplatník buď účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou, vyčleňuje zákon o daních z příjmů mezi speciální výdaje, u nichž nestačí pouhé prokázání, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž zákon vyžaduje pro jejich uplatnění i splnění shora zmíněných podmínek. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že další konkretizace má vyloučit časový rozdíl v uplatnění daňových výdajů a současném přiznání příjmů mezi účtováním v soustavě podvojného a jednoduchého účetnictví. Jestliže žalobkyně k 31. 12. 2001 úroky neuhradila, nebyla splněna podmínka stanovená zvláštním ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů a žalobkyni tak z důvodu nedodržení shora zmíněné časové posloupnosti nevzniklo právo na zohlednění takových výdajů při stanovení základu daně. Ostatní námitky nejsou pro posouzení věci relevantní.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a domáhala se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatelka krajskému soudu především vytkla nesprávné posouzení právní otázky, zda stěžovatelčin věřitel, který je zároveň společníkem a jednatelem žalobkyně, byl či nebyl v roce 2001 účetní jednotkou. Stěžovatelka je přesvědčena, že její věřitel účetní jednotkou byl, neboť byl ve zdaňovacím období 2001 fyzickou osobou – podnikatelem zapsaným v obchodním rejstříku. Proto pro něj z obchodního zákoníku vyplývala povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví, a to v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem (§ 35 obchodního zákoníku), jímž je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon o účetnictví v § 1 odst. 2 vymezuje okruh osob, na něž se tento zákon vztahuje, a tyto osoby označuje legislativní zkratkou „účetní jednotka“. Z fyzických osob se zákon o účetnictví podle ustanovení § 1 odst. 2 písm. d) vztahoval na ty, které „podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů“. Okruh těchto osob upravoval zákon o daních z příjmů, dle jehož ustanovení § 7 odst. 9 mohla fyzická osoba – podnikatel – bez ohledu na skutečnost, zda byla či ne zapsána v obchodním rejstříku a zda tedy účtovala v soustavě jednoduchého či podvojného účetnictví, buď uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené, anebo uplatnit výdaje procentem z příjmů, jak se i rozhodl stěžovatelčin věřitel.

Stěžovatelka dále namítá, že rozsudek krajského soudu postrádá jakékoli odůvodnění výše uvedené závažné otázky a že krajský soud pouze mechanicky přistoupil k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se tak dle stěžovatelky zcela vyhnul odůvodnění dvou pro posouzení věci klíčových otázek: 1) zda byl stěžovatelčin věřitel v roce 2001 účetní jednotkou, 2) i pokud by jí nebyl, zda § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů vylučuje použití obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Postup soudu je dle jejího názoru v rozporu i s nálezy ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 176/96 ze dne 26. 9. 1996 a Pl. ÚS 21/96, dle nichž se rozhodnutí soudu mají zakládat na racionální argumentaci.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítla i nepřezkoumatelnost rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové z důvodu vad řízení, jež spatřuje v tom, že stěžovatelka navrhovala v průběhu řízení před krajským soudem výslech svědka - stěžovatelčina věřitele. Soud se však tímto žalobcovým návrhem nijak nezabýval a v odůvodnění rozsudku se k návrhu na výslech svědka nijak nevyjadřuje. Stěžovatelka je přesvědčena, že soud má navržený důkaz buď provést, anebo jeho provedení s dostatečným odůvodněním zamítnout; jiný postup je porušením stěžovatelčina práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Druhou vadu řízení spatřuje v tom, že soud nepřezkoumal z vlastního podnětu dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 1. 2003, čj. 3616/03/228912/8222 (tedy rozhodnutí předcházející napadenému rozhodnutí finančního ředitelství), kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 26.040 Kč, který je dle názoru stěžovatelky nicotným právním aktem. Nicotnost uvedeného rozhodnutí spatřuje v nedostatku základních náležitostí platebního výměru,

neboť dle ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků je jednou ze základních náležitostí platebního výměru i jeho číslo. Dodatečný platební výměr však žádné číslo neobsahuje, je tedy nicotný.

Žalovaný uvedl, že trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo učiněno v souladu s právními předpisy. Ve svém vyjádření uvedl, že důvody uvedené v kasační stížnosti jsou totožné s důvody uvedenými v žalobě, potažmo i v odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové, jež žalovaný zamítl. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka si neoprávněně uplatnila do daňových nákladů úroky za rok 2001 ve výši 83.600 Kč z půjčky poskytnuté věřitelem. Úroky však nebyly k 31. 12. 2001 uhrazeny. Tím stěžovatelka porušila ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů a § 23 odst. 3 písm. a) téhož zákona. Uvedl, že stěžovatelka však v žádném případě nebude krácena na svých právech a úroky si uplatní v daňovém řízení za období, ve kterém dojde k jejich úhradě [§ 23 odst. 3 písm. c) 2 tohoto zákona]. Dále konstatoval, že v rámci odvolacího řízení vzal v úvahu všechny důkazní prostředky, které byly předloženy během daňového řízení, se všemi námitkami obsaženými v odvolání se vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí. Pokud jde o námitku týkající se výslechu svědka uvádí, že stěžovatelka během daňového řízení toto nenavrhovala a vzhledem k tomu, že za stěžovatelku v průběhu kontroly jednal ing. I. L., CSc., tedy věřitel, mohl tento podávat vysvětlení a důkazy dle své úvahy bez omezení.

Ohledně námitky stěžovatelky, že rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů, je nicotné, žalovaný uvádí, že je bezpředmětná, neboť ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že rozhodnutí musí obsahovat číslo jednací, případně i číslo platebního výměru. Rozhodnutí správce daně tak obsahuje všechny náležitosti, které stanoví § 32 odst. 2 uvedeného zákona.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku, jíž stěžovatelka naříkala nicotnost dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 1. 2003, čj. 3616/03/228912/8222, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 26.040 Kč.

Tuto námitku neshledal opodstatněnou, neboť náležitosti rozhodnutí jsou upraveny v ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, kde se stanoví, že základní náležitostí rozhodnutí je i „číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí“. Dodatečný platební výměr obsahuje ve svém záhlaví i číslo jednací (3616/03/228912/8222). Výklad tohoto ustanovení, tak jak ho provedl stěžovatel, by byl nepřiměřeně formalistický. Toto ustanovení nelze vykládat tak, že všechna rozhodnutí kromě platebního výměru by musela být označována číslem jednacím a pouze platební výměr by měl být opatřen číslem platebního výměru. Jednací čísla, spisové značky,

či ev. jiná čísla rozhodnutí slouží pouze k přesnější identifikaci rozhodnutí v konkrétní věci a mají tedy pomocný identifikační charakter. Platební výměr tak není stižen vadou náležitostí rozhodnutí, je-li označen číslem jednacím.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal stížnostní námitku, kterou stěžovatelka namítala nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, s tím, že pro správné právní posouzení věci bylo rozhodující i určení, zda věřitel stěžovatelky byl či nebyl v roce 2001 účetní jednotkou. Krajský soud zahrnul tuto námitku do okruhu námitek stěžovatelky, jež nejsou pro posouzení věci podstatné.

Ze shodného konstatování účastníků řízení vyplývajícího ze spisového materiálu se podává, že věřitel stěžovatelky byl v roce 2001 fyzickou osobou podnikatelem zapsaným v obchodním rejstříku. Z ustanovení § 35 obchodního zákoníku vyplývá, že podnikatelé jsou povinni vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem. Z ustanovení § 36 téhož zákona pak jednoznačně vyplývá povinnost podnikatelů zapsaných v obchodním rejstříku, a to jak osob právnických, tak i osob fyzických (dále jen "zapsaní podnikatelé") účtovat v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, čistého obchodního jmění, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě podniku. Není podstatné, zda fyzická osoba spadá do skupiny povinně zapisovaných fyzických osob, či zda zvolila dobrovolný zápis do obchodního rejstříku. Ustanovení § 35 obchodního zákoníku odkazuje na zvláštní zákon, jímž je v tomto případě zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon pak stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti (§ 1 odst. 1).

Pokud jde o ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví (ve znění účinném do 31. 12. 2003), jímž se stanoví okruh osob, na něž se tento zákon vztahuje a pro něž zavádí legislativní zkratku „účetní jednotka“, je nutné konstatovat, že je postiženo legislativní chybou, neboť ve výčtu zmíněných osob nejsou výslovně uvedeny fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku. Ovšem s ohledem právě na ustanovení § 35 obchodního zákoníku je nutné dospět k závěru, že fyzická osoba, která je jako podnikatel zapsána v obchodním rejstříku, je povinna vést podvojné účetnictví a vztahuje se na ni zákon o účetnictví v celém rozsahu, tedy je na ni nutno vztáhnout i pojem účetní jednotka, jenž byl vytvořen pro potřeby zákona účetnictví.

Na podnikatele fyzickou osobu, jež je zapsána v obchodním rejstříku, se tak automaticky vztahovala povinnost vedení podvojného účetnictví bez možnosti volby účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nelze, a to s ohledem na povinnost stanovenou § 35 a 36 obchodního zákoníku, v tomto případě aplikovat. Věřitel stěžovatelky měl povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví a bylo nutno jej podřadit pod pojem účetní jednotka. Na tuto skutečnost nemohlo mít vliv ani to, že věřitel stěžovatelky využil zákonem o daních z příjmů mu poskytnuté možnosti (§ 7 odst. 9) uplatnit výdaje procentní částkou, což znamená, že nebyl povinen prokazovat své výdaje pro účely zákona o daních z příjmů. Poplatník, jenž uplatňuje daňové náklady procentní částkou

není povinen správci daně prokazovat skutečnou výši nákladů a správce daně pak pouze kontroluje dosažené příjmy, správnost provedeného výpočtu a prokázání zaplacení pojistného na sociální a zdravotní pojištění (§ 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, jehož tehdy platné znění bylo stanoveno novelou - zákonem č. 492/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001, má skutečně, jak konstatoval i žalovaný, za cíl vyloučit časový rozdíl v uplatnění daňových výdajů a současném přiznání příjmů mezi účtováním v soustavě podvojného a jednoduchého účetnictví. Jestliže by si poplatník, jenž vede podvojné účetnictví, skutečně nezaplacený úrok z půjčky od věřitele – poplatníka - účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatníka, který není účetní jednotkou – zaúčtoval, musel by o tuto částku nezaplaceného úroku zvýšit daňový základ pro daň z příjmů, jinak by se jednalo o neoprávněně uplatněný náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V případě, že by se jednalo o poplatníky, kteří by oba účtovali v soustavě podvojného účetnictví a na které by se § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nevztahoval, pak by si věřitel zaúčtoval úrok (i nezaplacený) do výnosů ovlivňujících základ daně a dlužník si úrok (i nezaplacený) uplatnil jako daňový náklad, a to v příslušném zdaňovacím období, s nímž časově a věcně souvisí. Zde se pak nejedná o situaci, kdy by vznikal shora uvedený časový nesoulad.

Žalovaný tak nesprávně usoudil na základě údaje uvedeného v daňovém přiznání věřitele stěžovatelky, jenž uvedl, že není účetní jednotkou, a námitku stěžovatelky, že věřitel je fyzickou osobou – zapsaným podnikatelem, jemuž je zákonem stanovena povinnost vedení podvojného účetnictví, nepovažoval za podstatnou. Pro posouzení daného případu není rozhodné, zda věřitel stěžovatelky v systému podvojného účetnictví skutečně účtoval či nikoliv, nýbrž to, že na základě zákonné povinnosti takto účtovat měl. Je nepřípustné, aby stěžovatelce byla stanovena povinnost dodatečným daňovým výměrem doplatit daň z příjmů právnických osob na základě skutečnosti, že věřitel měl porušit svou zákonnou povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Správce daně je tak k námitce poplatníka povinen zkoumat všechny právní předpisy, jejichž obsah má vliv na stanovení daňové povinnosti poplatníka.

Nejvyšší správní soud, vycházeje z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení. I krajský soud posuzoval zákonnost tohoto správního rozhodnutí toliko z hlediska splnění podmínek § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů (zde podmínky, zda úroky byly v příslušném období zaplaceny), ačkoli toto ustanovení se na daný případ vůbec nevztahovalo, aniž by jakkoli zvažoval zda není dán důvod k odpočtu výdajů především dle § 24 odst. 1 téhož zákona.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu