



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Sun Forest, s. r. o.**, se sídlem Švermova 850, Turnov, zastoupeného JUDr. Ivetou Golasovou, advokátkou se sídlem nám. Jiřího z Lobkovic 5, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 19. 12. 2011, č. j. 59 Af 21/2010 – 43,

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 19. 12. 2011, č. j. 59 Af 21/2010 – 43, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 9. 2010, č. j. 6752/10-1200-506035, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatel proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 3. 2010, č. j. 11127/10/259970506845, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob ve výši 76.440 Kč a zrušení daňové ztráty ve výši 239.057 Kč za zdaňovací období roku 2008 a současně sděleno penále ve výši 27.240 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud poukázal na zásadu věcné a časové souvislosti výdajů a příjmů za dané zdaňovací období upravenou v ust. § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud byl základ daně za zdaňovací období roku 2008 snížen o chybně zaúčtovanou částku z roku 2007, pak stěžovatel uplatnil ztrátu, která časově a věcně s rokem 2008 nesouvisela. Poukaz stěžovatele na ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 4 zákona o daních z příjmů není v dané věci na místě, neboť se týká odlišné situace. Stěžovatel vědomě bez jakéhokoliv právního důvodu

zaúčtoval za rok 2007 částku, aniž by byla nejen uzavřena smlouva, ale zejména aniž by částku obdržel. Nejedná se proto ani o případ, při kterém by stěžovateli nebyly známy některé podstatné skutkové okolnosti, které by vyšly najevo až později, a při kterém jsou proto opravy spjaty s aktuálním daňovým obdobím časově i věcně. Chyba měla být daňově napravena v období, kdy vznikla, tedy za zdaňovací období roku 2007. Předmětem ust. § 23 odst. 3 písm. a) bodu 4 zákona o daních z příjmů jsou vždy reálné částky, které měly být zaúčtovány v předchozím zdaňovacím období při respektování časové souvislosti za podmínky, že o ně byl zvýšen daňový základ. Dále se jedná o částky, pokud je účetně provedena náprava chybně účtovaných nákladů, původně ze zisku po zdanění. V dané věci nelze aplikovat ani postup podle ust. § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů a v této souvislosti ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 - 87, který se týkal věci skutkově odlišné. Nesprávnost, ke které došlo v nyní projednávaném případě, byla zákonem řešitelná, stěžovatel byl na takový postup upozorněn již v řízení před správcem daně.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž uvedl, že podstata sporu souvisí s daňovým řešením účetní chyby z roku 2007, ve kterém zahájil obchodní jednání o prodeji lesní techniky. Pouze na základě jednání bez uzavřené smlouvy stěžovatel vystavil zálohovou fakturu. Záloha však nebyla nikdy přijata. V okamžiku vystavení této zálohové faktury stěžovatel zaúčtoval ve prospěch výnosů částku 603.764,35 Kč. V roce 2008, kdy byla zjištěna účetní chyba, zaúčtoval storno tohoto zápisu, a tím došlo ke snížení výnosů o stejnou částku. Stěžovatel poukázal na to, že zásadu věcné a časové souvislosti definuje jednak zákon o daních z příjmů, ale také účetní předpisy a v účetnictví často nastává situace, kdy nad zásadou věcné a časové souvislosti převáží jiné účetní zásady. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008 - 143, a uvedl, že alespoň v některých případech se skutečnost, že nad zásadou časové a věcné souvislosti převážila jiná účetní zásada, respektuje i při stanovení základu daně z příjmů. Finanční úřad a finanční ředitelství od začátku souhlasily s tím, že storno výnosů zaúčtovaných v roce 2008 bylo provedeno v souladu s účetními předpisy, tedy že v účetnictví nad zásadou věcné a časové souvislosti převážila jiná účetní zásada. Stěžovatel dále namítal, že nelze připustit takový výklad zákona, kdy se někdy i pro stanovení základu daně respektuje situace, kdy nad zásadou věcné a časové souvislosti převáží jiná účetní zásada, a někdy se tato situace nerespektuje, aniž by zákon poskytoval jasné pravidlo pro rozlišení obou případů. S námitkou, že nebyl důvod odchytil se při stanovení základu daně od účetního výsledku hospodaření, se krajský soud nevypořádal, ale pouze prohlásil, že byla vzata zpět, což však není pravdivé. Při posouzení ostatních žalobních námitek pak krajský soud vycházel z názoru, že je nutno uplatnit zásadu věcné a časové souvislosti bez ohledu na to, že v účetnictví nad ní převážila jiná účetní zásada. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Mezi účastníky řízení je nesporné, že stěžovatel v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 zvýšil svůj příjem o částku 603.764,35 Kč, kterou však ve skutečnosti neobdržel. Tato částka byla v roce 2007 zaúčtována pouze na základě stěžovatelem vydané zálohové faktury, přičemž se způsobem zaúčtování, které zvolil stěžovatel, nesprávně objevila ve výnosech za rok 2007. V roce 2008 provedl storno zápisu částky 603.764, 35 Kč, čímž v účetnictví snížil výnosy za rok 2008. V daňovém přiznání za rok 2008 pak byly na základě tohoto postupu uvedeny zdanitelné příjmy za rok 2008 snížené o tuto částku.

pokračování

Podle ust. § 23 odst. 1 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, upravený podle následujících odstavců.

Předmětem posouzení v této věci je pouze, zda byl postup stěžovatele v roce 2008 v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, zdůraznil, že daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřipustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem. Pokud není v zákoně výslovně stanoveno, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo které výdaje jsou daňově uznatelné a které nikoli, nelze určité plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to např. prostřednictvím stanovených účetních postupů. Skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat opora v zákopně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Pro závěr, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně a který za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován. Vycházejí z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná.

V rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 101/2009 – 65, publ. pod č. 2263/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, který se týkal skutkově totožné situace, Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že *„výsledek hospodaření tak slouží jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej nicméně se základem daně ztotožnit. Pro účely přesného stanovení základu daně se totiž výsledek hospodaření upravuje, tj. snižuje nebo zvyšuje, podle § 23 zákona o daních z příjmů. Stanovený základ daně se tak nemusí shodovat s výsledkem hospodaření daňového subjektu. Je proto třeba důsledně rozlišovat mezi výsledkem hospodaření, který tvoří podklad pro zjištění základu daně, a samotným základem daně, který je zjištěn po úpravě hospodářského výsledku. Teprve ze zjištěného základu daně se odvozuje daňová povinnost daňového subjektu. V posuzované věci došlo zaúčtováním předmětné částky mezi mimořádné výdaje stěžovatele bezesporu ke snížení výsledku hospodaření stěžovatele. Z hlediska stanovení základu daně však provedení účetní opravy nemělo žádný vliv, neboť se jednalo o účetní výdaj, který však nebyl uznán za výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Z hlediska základu daně tedy byla předmětná účetní oprava neutrální, jejím provedením nebyla výše základu daně nijak ovlivněna.“*

To, že ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, neznamená, že z hlediska daňového lze základ daně za příslušné zdaňovací období měnit účetními operacemi, které sice mají účetně vliv na výsledek hospodaření za příslušné období, o kterém je účtováno, ovšem na základě zásady věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů. Pokud stěžovatel v roce 2008 provedl účetní operaci („storno“), neznamená to, že se mohla automaticky v tomto roce promítnout ve sféře daňové. Z daňového hlediska je nutno ji řešit ve vztahu k roku 2007, neboť se týká částky, která má věcnou a časovou souvislost s tímto zdaňovacím obdobím. Částka 603.764,35 Kč byla nesprávně zaúčtována jako výnos

na základě zálohové faktury, která není daňovým dokladem, a proto neměla být v roce 2007 podkladem pro výpočet základu daně stěžovatele. Došlo tak ke zkreslení základu daně za rok 2007. Pokud v důsledku účetního pochybení daňového subjektu byla nesprávně přiznána a následně vyměřena vyšší daň za zdaňovací období roku 2007, byl daňový subjekt oprávněn toto své pochybení napravit podáním dodatečného daňového přiznání.

Stěžovatel v kasační stížnosti směšuje daňové zásady vyplývající ze zákona o daních z příjmů, a postupy účtování. Pokud v této souvislosti namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve vztahu k žalobní námitce týkající se aplikace účetních zásad ve vztahu k daňovému řízení, je tato námitka nedůvodná. Byť krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podotkl, že tuto námitku vzal stěžovatel ve své replice v podstatě zpět, jeho úvahy obsahují dostatečnou odpověď i na tuto žalobní námitku a rozsudek krajského soudu tak odpovídá požadavkům ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se přezkoumatelnosti (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

V rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008 – 143, publ. pod č. 1804/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, na který stěžovatel odkázal, se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy ke dni účetní závěrky není jistota nejen o výši pojistného plnění, ale ani o tom, zda havárie je skutečně pojistnou událostí a vyslovil závěr, že o předpokládaném výnosu pojistného nelze účtovat jako o dohadné položce aktivní (srov. dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 65/2012 – 31, publ. pod č. 2704/2012 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Při stanovení základu daně za rok 2008 bylo proto nutno vycházet z účetního výsledku hospodaření následně upraveného z hlediska požadavků zákona o daních z příjmů. Jedná se o zákonný postup, neboť řada položek tvořících hospodářský výsledek je z daňového hlediska irelevantní a základ daně tak nemusí vždy odpovídat dosaženému hospodářskému výsledku za příslušné zdaňovací období. Požadavek stěžovatele, aby postupy účtování ustoupily zákonem stanovené zásadě věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů, proto není opodstatněný.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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 nad rámec jeho běžné činnosti 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 24. dubna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu