



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **JUDr. F. N.**, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 6. 6. 2006, č. j. 59 Ca 68/2004 – 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 6. 6. 2006, č. j. 59 Ca 68/2004 – 49, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 3. 2004, č. j. 12903/110/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Novém Boru ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22753/03/175970/5903, č. j. 22680/03/175970/5903, č. j. 22683/03/175970/5903 a č. j. 22683/03/175970/5903 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 až 2001. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že zaúčtování splátky nájemného jako výdaje u nájemce upravuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Okamžik zaúčtování nájemného jako výnos pronajímatele zákon o daních z příjmů však neupravuje, a proto je nutné vycházet z ustanovení § 23 odst. 1 citovaného zákona. Podle tohoto ustanovení platí, že základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, ale při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. U poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví se při stanovení základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Pronajímatel

účtující v soustavě jednoduchého účetnictví je povinen účtovat o příjmech z pronájmu v tom zdaňovacím období, ve kterém příjmy za pronájem skutečně obdrží. Základ daně má vztah pouze ke konkrétnímu zdaňovacímu období, a musí tedy zahrnovat jen položky vztahující se věcně a časově k tomuto období. Vyloučení neuhrazených pohledávek ze zdanitelných příjmů a navýšení celkových zdanitelných příjmů o částky skutečně zaplaceného nájemného, které stěžovatel přijal na svůj účet, je proto v souladu se zákonem a opatřeními Ministerstva financí, které stanoví postupy účtování u fyzických osob.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud posoudil nesprávně, stejně jako správní orgány obou stupňů, časové rozlišení u pronajímatele. Podle názoru stěžovatele je případ dost složitý a prolíná se s případem daňového subjektu S. a m. N. & s. H., s. r. o. Správce daně se léta snaží u obou daňových subjektů najít nějaké nedostatky. Stěžovatel v průběhu řízení přistoupil na výklad, že i v jednoduchém účetnictví se nájemné z finančního pronájmu časově rozlišuje a je správné, byť fyzicky nezaplacené, započíst do základu daně. Tento výklad našel stěžovatel také v některých finančních bulletinech a odborných člancích. Do roku 1999 právnická osoba neplatila fyzické osobě nájemné a platby probíhaly v letech 1999 až 2002. Za léta, kdy nebylo placeno, udělal stěžovatel dodatečná daňová přiznání a za léta 1993 až 1998 přesto, že nebylo fyzicky plněno, státu odvedl dodatečně daň z příjmu. Stěžovatel vycházel přitom ze zásady, že nájemce, byť v daném roce zaplatí více, může si do daňově uznatelných nákladů zaúčtovat pouze roční leasingovou splátku, pak i pronajímatel je oprávněn dát do příjmů jen předepsanou výši ročního leasingu. Ten samý princip uplatnil stěžovatel i na straně příjemce, že v rámci finančního pronájmu se dává do příjmu daného roku pouze předepsaná výše ročního leasingu. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajským soudem, což je i názor finančního ředitelství, bylo zjištěno, že stěžovatel směšuje do souvislosti dvě věci (fyzickou osobu F. N. a právnickou osobu S. a m. N. & s. H., s. r. o.), což nelze z pohledu zákona o daních z příjmů akceptovat, neboť se jedná o dva samostatné daňové subjekty. I když mezi těmito dvěma účetními jednotkami existuje závazkově právní vztah, nezpůsobuje to jejich vzájemnou provázanost. Finanční ředitelství, stejně jako krajský soud, se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, že správce daně byl povinen daňovou ztrátu zohlednit bez jakéhokoliv jeho projevu vůle. Správce daně tento projev vůle nemůže nahradit, protože by tím zasáhl do výlučných práv stěžovatele. Důvody uvedené v kasační stížnosti jsou shodné jako v odvolání, s nimiž se finanční ředitelství řádně vypořádalo ve svém rozhodnutí. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky soudem může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak

správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V daném případě stěžovatel jako podnikající fyzická osoba uzavřel dne 1. 7. 1993 nájemní smlouvu s firmou S. a m. N. & s. H., s. r. o. jako nájemcem. Předmětem nájmu byl nemovitý a movitý majetek. Nájemné bylo stanoveno ve výši hodnoty ročních odpisů pronajatého majetku a bylo splatné do konce každého čtvrtletí. Tato nájemní smlouva byla nahrazena smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci ze dne 1. 1. 1998. Smlouva obsahuje odkaz na splátkový kalendář a stěžovatel na základě částek uvedených ve splátkovém kalendáři upravoval základ daně, a to tak, že do zdanitelných příjmů podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů zahrnoval jako nepeněžitý příjem i roční nájemné, jak bylo stanoveno splátkovým kalendářem, ačkoli toto nájemné nebylo od roku 1993 až do roku 1998 fyzicky uhrazeno. K jeho úhradě došlo v letech 1999 až 2001 převodem na účet stěžovatele vedeného u K., a. s.

Podle ustanovení § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů je základem daně 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. Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Postupy účtování byly v rozhodné době (rok 1998 až 2001) upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a opatřením Ministerstva financí (dále jen „opatření“) ze dne 28. 11. 1995, č. 281/71 702/95, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, které bylo nahrazeno s účinností od 1. 1. 2001 opatřením ze dne 10. 11. 2000, č. 281, 283/77 411/2000, jímž se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

Zákon o účetnictví stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti, mimo jiné pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto osoby jsou účetními jednotkami. Podle ustanovení § 7 zákona o účetnictví byly účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. To znamená, účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období, tyto účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí zákonem tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti (§ 3 zákona o účetnictví). Při vedení účetnictví jsou povinny dodržovat účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů (§ 4 odst. 2 zákona o účetnictví).

Podle čl. VII. opatření je peněžní deník určen pro účtování příjmů a výdajů

provedených v hotovosti a příjmů a výdajů provedených bankou. Peněžní deník obsahuje minimálně tyto údaje, pokud pro ně účetní jednotka má věcnou náplň: přehled o peněžních prostředcích v hotovosti v členění na příjem a výdaj, přehled o peněžních prostředcích na bankovních účtech v členění na příjem a výdaj, přehled o příjmech zahrnovaných do základu daně s minimálním členěním uvedeným v opatření.

Podle čl. VIII. opatření účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví vede dále knihu pohledávek a závazků, která je určena ke sledování pohledávek a závazků vůči jiným subjektům.

Stěžovatel ani správní orgány nezpochybňují, že stěžovatel byl v rozhodném období účetní jednotkou, která účtovala v soustavě jednoduchého účetnictví. Byl proto povinen vést mimo jiné peněžní deník, knihu pohledávek a závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku a o závazcích z pracovněprávních vztahů, pokud pro ně měl použití. Peněžní deník obsahuje minimálně údaje o peněžních prostředcích v hotovosti, na účtech u peněžního ústavu a průběžných položkách, příjmech celkem a v členění požadovaném pro jejich zdaňování, o výdajích celkem a v členění požadovaném pro daňové účely, o platbách, které nejsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů a nesmí ovlivnit výsledek hospodaření. Podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví a čl. VIII. opatření, bylo povinností stěžovatele také vést knihu pohledávek a závazků a v ní uvádět neuhrazené nájemné. Naproti tomu částky fyzicky uhrazeného nájemného poukazovaného na účet u banky, byl povinen uvádět v peněžním deníku (§ 15 odst. 1 písm. a), odst. 2 zákona o účetnictví a čl. VII. opatření), neboť zde se účtuje o příjmech a výdajích provedených mimo jiné bankou. Časové rozlišení plateb nemohlo být ze strany stěžovatele použito, protože se nejedná o institut jednoduchého účetnictví. Podstatou účtování poplatníků v jednoduchém účetnictví je, že poplatník je povinen účtovat o účetních případech do období, se kterým časově a věcně souvisejí (§ 3 zákona o účetnictví). Jestliže zákon o daních z příjmů v ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) umožňuje časově rozlišit výdaje u nájemce, nelze z toho dovozovat, že tak může učinit i pronajímatel v duchu zásady, co není zákonem zakázáno, je povoleno. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem zastává názor, že pouhá existence závazkového vztahu mezi nájemcem a pronajímatelem nezpůsobuje z účetního hlediska jejich provázanost. Nájemce jako právnická osoba účtující v soustavě podvojného účetnictví ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví je oprávněn časově rozlišovat výdaje nájemného. Naproti tomu stěžovatel jako pronajímatel účtující v soustavě jednoduchého účetnictví musí o příjmech z nájemného účtovat v peněžním deníku do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Základem daně u stěžovatele je proto rozdíl mezi příjmy a výdaji (§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů) a stěžovatel postupem účtování, který zvolil, zaměňoval příjmy a pohledávky, což jsou z hlediska účetnictví dva rozdílné instituty. Skutečně přijaté finanční prostředky byl stěžovatel povinen zaúčtovat do celkových zdanitelných příjmů a o ně měl být zvýšen i základ daně v každém zdaňovacím období, kdy tyto prostředky obdržel. Naopak v případě, že žádnou částku v daném zdaňovacím období neobdržel, nemohl ji zaúčtovat do celkových zdanitelných příjmů.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že výklad předpisů provedený krajským soudem je v souladu se zákonem a je i řádně odůvodněn.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou žádost stěžovatele o spojení této věci s věcí vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 35/2006 (stěžovatel S. a m. N. & s. H., s. r. o.) proto, že existence závazkového vztahu mezi stěžovatelem a firmou S. a m. N. & s. H., s. r. o. není zákonným důvodem pro spojení ke společnému projednání, protože

předmětem přezkumu nejsou správní rozhodnutí, která spolu skutkově souvisí, když se týkají daňových povinností rozdílných daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu