



**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 žalobce A., s. r. o., zastoupeného JUDr. Jirím Vaňkem, advokátem v Praze 2, Rubešova 10, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2003, čj. 5275/120/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2005, čj. 58 Ca 5/2004 - 40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2003, čj. 5275/120/2003, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu (správce daně) ze dne 7. 2. 2003, čj. 3403/03/134970/2009, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 667 100 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 5 333 331 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, čj. 58 Ca 5/2004 - 40, zamítl.

Krajský soud se zabýval především posouzením otázky, v jakém zdaňovacím období lze uplatnit výdaj podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 1 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o daních z příjmů), tj. hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku. Citované ustanovení požaduje splnění jediné podmínky pro

daňovou uznatelnost výdaje, a to příslušné rozhodnutí soudu. Nedobytnost předmětné pohledávky, tvrzená žalobcem, takovou podmínkou není a při uplatnění výdaje je poplatník v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů povinen respektovat věcnou a časovou souvislost výdaje s příslušným zdaňovacím obdobím. Z citovaných ustanovení krajský soud dovodil, že hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku, lze jako výdaj uplatnit pouze ve zdaňovacím období, kdy soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu. V posuzovaném případě bylo mezi účastníky nesporné, že Úřední soud v Heidenheimu (konkurzní soud) rozhodl dne 19. 3. 1998 o tom, že žádost dlužníka W. H. (dlužník), za nímž měl žalobce pohledávku, na zahájení konkurzního řízení, se zamítá pro nedostatek majetku. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 21. 4. 1998. Podmínka pro uplatnění předmětného výdaje byla tedy splněna v roce 1998 a žalobce byl oprávněn uplatnit tento výdaj v roce 1998, nikoliv v roce 1999.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku spočívající v tvrzeném porušení § 2 odst. 1 až 3, § 31 a § 50 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (daňový řád), s tím, že se správce daně nevypořádal se všemi předloženými důkazy, konkrétně s dopisy z roku 1999 a svědeckými výpověďmi. Pro zjištění, zda byla předmětná pohledávka daňově uznatelným výdajem ve zdaňovacím období roku 1998 nebo 1999, bylo podstatné prokázat, kdy byl u dlužníka žalobce zamítnut návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek jeho majetku. Tato skutečnost byla prokazována shora označeným rozhodnutím konkurzního soudu. Žalobce se dopisy z roku 1999 a svědeckými výpověďmi snažil prokázat, že se pohledávka stala nedobytnou až v roce 1999. Tato okolnost je však pro uznání výdaje podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů nerozhodná, proto vzal správce daně po zhodnocení všech důkazů za určující důkaz rozhodnutí konkurzního soudu, přičemž v dodatku ke zprávě o daňové kontrole konstatoval, že při výslechu svědků nevyšly najevo nové skutečnosti, které by ovlivnily základ daně a daň za zdaňovací období 1999.

Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce o tvrzeném porušení § 16 odst. 1 daňového řádu a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod tím, že správce daně zjišťoval jen skutečnosti, které vedly k doměření daně. Pouhá okolnost, že v průběhu daňové kontroly byly zjištěny pouze důvody pro doměření daně, aniž by žalobce namítal a prokázal skutečnost, že nedošlo ke správnému stanovení daně, nebo že došlo k takovému porušení procesních předpisů, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nemůže být důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce nemůže být zkrácen na svých právech (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) rozhodnutím, kterým došlo ke správnému stanovení daně.

Krajský soud konečně neshledal důvodnou ani žalobní námitku o nesprávném postupu správce daně při uplatnění daňové ztráty. Žalobce proti tomuto závěru krajského soudu v kasační stížnosti ničeho nenamítal a tato otázka proto nebyla předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající

v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, která mohla ovlivnit zákonnost, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv posledně uvedenému zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil.

Stěžovatel uvedl, že již v žalobě namítal vady správního řízení. Tvrdil, že správce daně cíleně zjišťoval pouze skutečnosti, které mohly vést k doměření daně, nikoliv všechny skutečnosti, které by vedly ke zjištění skutečného základu daně (čímž porušil ustanovení § 16 odst. 1 a 8 daňového řádu). Dále namítl, že správce daně považoval za určující důkaz rozhodnutí konkurzního soudu a zcela ignoroval ostatní stěžovatelem navržené důkazy, zejm. svědecké výpovědi. Rovněž uvedl, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání a nezhodnotil proces dokazování a hodnocení důkazů správcem daně. Konečně namítl, že v důsledku účelového výběru provedených důkazů došlo k porušení základních zásad daňového řízení (§ 2 odst. 1 až 3 daňového řádu). Tato procesní pochybení měla za následek nesprávné zjištění základu daně a daňové povinnosti stěžovatele, a tedy porušení jeho práv v daňovém řízení. Postup správce daně i žalovaného byl nezákonný, a nezákonná jsou proto i jejich rozhodnutí. Krajský soud namísto toho, aby obě rozhodnutí pro shora uvedené vady zrušil, konstatoval, že stěžovatel nemůže být zkrácen na svých právech rozhodnutím, kterým došlo ke správnému stanovení daně. Vzhledem k tomu, že krajský soud neuvedl, na základě kterých důkazů a skutečností k tomuto závěru došel, je jeho tvrzení nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dále zpochybnil právní posouzení věci krajským soudem. Uvedl, že až do roku 1999 jednal se společníkem dlužníka o možném uhrazení předmětné pohledávky a o nedobytnosti pohledávky se s jistotou dozvěděl až v tomto roce, proto uplatnil pohledávku jako daňově uznatelný výdaj teprve za zdaňovací období roku 1999. Tento postup účtování byl v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, protože pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta). Zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu u dlužníka samo o sobě nemá žádný vliv na pohyb majetku u věřitele. Pouze v momentě, kdy věřitel zjistí, že pohledávka je nedobytná a má důkazy, aby učinil závěr, že pohledávka jako jeho majetek neexistuje, může o tomto majetku účtovat, tím je ostatně naplněna zásada časové a věcné souvislosti. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů neříká nic o tom, v jakém zdaňovacím období může či má být tento výdaj uplatněn a pokud by chtěl zákonodárce stanovit, že se tak může stát jen ve zdaňovacím období, kdy byl návrh na prohlášení konkurzu zamítnut, upravil by to v zákoně podobně jako v § 8 zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o rezervách). Jedním ze základních principů daňových zákonů je navíc tolerance zdanění v předcházejících zdaňovacích obdobích. Podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů se do základu daně podle odstavce 1 nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka a smyslem zákona tedy je, aby výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů byly uplatněny nejdříve ve zdaňovacím období podle zákona. Při interpretaci zákona je nutno přihlídnout k Ústavě České republiky a k Listině základních práv a svobod a zohlednit, že v zákoně není zakázáno uplatnit výdaj

v souvislosti s odpisem pohledávky při zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu v jiném zdaňovacím období, než kdy k tomuto rozhodnutí došlo.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a plně se ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti rozšířil svoji argumentaci oproti žalobě o aplikaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení se vztahuje na vyloučení příjmů, které již byly jednou zdaněny a ponecháním v základu daně by došlo k jejich duplicitnímu zdanění, nelze je proto podle žalovaného aplikovat na posuzovanou věc, kdy jde o uplatnění nákladu, který byl jako daňový náklad uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, než v jakém se tak mělo při respektování časové a věcné souvislosti stát.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud o věci uvážil takto:

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Správce daně má (u všech daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů) možnost přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu.

Podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 1. zákona o daních z příjmů je výdajem u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, a to u pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu nebo zrušil konkurz pro nedostatek majetku dlužníka. Citované ustanovení tak kodifikuje jednorázový odpis pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu, resp. zrušil konkurz, pro nedostatek majetku, přičemž pro daňovou uznatelnost výdaje stanoví jedinou podmínku, a to příslušné (z logiky věci pravomocně) rozhodnutí konkurzního soudu. Podmínkou pro daňovou uznatelnost výdaje podle tohoto ustanovení tedy není nedobytnost předmětné pohledávky, jak tvrdí stěžovatel, neboť tu zákon v dané situaci presumuje.

V posuzovaném případě bylo mezi účastníky nesporné, že konkurzní soud rozhodl dne 19. 3. 1998 o tom, že žádost dlužníka, za nímž měl stěžovatel pohledávku, na zahájení konkurzního řízení, se zamítá pro nedostatek majetku. Toto rozhodnutí nabylo právní moci, přičemž stěžovateli bylo doručeno dne 21. 4. 1998. Stěžovatel předmětnou pohledávku uplatnil jako daňový výdaj ve zdaňovacím období roku 1999. Sporným mezi

účastníky tedy bylo pouze posouzení právní otázky, v jakém zdaňovacím období bylo možno výdaj podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů uplatnit.

Stěžovatel byl při uplatnění daňového výdaje povinen respektovat věcnou a časovou souvislost výdaje s příslušným zdaňovacím obdobím (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů), a to se zdaňovacím obdobím, v němž konkurzní soud pravomocně zamítl návrh na prohlášení konkurzu dlužníka stěžovatele pro nedostatek majetku, neboť již v okamžiku tohoto rozhodnutí presumuje zákon nedobytnost pohledávky. Podmínka pro daňové uplatnění předmětného výdaje byla splněna již v roce 1998, proto byl stěžovatel oprávněn uplatnit tento výdaj ve zdaňovacím období roku 1998. Pokud stěžovatel o předmětný výdaj snížil daňový základ daně z příjmů až ve zdaňovacím období roku 1999, nerespektoval věcnou a časovou souvislost tohoto výdaje s příslušným zdaňovacím obdobím.

Tvrzení stěžovatele, že až do roku 1999 jednal se společníkem dlužníka o možném uhrazení předmětné pohledávky z titulu ručení společníka a o nedobytnosti pohledávky se s jistotou dozvěděl až v tomto roce, byť by byla v daňovém řízení prokázána, jsou z hlediska daňové uznatelnosti předmětného výdaje irelevantní. Interpretace § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů provedená stěžovatelem, a sice že pohledávku za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku, může poplatník (věřitel) daňově odepsat teprve v momentě, kdy zjistí, že pohledávka je nedobytná, nemá oporu v zákoně o daních z příjmů.

Pokud jde o argumentaci stěžovatele ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, podle něhož se do základu daně podle odstavce 1 nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka, Nejvyšší správní soud porovnáním obsahu kasační stížnosti s obsahem žaloby zjistil, že stěžovatel v tomto bodě svá tvrzení oproti žalobě rozšířil, a proto k nim Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec nutného odůvodnění proto ve stručnosti konstatuje, že citované ustanovení se vztahuje na vyloučení částek, které již byly jednou zdaněny, a proto by jejich ponecháním v základu daně došlo k jejich duplicitnímu zdanění. Toto ustanovení nelze aplikovat na posuzovanou věc, kdy jde o uplatnění výdaje, který byl jako daňový uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, než v jakém měl být při respektování časové a věcné souvislosti uplatněn. Ani v tomto případě nemá oporu v zákoně o daních z příjmů interpretace citovaného ustanovení provedená stěžovatelem, a sice že smyslem zákona je, aby výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů byly uplatněny nejdříve ve zdaňovacím období podle zákona.

Ze shora uvedené argumentace vyplývá, že právní závěry krajského soudu i obou daňových orgánů plně korespondují s dikcí a smyslem popsané právní úpravy, neboť hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku [§ 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů], lze jako výdaj uplatnit pouze ve zdaňovacím období, kdy konkurzní soud toto rozhodnutí vydal, resp. kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Nejvyšší správní soud uzavírá, že se Krajský soud v Plzni v napadeném rozhodnutí nedopustil nezákonnosti v namítaném smyslu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel dále namítl, že správce daně cíleně zjišťoval pouze skutečnosti, které mohly vést k doměření daně, nikoliv však všechny skutečnosti, které by vedly ke zjištění skutečného základu daně, čímž porušil ustanovení § 16 odst. 1 a 8 daňového řádu. Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil obsahově totožnou námitku již v žalobě, přičemž teprve v kasační stížnosti svou námitku doplnil o tvrzení, že uvedené procesní pochybení mělo za následek nesprávné zjištění základu daně a daňové povinnosti stěžovatele, a tedy porušení jeho práv v daňovém řízení.

Krajský soud proto nepochybil ve svém řádně a dostatečně odůvodněném závěru, že pouhá okolnost, že v průběhu daňové kontroly byly zjištěny pouze důvody pro doměření daně, aniž by stěžovatel namítal a prokázal skutečnost, že nedošlo ke správnému stanovení daně nebo že došlo k takovému porušení procesních předpisů, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nemůže být důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Stěžovatel může být v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu úspěšný pouze tehdy, pokud prokáže, že byl správním rozhodnutím zkrácen na svých právech (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), přičemž na svých právech nemůže být zkrácen rozhodnutím, kterým došlo ke správnému stanovení daně. K tvrzení stěžovatele, že namítané procesní pochybení mělo za následek nesprávné zjištění základu daně a daňové povinnosti stěžovatele, které stěžovatel uplatnil poprvé v kasační stížnosti, tedy poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlížel (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kasační námitky procesního pochybení správce daně a žalovaného, jež bylo namítáno v žalobě a pro něž měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a nedostatečného odůvodnění rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k této žalobní námitce [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], nejsou důvodné.

Stěžovatel také namítl, že správce daně považoval za rozhodný důkaz rozhodnutí konkurzního soudu a zcela ignoroval ostatní stěžovatelem navržené důkazy, zejm. svědecké výpovědi. V důsledku účelového výběru provedených důkazů došlo k porušení základních zásad daňového řízení zakotvených v ustanovení § 2 odst. 1 až 3 daňového řádu. Žalovaný se pak nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání a nezhodnotil proces dokazování a hodnocení důkazů správcem daně.

Z daňového spisu přitom vyplývá, že stěžovatel se dopisy z roku 1999 a svědeckými výpověďmi snažil prokázat, že se pohledávka stala nedobytnou až v roce 1999. Ze shora uvedeného hmotněprávního posouzení věci vyplývá, že nedobytnost pohledávky není podmínkou pro daňovou uznatelnost výdaje podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. I pokud by tedy v daňovém řízení bylo prokázáno tvrzení stěžovatele, že se až v průběhu roku 1999 s jistotou dozvěděl o nedobytnosti pohledávky, jednalo by se o tvrzení z hlediska daňové uznatelnosti předmětného výdaje zcela irelevantní. Podmínka pro daňové uplatnění předmětného výdaje (pravomocné rozhodnutí konkurzního soudu) byla splněna již v roce 1998, stěžovatel byl proto oprávněn uplatnit tento výdaj ve zdaňovacím období roku 1998, nikoli později (až ve zdaňovacím období roku 1999). Krajský soud proto nepochybil ve svém řádně a dostatečně odůvodněném závěru, že byl správný postup správce daně, který po zhodnocení všech důkazů vzal za rozhodný důkaz rozhodnutí konkurzního soudu, přičemž v dodatku ke zprávě o daňové kontrole konstatoval, že při výslechu

svědků nevyšly najevo nové skutečnosti, které by ovlivnily základ daně a daň za zdaňovací období roku 1999. Posouzením obsahu odvolání stěžovatele a rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil, že se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání a své rozhodnutí odůvodnil dostatečně a v souladu se shora uvedeným posouzením věci Nejvyšším správním soudem. Krajský soud proto nepochybil, když shledal tuto žalobní námitku nedůvodnou. Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitka procesních pochybení správce daně a žalovaného, jež byla namítána v žalobě a pro něž měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], není důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí Krajského soudu v Plzni nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu