



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Ing. V. J.**, zastoupen JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 5. 2014, č. j. 15 Af 34/2011 – 102,

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 :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, č. j. 15 Af 34/2011 – 102, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8318/08-1100-500331, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 11. 2007, č. j. 247736/07/214912/5467, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, když celková daňová povinnost činila 2.117.876 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že jako naprosto nedůvodné vyhodnotil stěžovatelovy námitky procesního rázu ohledně porušení ust. § 2 odst. 1, odst. 3, § 16 odst. 4 písm. c), § 31 odst. 9 a § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správní orgány obou stupňů podle krajského soudu jednaly v souladu s obecně závaznými právními předpisy a důsledně dbaly na zachování práv stěžovatele. Důvodně není ani namítáno, že správce daně neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy. Krajský soud rovněž neshledal, že by správní orgány nepřihlédly při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, popř. že by nedbaly, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Krajský soud také neshledal, že by správní orgány posuzovaly obsah některých listin předložených stěžovatelem v rozporu s hmotným právem a že by správce daně stěžovateli nesdělil, zda shledává předkládané či navrhované důkazy za dostatečné k prokázání jeho tvrzení. V dané věci má význam zjištění správce daně, že stěžovatel podal za rok 2006 příznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si uplatnil výdaje v intencích ust. § 7 odst. 9 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních

z příjmů“), ačkoliv v předcházejícím zdaňovacím období roku 2005 si uplatňoval výdaje ve skutečné výši. Z tohoto důvodu správce daně zcela legitimně upozornil stěžovatele na to, že podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů byl povinen upravit základ daně za rok 2005, když ke dni 31. 12. 2005 v daňovém přiznání vykázal pohledávky ve výši 6.735.484 Kč, a v doložené inventuře uváděl částku 6.718.472 Kč. V daném případě pak bylo podstatné, že součástí pohledávek evidovaných v knize pohledávek ke dni 31. 12. 2005 byly i pohledávky za společností AJAR, spol. s. r. o. v celkové výši 4.990.000 Kč, k nimž byly vystaveny tři směnky vlastní. Správce daně však prokázal, že v případě těchto směnek se původně jednalo o pohledávky vzniklé z titulu neuhrazených závazků společností AJAR, spol. s. r. o. vůči stěžovateli, jež vznikly na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností AJAR, spol. s. r. o. dne 1. 1. 1997 (dále jen „mandátní smlouva“). Stěžovatel tvrdil, že směnky byly vystaveny v souvislosti s půjčkami, které stěžovatel poskytl uvedené společnosti, a proto nepodléhají zdanění, nicméně tuto skutečnost v daňovém řízení neprokázal. Naproti tomu správce daně jednoznačně zjistil, že stěžovatel pohledávky ve výši 4.990.000 Kč evidoval v účetnictví jako součást pohledávek a zároveň je v daňovém přiznání vykazoval jako pohledávky z obchodního styku, když v příslušných výkazech daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období neuváděl, že by nějaké půjčky poskytl. Poskytnutí půjčky stěžovatel dovozoval pouze z toho, že s uvedenou společností uzavřel tři dohody o změně závazku ve smyslu ust. § 516 zákona obč. zák., a to dne 30. 11. 1998, 20. 2. 2000 a 31. 7. 2001 na částky 1.460.000 Kč, 2.270.000 Kč a 1.260.000 Kč, k nimž byly vystaveny tři směnky na totožné částky. Předmětem těchto dohod bylo ujednání o zániku pohledávek vzniklých z faktur vystavených na základě uzavřené mandátní smlouvy s tím, že zaniklé závazky se nahrazují směnkami ve stejné výši. Tyto dohody správní orgány neosvědčily jako důkaz, že stěžovatelovy původní pohledávky vůči společnosti AJAR, spol. s. r. o., ve výši 4.990.000 Kč zanikly a že současně stěžovateli vznikla pohledávka nová z titulu půjčky zajištěné třemi směnkami na stejnou částku, která by již nepodléhala zdanění. Postup správních orgánů krajský soud vyhodnotil jako zcela legitimní a zákonný ve smyslu ust. § 2 odst. 1 a 3 v návaznosti na § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Účelovost stěžovatelova postupu dokládá především to, že stěžovatel, považoval pohledávky vůči společnosti AJAR, spol. s. r. o., z titulu mandátní smlouvy za pohledávky, jejíž původní podstata se nezměnila, neboť je ve svém účetnictví evidoval jako součást pohledávek a zároveň v daňovém přiznání vykazoval jako pohledávky z obchodního styku, třebaže v jednotlivých formulářích daňového přiznání k daní z příjmů fyzických osob bylo až do roku 2004 možné jednotlivé pohledávky detailně rozlišit. Stěžovatel však pohledávky v celkové výši 4.990.000 Kč, i přes uzavřené dohody o změně závazku, na základě nichž byly vystaveny tři směnky vlastní, stále v daňových přiznáních uváděl jako pohledávky, které nevznikly z titulu půjčky, přičemž v kolonce poskytnutých úvěrů a půjček uváděl 0 Kč. Pokud měly pohledávky v letech 1998, 2000 a 2001 podle tvrzení stěžovatele zaniknout, neměly být nadále v jeho účetnictví evidovány jako obchodní pohledávky bez jakéhokoliv rozlišení. Proto krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel věrohodnými důkazními prostředky neprokázal, že poskytl společnosti AJAR, spol. s. r. o. půjčku ve výši 4.990.000 Kč, na základě níž vystavil směnky vlastní. Uzavřené dohody o změně závazku neměly z daňového hlediska za následek zánik původních závazků z titulu uzavřené mandátní smlouvy v tom směru, že by uzavřením těchto dohod žádné závazky mezi stěžovatelem a společností AJAR, spol. s. r. o., neexistovaly. Z daňového hlediska tak zůstala situace ohledně pohledávek nezměněna, a proto byl stěžovatel povinen v daňovém přiznání za splnění rozhodných podmínek podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů upravit základ daně o jejich výši.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že jsou směnečné pohledávky vyplývající ze směnek ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001 pohledávkami, které jsou uvedeny

v ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, a že byl povinen ve zdaňovací období roku 2006 o výši těchto pohledávek upravit výsledek svého hospodaření. Podle stěžovatele pohledávky vyplývající z mandátní smlouvy ve výši 4.990.000 Kč zanikly dohodami ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001 a místo nich vznikly směnečné pohledávky vyplývající ze směnek ze dne 30. 11. 1998, 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001. Tyto směnky vystavené na jeho řad společností AJAR, spol. s r. o. nejsou směnkami krycími nebo zajišťovacími a příjmy ze směnečných pohledávek vyplývajících z těchto směnek nejsou příjmy z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost stěžovatel prokázal předloženými dohodami ze dne 30. 11. 1998, 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001 a směnkami ze dne 30. 11. 1998, 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001. Úkony spočívající v uzavření dohod a přijetí směnek nebyly provedeny za účelem eliminovat pro stěžovatele nepříznivé daňové důsledky, což doložil důkazy, které nepochybně byly vyhotoveny v letech 1998 až 2002. Správní orgány sice uvedenou motivací stěžovatele svá rozhodnutí odůvodnily, avšak důkazy nedoložily, ačkoliv je v tomto případě stíhalo důkazní břemeno. Závěrem stěžovatel uvedl, že příjmy z pohledávek vyplývajících z mandátní smlouvy se staly předmětem daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 1998 ve výši 1.460.000 Kč, roku 2000 ve výši 1.260.000 Kč a roku 2001 ve výši 2.270.000 Kč, a to na základě ust. § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů, kdy jsou jeho předchozí tvrzení v souladu s pokynem č. D – 190 ministerstva financí. Stěžovatel tedy zastává názor, že závěr krajského soudu a správních orgánů není doložen žádnou z listin a dokumentů tvořících obsah správního nebo soudního spisu. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve zrekapitulovalo dosavadní průběh řízení a stížní námitky. Za nepravdivé označilo stěžovatelovo tvrzení, že pohledávky vyplývající z mandátní smlouvy zanikly. Stěžovatel sice doložil, že mezi ním a společností AJAR, spol. s r. o. došlo k uzavření dohod o změně závazku, ale toto neznamenovalo zánik původních závazků v tom smyslu, že by neexistovaly. Uzavřením odhod o změně závazků došlo k nahrazení původních závazků směnkami vlastními ve smyslu zajišťovacím či uhrazovacím. Během správního řízení stěžovatel neprokázal, že by tyto závazky zanikly a vznikly závazky nové z titulu půjčky. Pokud by totiž opravdu v letech 1998, 2000 a 2001 závazky zanikly, neměl je stěžovatel dále evidovat v účetnictví, ale měl provést příslušným způsobem úpravu základu daně, což neučinil. Vzhledem k tomu, že si stěžovatel od roku 2006 začal uplatňovat výdaje v podobě paušálu, měl za předcházející období roku 2005 povinnost upravit základ daně v souladu s ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Odvolací finanční ředitelství rovněž označilo za nepravdivé tvrzení stěžovatele, že finanční ředitelství své rozhodnutí odůvodnilo jeho motivací snížit z daňového hlediska nepříznivé dopady. Napadené rozhodnutí bylo odůvodněno nesplněním povinnosti podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a neunesením důkazního břemena stěžovatelem ohledně jeho tvrzení, že původní závazky zanikly a vznikly nové z titulu půjčky. Správní orgány tato tvrzení jednoznačně vyvrátily, a proto byl stěžovatel tím, kdo neunesl své důkazní břemeno. Závěrem odvolací finanční ředitelství uvedlo, že postup správních orgánů byl plně v souladu jak se zákony, tak i s pokyny ústředních orgánů, kterými byly vázány se řídit. Odvolací finanční ředitelství proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období

(část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v ust. § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v ust. § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle ust. § 24 daňového zákona na způsob podle ust. § 7 odst. 9 nebo ust. § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Především je třeba poukázat na to, že Nejvyšší správní soud se již podstatou a rozdíly mezi uplatňováním výdajů ve skutečné výši podle ust. § 24 a podle ust. § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů ve své judikatuře zabýval a lze odkázat např. na rozsudky ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 – 46 a ze dne 26. 11. 2008, č. j. 7 Afs 33/2008 - 96. V případě je-li postupováno podle ust. § 24 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 (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V případě postupu podle ust. § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů má poplatník uplatnit výdaje v určité zákonem stanovené procentní výši z příjmů, neuplatní-li výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Pro poplatníky, kteří této možnosti využijí, zákon dále stanoví určitá omezení, která musí při volbě uplatnění výdajů v procentní výši respektovat. Tato omezení jsou vyjádřena zejména v odst. 10 citovaného ustanovení. Další omezení jsou stanovena v ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, podle kterého se při změně způsobu uplatňování výdajů podle ust. § 24 na způsob podle ust. § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji tak, jak bylo výše uvedeno.

V dané věci je rozhodným zjištění správce daně, že stěžovatel podal za rok 2006 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si uplatnil výdaje podle ust. § 7 odst. 9 písm. c) zákona o daních z příjmů, ačkoliv v předcházejícím zdaňovacím období si uplatňoval výdaje ve skutečné výši. Správce daně proto stěžovatele upozornil na to, že podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů je povinen upravit základ daně za rok 2005, protože ke dni 31. 12. 2005 vykázal v daňovém přiznání pohledávky ve výši 6.735.484 Kč. Součástí těchto pohledávek ke dni 31. 12. 2005 byly i pohledávky za společností AJAR, spol. s r. o. v celkové výši 4.990.000 Kč, k nimž byly vystaveny tři směnky vlastní. Podle správce daně se přitom v případě těchto směnek původně jednalo o pohledávky vzniklé z titulu neuhrazených závazků společnosti AJAR, spol. s r. o. vůči stěžovateli, které vznikly na základě mandátní smlouvy. Podle stěžovatelova tvrzení však pohledávky vyplývající z mandátní smlouvy zanikly dohodami o změně závazků ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001 a místo nich vznikly směnečné pohledávky, přičemž tyto nejsou smenkami krycími či zajišťovacími a příjmy z nich tak nejsou příjmy z podnikání nebo samostatné výdělečné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů.

Spornou otázkou tedy je, zda původní pohledávky vyplývající z mandátní smlouvy zanikly dohodami o změně závazků, a tudíž nepodléhají zdanění. Z obsahu správního spisu zcela jasně vyplývá, že stěžovatel předmětné pohledávky ve výši 4.990.000 Kč evidoval v účetnictví jako součást celkových pohledávek a současně je v daňovém přiznání vykazoval jako pohledávky z obchodního styku, přičemž v příslušných výkazech daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období neuváděl, že by nějaké půjčky poskytl. Formuláře pro přiznání k dani z příjmů fyzických osob přitom až do roku 2004 umožňovaly naprosto jasné rozlišení „*pohledávek (bez půjčky)*“

a „úvěrů a půjček poskytnutých“. Stěžovatel však předmětné směnky uváděl stále jako pohledávky, přičemž v kolonce poskytnutých úvěrů a půjček uváděl 0 Kč. Argumentoval-li stěžovatel tím, že se společností AJAR, spol. s r. o. postupně uzavřel tři dohody o změně závazku ve smyslu ust. § 516 obč. zák., k nimž byly vystaveny tři směnky v totožné výši, přičemž předmětem dohod bylo ujednání o zániku pohledávek vzniklých na základě uzavřené mandátní smlouvy s tím, že zaniklé závazky se nahrazují třemi vlastními směnkami ve stejné výši jako zaniklé závazky, pak podle Nejvyššího správního soudu uvedené dohody prokazují pouze, že pohledávky z obchodního styku mezi společností AJAR, spol. s r. o. a stěžovatelem existovaly. Nejednalo se však o důkaz prokazující, že původní pohledávky z titulu mandátní smlouvy k uvedeným datům zanikly a již neexistují a vznikly pohledávky nové z titulu půjčky. Stěžovatel toto své tvrzení o poskytnutí půjčky společnosti AJAR, spol. s r. o., neprokázal relevantními důkazními prostředky. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že vznik půjčky, která se řadí k tzv. reálným kontraktům, předpokládá nejen dohodu stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníkovi, z čehož vyplývá, že stěžovatel, kterého v tomto smyslu stíhalo břemeno důkazní, měl možnost tuto skutečnost prokázat. Podstata původních pohledávek tak nebyla v daném případě jakkoliv změněna. Tomuto závěru ostatně svědčí i způsob účtování stěžovatele. Pokud by totiž původní pohledávky skutečně v letech 1998, 2000 a 2001 zanikly, neměly být dále ve stěžovatelově účetnictví evidovány a stěžovatel měl provést i příslušnou úpravu základu daně. Nejvyšší správní soud proto vyhodnotil závěry krajského soudu jako souladné se zákonem o daních z příjmů, protože stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že poskytl společnosti AJAR, spol. s r. o. půjčku ve výši 4.990.000 Kč, na základě níž byly vystaveny tři směnky vlastní, a tudíž že tato půjčka nepodléhá zdanění.

Co se týče námítky stěžovatele, že správní orgány odůvodnily svá rozhodnutí motivací stěžovatele eliminovat pro něj nepříznivé daňové důsledky, avšak nepředložily o tom důkazy, Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí správních orgánů jsou zcela jasně a srozumitelně odůvodněna nesplněním povinnosti stanovené v ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a neunesením důkazního břemena stěžovatelem ohledně jeho tvrzení, že původní závazky zanikly a vznikly nové z titulu půjčky. Pokud správní orgány, a to zcela okrajově, zmínily účelovost stěžovatelova jednání, jednalo se o nepodloženou fabulaci nemající jakýkoliv vliv na zákonost napadeného správního rozhodnutí.

S ohledem na výše uvedené není rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak 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 odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. února 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu