



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce M. C., Inc. proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2003, čj. 11404/12/02, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2004, čj. 8 Ca 135/2003-36,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2004, čj. 8 Ca 135/2003–36, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad pro Prahu 2 stanovil dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 7. 2002, čj. 97857/02/002514/7517, základ daně z příjmů žalobce [§ 20 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)], za zdaňovací období roku 1998 částkou 96 194 000 Kč, daň ze základu daně částkou 33 667 900 Kč, a doměřil žalobci daň ve výši 23 328 550 Kč [§ 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)].

Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 1. 4. 2003, čj. 11404/12/02.

II.

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 30. 12. 2004, čj. 8 Ca 135/2003–36, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyšel přitom ze závěru, že správce daně porušil povinnost stanovenou § 12 daňového řádu a nese-psal protokoly o jednáních, která nepochybně proběhla. S ohledem na absenci protokolů nemohl žalovaný seznat předcházející průběh daňového řízení, tento přezkoumat a zhodnotit odvolací námitky (§ 50 odst. 3 d. ř.). Neobstojí přitom tvrzení žalovaného, že žalobce o sepsání protokolu neřádal.

Správce daně podle městského soudu rovněž nesdělil žalobci své pochybnosti o správnosti postupu žalobce při zaúčtování dohadné položky do účetního období 1998, a vyjádřil je až ve správě o provedené daňové kontrole při navýšení daňového základu pro rok 1998 o spornou položku, nedal tedy žalobci možnost vyjádřit se k jeho závěrům. Tato vada nemůže být zhojena konstatováním žalovaného, podle nějž správce daně provedl dokazování zhodnocením dokladů předložených žalobcem a zhodnocení důkazů vyplývá ze správního spisu. Vada není zhojena ani sdělením důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu. Důkazní břemeno ležící na správci daně [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.] nezbavuje daňový subjekt práv uvedených v § 16 daňového řádu. Důkazní povinnosti správce daně odpovídá povinnost daňového subjektu prokazovat správnost údajů uváděných v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 d. ř.) a tento subjekt je oprávněn prokazovat svá tvrzení odlišná od zjištění správce daně.

Městský soud rovněž uvážil, že žalobce promítl s odvoláním na § 3 a § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), do účetnictví za rok 1998 snížení ceny, k němuž došlo v roce 1999, a to prostřednictvím účetního zápisu na vrub tržeb ve prospěch dohadné položky, čímž snížil výši příjmů v tomto období. Správce daně s takovým postupem nesouhlasil a tvrdil, že žalobce nemohl v roce 1998 účtovat o skutečnostech zjištěných a dohodnutých v roce 1999. Žalovaný argumentoval datem uzavření dohod o snížení ceny a vystavení dobropisů a nezabýval se tím, kdy se žalobce dozvěděl o snížení cen. Žalobce přitom v odvolání tvrdil, že o snížení cen věděl již v roce 1998. Z dohod o snížení ceny uzavřených mezi žalobcem a společností A. a. s. a mezi žalobcem a společností S., a. s., ze dne 25. 3. 1999 přitom podle městského soudu vyplývá, že jednání o úpravě ceny za část služeb probíhala již v roce 1998. Skutkový stav, který vzal správní orgán za základ svého rozhodnutí tak nemá oporu ve správním spisu.

Soud vyslovil, že z hlediska posouzení věci je rozhodující, zda žalobce věděl v době uzavírání účetních knih, že poskytne slevu na poskytnuté služby, a zda tedy vytvořil dohadný účetní zápis důvodně. Samotný den uskutečnění účetního případu není rozhodný, neboť z něj nelze vyvodit souvislost výnosů či nákladů se zdaňovacím (účetním) obdobím (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví).

Městský soud neshledal rozhodnou ani skutečnost, že faktury vystavené žalobcem za poskytnuté služby nebyly stornovány.

III.1

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. tvrzenou nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Ve stížnosti uvedl, že správce daně seznámil dne 4. 2. 2002 žalobce s nejasnostmi, které je potřeba odstranit u kontrolovaných dokladů a dne 25. 2. 2002 se uskutečnila schůzka v sídle žalobce, na které byly projednány otázky týkající se soupisu dokladů ze dne 4. 2. 2002 a byly předloženy doklady k účtování dobropisů r. 1999 na dohadné položky aktivní, které byly účtovány na účet 388. Správce daně v obou případech pořídil úřední záznamy. Žádný předpis přitom správci daně neukládá, aby z každého kontaktu v průběhu daňové kontroly pořizoval protokol o ústním jednání a žalobce mohl kdykoliv o sepsání protokolu o ústním jednání požádat. Žalobce námitky proti postupu správce daně neuplatnil ani v průběhu daňové kontroly, ani při projednání zprávy o daňové kontrole. Zákon o správě daní nedefinuje pojem ústní jednání, za které nelze považovat každý rozhovor s daňovým subjektem. Procesní práva žalobce tak nebyla porušena, a to ani stěžovatelem, který měl k dispozici dostatek důkazních prostředků. Absence protokolů z ústních jednání proto neměla za následek nemožnost objektivního posouzení vzniklé daňové problematiky.

Žalobce jednal v září r. 1998 se svými klienty o změně smluvních cen. Dohody o snížení cen pak uzavřel 25. 3. 1999, resp. 17. 5. 1999. Na jejich základě vystavil dobropisy na služby poskytnuté a vyfakturované v roce 1998, dobropisy zaúčtoval do období května 1999 a uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který správce daně uznal. V hlavní knize žalobce zaúčtoval v roce 1998 vydané faktury na stranu Má dáti účtu 311 - odběratelé a na stranu Dal účtu 602 tržby z prodeje služeb. Žalobce, který zároveň předpokládal, že v roce 1999 sníží vyfakturované ceny, již v roce 1998 snížil výnosy o toto předpokládané snížení, a to souvztažností Má dáti účtu 602 a Dal účtu 388.

Žalobce vyfakturoval cenu dohodnutou na základě obchodních smluv, a k vystavení dobropisů došlo až na základě ujednání a zjištění v roce 1999. Žalobce zaúčtováním na vrub účtu 602 snížil výnosy roku 1998, přičemž pohledávky na účtu 311 ponechal v roce 1998 v původní výši. Na jedné straně tedy snížil výnosy, ale na druhé straně nechal nezměněnou výši pohledávky, která se k těmto výnosům vázala.

Žalobce postupoval v rozporu s pravidly zaúčtování na účet 388 dohadné položky aktivní, která předpokládají, že příjem patří do daného účetního období, neboť snížil výnosy a zařadil je do následujícího účetního období. Faktury byly vystaveny a tvorba dohadné položky a zaúčtování na účty dohadných položek nemá právní oporu.

V platné právní úpravě účetní evidence neexistuje opora pro postup žalobce, který vycházel při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za rok 1998 ze svého hospodářského výsledku před zdaněním, zjištěného v účetních knihách, jehož součástí bylo snížení výnosů na základě dohadné položky k předmětným dobropisům.

Žalobce neprokázal oprávněné snížení výnosů na účtu 602 a předpoklad v době sestavení účetní závěrky, že bude upravovat cenu vyfakturovaných služeb někdy v následujícím období, není dostatečným důvodem pro zaúčtování snížení výnosů. Skutečnost, že dobropisy byly vystaveny v roce 1999, přestože se vážou k fakturám vystaveným v roce 1998, je rozhodující pro zaúčtování dokladu do příslušného časového období. Původně vystavené faktury zůstaly v platnosti, nebyly stornovány ani opravovány a teprve termín zdanitelného plnění uvedeného na dobropisech představuje datum, kdy bylo provedeno snížení původně vyfakturovaných cen. Správce daně pak provedl zohlednění dobropisů v roce 1999. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k poslednímu dni účetního období, v posuzované věci k 31. 12. 1998, a žalobce k tomuto datu zahrnul

do účetních knih doklady vystavené na základě skutečností, které do konce účetního období ještě nemohly být známé.

Stěžovatel vytýká městskému soudu nesprávné posouzení způsobu zaúčtování vzniklého případu a neprovedení jeho podrobného rozboru.

Městský soud uzavřel, že je rozhodující, zda žalobce věděl v době uzavírání účetních knih, že bude poskytnuta sleva, a ve světle této skutečnosti hodnotit, zda žalobce vytvořil dohadný účetní zápis důvodně.

Ze závěru městského soudu nevyplývá, zda žalobce mohl a měl dohadnou položku tvořit, pokud ano, tak jakým způsobem, a v souladu s jakým ustanovením účetních předpisů mělo být postupováno – zda se jednalo o dohadnou položku na dobropisy, na slevu z ceny, případně na podnikatelské riziko. Z napadeného rozsudku není zřejmé, jak mělo být o daném případě účtováno. Městský soud se nevyjádřil ke skutečnosti, že použití dohadného účtu aktivního ve vazbě na snížení výnosů není podle platných účetních předpisů přípustné.

Městský soud nepovažoval za relevantní skutečnost, že vystavené faktury nebyly stornovány. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí a domnívá se, že faktura vystavená na základě obchodního vztahu představuje nárok na pohledávku, která z ní vyplývá, hodnota pohledávky je dána nominální hodnotou vystavené faktury a změna hodnoty pohledávky se musí provést úpravou faktury pomocí dobropisu nebo storna.

Žalobce nepřipustně argumentoval zápisem, kdy na straně Má dáti účtu 602 snížil výnos, aniž by tento způsob zaúčtování promítl do snížení pohledávek na účtu 311. Jeho postupem mohlo dojít k situaci, kdy by vykazoval na výnosech sníženou částku, ale v inventarizaci pohledávek by vykazoval původní vyšší částku.

Městský soud svým závěrem, podle něž pro posouzení správnosti zaúčtování není rozhodný samotný den uskutečnění účetního případu, tj. den vystavení dobropisu, vyvrací základní principy vedení účetnictví.

Věcná a časová souvislost nákladů a výnosů v účetní evidenci se zachycuje na speciálních účtech časového rozlišení, které jsou podle svého charakteru součástí hospodářského výsledku. Tím se zachycuje věrný obraz účetnictví, který ovšem musí vycházet ze správného posouzení obchodního případu. Hospodářský výsledek pro potřebu stanovení daňového základu pak lze upravit pouze v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů. Žalobce stanovením hospodářského výsledku v nesprávné výši porušil účetní předpisy. Stěžovatel posoudil snížení výnosů z titulu vystavení dobropisů jako účetní případ roku 1999 a v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu provedl jejich zohlednění v roce 1999.

III.2

Žalobce navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou. Tvrzení stěžovatele, že správce daně dbal při daňové kontrole práv žalobce, nemá oporu ve spisovém materiálu. Ustanovení § 12 daňového řádu stanoví výslovnou povinnost sepsat protokol o každém ústním jednání v daňovém řízení, tedy i v průběhu daňové kontroly. Ústním jednáním je třeba rozumět každé jednání v daňovém řízení, při kterém je daňový subjekt nebo třetí osoba v osobním kontaktu s pověřeným pracovníkem správce daně a projednávají se okolnosti mající dopad na správné stanovení daňové povinnosti.

Správce daně ovšem nepochybil pouze ve vztahu k § 12 daňového řádu, ale porušil i ustanovení § 2, § 16 a § 31 daňového řádu. Správce daně bez součinnosti s žalobcem a bez dokazování ve věci zpochybňovaného účtování dohadné položky zvýšil ve zprávě o kontrole základ daně, své pochybnosti žalobci předem nesdělil, ani je s ním neprojednal a neumožnil tak žalobci, aby bylo ve vztahu ke sporným skutečnostem řádně vedeno dokazování.

Stěžovatel ani správce daně se nezabývali zkoumáním skutkového stavu, přestože žalobce transakci vysvětlil a doložil pro její osvětlení zásadní doklady. Závěr stěžovatele, podle kterého měly být dobropisy zaúčtovány až do roku 1999, nemá oporu ve skutkovém stavu ani ve spisovém materiálu, a naopak z dohod uzavřených mezi žalobcem a jeho klienty vyplývá, že relevantní jednání vedoucí k těmto dohodám začala již v roce 1998. Obě dohody byly správci daně k dispozici již v průběhu daňové kontroly, ten si je však vyžádal až po vydání rozhodnutí I. stupně v průběhu odvolacího řízení. Městský soud dospěl ke správnému závěru, že skutková zjištění provedená správními orgány byla neúplná a procesně vadná.

K vytýkanému způsobu účtování žalobce uvedl, že pohledávky vyplývající z uzavřených smluv, účtované na účtu 311, musely zůstat v roce 1998 v původní výši, protože ujednání o snížení ceny byla dokončena až v roce 1999. Dobropisy ještě nebyly fyzicky vystaveny, proto žalobce mohl své vědomí o snížení ceny promítnout pouze pomocí dohadného účtu. Touto skutečností se nemění ničeho na tom, že se posuzované snížení výnosů vztahovalo věcně i časově k roku 1998. Žalobce nemohl stornovat původní faktury, neboť byl přes probíhající jednání o snížení dohodnuté ceny vázán uzavřenou smlouvou a nemohl proto odpovídající účetní zápis pohledávka/výnos (311/602) stornovat. Stěžovatel navíc zcela pominul argumentaci žalobce, spočívající v odkazu na stanovisko prezidenta Komory auditorů, v předmětné věci, na které žalobce výslovně odkázal.

IV.

Kasační stížnost je důvodná. Nejvyšší správní soud o ní uvážil, vázán jejím rozsahem a důvody (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Stěžovatel vymezil důvod kasační stížnosti odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí, spočívající v jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, nebo jiné vadě řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Navzdory tomuto vymezení ovšem obsah stížních námitek směřuje spíše ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Rozsudek lze považovat za nepřezkoumatelný, pokud soud svou argumentaci opře o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, anebo v případě, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 133/2004 Sb. NSS), dále např. při absenci základních zákonných náležitostí rozsudku bez možnosti seznat, o jaké věci bylo rozhodováno nebo jak bylo rozhodnuto, a také např. pokud by byl výrok rozsudku v rozporu s jeho odůvodněním, nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. č. 244/2004 Sb. NSS).

Podobné vady však stěžovatel městskému soudu nevytýká. V namítaném neprovedení podrobného rozboru účetního případu, který je ve věci posuzován, pak Nejvyšší správní soud nespatřuje nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jakkoliv je hmotněprávní posouzení věci provedené městským soudem ve své stručnosti na samé hraně přezkoumatelnosti, důvody jsou z něj patrné. Nejvyšší správní soud se proto dále v souladu s obsahem kasační stížnosti a v rozsahu jí uplatněných námitek zabýval rozsudkem městského soudu především z hlediska právního posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel namítá nesprávné posouzení své zákonné povinnosti dané § 12 daňového řádu, podle nějž správce daně sepíše o ústním jednání v daňovém řízení protokol, který je veřejnou listinou a jehož opis vydá daňovému subjektu, s nímž bylo jednáno. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že vyhotovení protokolů o ústním jednání je obecnou povinností uloženou správci daně zákonem (§ 12 daňového řádu), přičemž daňový řád nevymezuje případy jednání správce daně, za kterých nemusí být protokol o ústním jednání pořízen. Daňový řád tak nedává správci daně žádný prostor pro uvážení, zdali protokol o ústním jednání sepíše, případně zda vyhoví žádosti daňového subjektu o vyhotovení protokolu, nýbrž obligatorně zakotvuje jeho povinnost vždy protokol sepsat. Městský soud se proto nemýlil v konstatování, že tato povinnost se týká všech ústních jednání, k nimž dojde v průběhu daňového řízení a je nutné přisvědčit tomu, že tento nedostatek by nemohl být zhojen ani tím, že daňový subjekt o jeho sepsání nepožádal.

Přestože zákon prisuzuje protokolu o ústním jednání význam již jen tím, že jej považuje za veřejnou listinu a stanoví jeho obligatorní náležitosti, nedefinuje sám termín ústní jednání. Nejvyšší správní soud již dříve judikoval (rozsudek ze dne 23. 12. 2005, čj. 4 Afs 32/2004–94, www.nssoud.cz), že je třeba odlišit ústní jednání „*od jednotlivých úkonů správce daně v průběhu daňové kontroly, které nemusí být současně ústním jednáním. ... Ústním jednáním se totiž především rozumí možnost osobního vyjádření účastníka řízení k podkladům pro rozhodnutí. Samotnou kontrolní činnost však nelze považovat za ústní jednání. Sepisování protokolů o každém úkonu kontrolní činnosti by správce daně neúměrně zatěžovalo a zdržovalo ...*“. V témže rozsudku ovšem Nejvyšší správní soud posoudil jako samoúčelný argument stěžovatelky, že nemohla uplatnit své námitky proto, že správce daně nesepisoval v průběhu daňové kontroly protokoly o ústním jednání. Podobně v rozsudku ze dne 10. 5. 2006, čj. 1 Afs 69/2005–164 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uzavřel, že správce daně zkrátil stěžovatele na jeho právech, když s ním nesepsal protokol o zahájení daňové kontroly a namísto protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyhotovil dodatečně úřední záznam, ale i zde v kontextu celé posuzované věci dovodil, že uvedená pochybení správce daně neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 60/2005–115 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud konstatoval, že i když došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, bylo nutno zkoumat, zda mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. I z judikatury Ústavního soudu ostatně plyne, že je relevantní především to, zda má případné pochybení vliv na porušení základních procesních principů, např. zda bylo účastníku upřeno právo účastnit se výslechu svědka, klást svědku otázky, apod. (srov. např. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, www.judikatura.cz).

V nyní posuzované věci není pochyb o tom, že mj. ve dnech 4. 4. 2002 a 25. 2. 2002 byl správce daně ve vztahu k žalobci v rámci kontrolní činnosti aktivní, ale je sporný

výklad této aktivity. Správce daně nepovažoval seznámení žalobce s nejasnostmi, které je třeba odstranit u dokladů předložených mu ke kontrole, za ústní jednání a nesepsal s žalobcem protokol. Obdobně postupoval v rámci dalšího kontaktu dne 25. 2. 2002, kdy s žalobcem v jeho sídle projednával otázky týkající se podkladů pro rozhodnutí. Nejvyšší správní soud považuje uvedené kontakty správce daně a žalobce za ústní jednání, jejichž účelem bylo získání podkladů pro rozhodnutí, objasnění věci a správné stanovení daňové povinnosti. Povaha věci proto vyžadovala, aby správce daně sepsal o kontaktu s žalobcem protokol, který nemůže být formálně nahrazen ani úředními záznamy, ani případnou následnou korespondencí mezi správcem daně daňovým subjektem. Posledně uvedené dokumenty totiž na rozdíl od protokolu např. nemají povahu veřejné listiny se všemi procesními důsledky. Na druhé straně - a to je pro rozhodnutí podstatné - Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze spisů nelze dovodit, že by tato skutečnost ovlivnila zákonnost napadených rozhodnutí a ani žalobce netvrdí, že by obsahem jednání byla např. skutečnost, jež měla být v protokolu zachycena a zachycena nebyla.

Dále stěžovatel vytkl městskému soudu závěr o porušení § 50 odst. 3 daňového řádu. To mělo spočívat v tom, že v rámci odvolacího řízení nebyl dostatek důkazních prostředků pro posouzení vzniklé situace a chybění protokolů mělo za následek nemožnost objektivního posouzení sporných otázek. Jak uvedeno, samotný fakt nedostatku protokolů o ústním jednání nezakládá automaticky nemožnost objektivního posouzení věci v odvolacím řízení, zejména je-li možné dovodit průběh daňového řízení na základě obsahu spisu, např. úředních záznamů či korespondence správce daně s daňovým subjektem, jakkoliv tyto doklady nejsou formálně srovnatelné s protokolem o jednání. V hodnocení vlivu toho, že nebyly pořízeny protokoly o ústním jednání, na zákonnost rozhodnutí ve věci samé se tedy v posuzované věci Nejvyšší správní soud s městským soudem neztotožnil.

Městský soud přisvědčil žalobci v názoru, že mu správce daně v průběhu daňové kontroly nesdělil pochybnosti co do zaúčtování dohadné položky do účetního období 1998, a vyjádřil je až ve zprávě o provedené daňové kontrole při zvýšení daňového základu pro rok 1998 a nedal tak žalobci možnost k věci se vyjádřit. Důkazní břemeno ležící na správci daně [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.] nezbavuje daňový subjekt práv uvedených v § 16 daňového řádu a daňový subjekt má právo prokazovat svá tvrzení odlišná od zjištění správce daně (§ 31 odst. 9 d. ř.).

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že daňový subjekt má např. právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky [§ 16 odst. 4 písm. c) d. ř.], podávat námítky proti postupu pracovníka správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) d. ř.], a na neposledním místě právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a právo případně navrhnout jeho doplnění [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.].

Uzavřel-li městský soud, že správce daně upřel žalobci právo vyjádřit se k věci, jestliže své pochybnosti vyjevil až ve zprávě o daňové kontrole, není takový závěr správný. Projednání zprávy o daňové kontrole totiž představuje součást daňové kontroly a daňový subjekt má v této fázi řízení stále ještě zákonnou možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění. Nedal-li správce daně najevo své pochybnosti o určitých skutečnostech v průběhu daňové kontroly, a učinil tak až ve zprávě o daňové kontrole, učinil tak nepochybně v procesní fázi, v níž může daňový subjekt stále využít práva daného mu § 31 odst. 9 daňového řádu a navrhnout důkazy, které by mohly

pochybnosti správce daně vyvrátit. Žalobce ovšem v posuzované věci vyjádřil pouze obecný nesouhlas se závěrem správce daně, aniž by s ním věcně polemizoval, aniž by navrhol důkazy vyvracející závěr správce daně a aniž by jakkoliv vznesl pochyby o způsobu zjištění správce daně. Jakkoliv Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalobci, že závěr správce daně je velmi stručný, odkaz mj. na ustanovení účtové osnovy týkající se dne uskutečnění účetního případu v kontextu účtování roku 1998 a dobropisů z roku 1999 zcela zřejmě vyjadřuje důvod, pro který správce daně shledal snížení daňového základu neoprávněným. Omezil-li se žalobce na obecný nesouhlas s kontrolním závěrem, a nevyžádal si např. ani lhůtu pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, nelze mít za to, že mu správce daně upřel práva vyplývající z § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již pouze na okraj poznamenává, že žalobce ostatně ani v dalším řízení nenavrhl důkazy, které by zjištění správce daně zpochybnily, a polemizoval především s právním posouzením problému provedeným správními orgány. Co do hmotněprávního posouzení věci Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji argumentaci dále.

Stěžovatel dále polemizoval s městským soudem v závěru, jímž městský soud nepřisvědčil postupu stěžovatele, který neuznal jako položku snižující základ daně žalobce částku ve výši 66 632 401,40 Kč, účtovanou do účetních výnosů roku 1998 jako dohadná položka aktivní se vztahem k roku 1998. Městský soud se přiklonil k názoru žalobce, který s odkazem k § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnul do svého daňového základu za rok 1998 dobropis, vystavený v roce 1999, na poskytnutou slevu z ceny za plnění poskytnuté v roce 1998. Žalobce zdůraznil věcnou a časovou souvislost těchto příjmů s rokem 1998 a poukázal na obsah dohody o snížení ceny. Žalobce uzavřel v roce 1998 rámcovou smlouvu o poskytování poradenských služeb. V průběhu roku 1998 byly žalobci vytýkány nedostatky sjednaného plnění, žalobce tyto námítky (reklamace) uznal a koncem roku 1998 začal vyjednávat o snížení dříve sjednané a vyfakturované ceny za poskytnuté služby. Poté (17. 5. 1999) žalobce uzavřel dohodu o snížení cen. Popsané snížení vyfakturované ceny žalobce proúčtoval již v roce 1998 tak, že částku 66 632 401,40 Kč převedl na účet dohadné položky aktivní, čímž se stala součástí hospodářského výsledku za rok 1998. Účetním dokladem pro tuto účetní operaci jsou dobropisy vydané dne 17. 5. 1999.

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 (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti mj. pro právnické osoby stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů.

Účetními předpisy bylo třeba rozumět především Opatření federálního ministerstva financí, čj. V/20 100/92, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Opatření“).

Na dohadné účty aktivní se účtují takové položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z nich přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům (Opatření, příloha č. 2, účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy, čl. IX, odst. 9).

Nejvyšší správní soud tu přisvědčuje stížní námitce o tom, že městský soud zaúčtování dobropisů nesprávně posoudil. Pokud by byly dodrženy stanovené podmínky účtování dohadných položek a podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, jednalo by se o daňově uznatelné položky. V posuzované věci však žalobce podmínky účtování porušil. V době sestavení účetní závěrky nejenže nemohl vymezit kdy (a v jaké výši) bude sleva poskytnuta, ale s ohledem na skutečnost, že jednání o poskytnutí slevy teprve probíhala, nemohla tu být ani jistota, že jednání bude skutečně ukončeno poskytnutím slevy. Sporná částka tak mohla a měla být zaúčtována teprve jako náklad roku 1999. Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil žalobci, že slevy poskytnuté v roce 1999 vytvářejí věrný obraz o jeho hospodaření v roce 1998. Nejen výše slevy, ale sleva samotná byla dohodnuta až v roce 1999 - proto měla být v tomto roce zaúčtována.

Podle § 3 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2000, platilo, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (účetní období). Není-li možno uvedenou zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž tyto skutečnosti zjistily. Účetním obdobím je kalendářní rok. Podle § 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.

Z citovaných předpisů vyplývá, že jednou ze zásadních zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků (tzv. akruální princip). Ten znamená, že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze (nebo jejich ekvivalent). K zaúčtování pak dochází za období, k němuž se tyto transakce vztahují. Cílem je vykázat v relevantním období všechna aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které v daném období vznikly, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Akruální princip zásadním způsobem determinuje zjišťování hospodářského výsledku a vyjadřuje jednu ze zásad účetnictví - nezávislost účetních období.

V posuzované věci je nutno zvláště zdůraznit, že smlouva (dohoda o snížení cen za poskytnutá plnění) nebyla potvrzením (deklarací) práv a povinností již dříve existujících, ale z hlediska povinnosti žalobce poskytnout slevu měla konstitutivní povahu, smlouvou tato povinnost teprve vznikla. Proto v roce 1998 žalobce nemohl vytvářet a účtovat o dohadné položce aktivní, neboť v době sestavení účetní závěrky mu nemohly poskytnutí slevy ani její výše být známy. Dohadné účty jsou nástrojem, jímž účetní jednotky účtují o aktivech a pasivech, jejichž výši jsou zpravidla schopny odhadnout a účtuje se na nich o skutečnostech již vzniklých, jakkoliv nemusí být v danou chvíli známou jejich přesná výše, nikoliv o skutečnostech, které vzniknou v budoucnu. Volba účtu, na němž bude konkrétní položka účtována, je poskytnuta daňovému subjektu, který ovšem současně tíží důkazní břemeno co do splnění podmínek pro použití daného účtu.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z dokazování provedeného správcem daně vyplynulo, že žalobce neoprávněně snížil základ daně za rok 1998, neboť slevy z ceny bylo možné zahrnout do nákladů (výdajů) vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zisku teprve v účetním období, v němž byly skutečně dohodnuty. Správní orgán dokazováním zjistil, že k dohodě o konkrétní výši slevy z fakturovaného plnění či k algoritmu stanovení její výše nedošlo. Jeho postup, kterým z výdajů uplatněných žalobcem při výpočtu základu daně vyloučil částku poskytnutých slev uplatněnou v rozporu se zákonem, lze proto považovat za správný a stěžovatel řádně dospěl k závěru, že žalobce postupoval v rozporu se zákonem, když na dohadné účty zaúčtoval částku ve výši, která v době sestavení účetní závěrky nebyla přesně určena, resp. nebylo zřejmé, zda vůbec a v jaké výši bude snížení fakturované částky poskytnuto. Přesto žalobce tuto částku uplatnil při výpočtu základu daně ve smyslu § 23 zákona o daních z příjmu.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil rozsudek městského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. září 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu