



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ČETRANS a. s.**, se sídlem Revoluční 3289/13, Ústí nad Labem, zastoupena Mgr. Martinem Petrošem, advokátem se sídlem Záběhlická 3254/51, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 4. 2008, č. j. 15 Ca 13/2007 – 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 4. 2008, č. j. 15 Ca 13/2007 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 29. 4. 2008, č. j. 15 Ca 13/2007 - 31, zamítl jako nedůvodnou žalobu žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 14. 11. 2006, č. j. 17705/06-1200, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 26. 8. 2005, č. j. 168257/05/214913/5607, jímž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 7 156 510 Kč a současně byla zrušena její daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 25 884 393 Kč. Krajský soud především neshledal důvodnou námitku o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daňové povinnosti, protože rozhodným úkonem přerušujícím běh této lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla výzva správce daně podle ustanovení § 43 citovaného zákona k odstranění pochybností ze dne 14. 8. 2001. Ve věci samé dospěl krajský soud k závěru, že důvodem, proč nebyly úroky z prodlení uznány jako oprávněný výdaj ve zdaňovacím období roku 1998, byla okolnost, že stěžovatelka o nich v tomto zdaňovacím období neúčtovala a nikoliv to, že by nebyly v tomto zdaňovacím období zaplacený. Stěžovatelka se proto mylně domnívá, že se na úroky vyloučené z daňově uznatelných výdajů nevztahuje režim sankčních úroků. V tomto směru nelze pominout ani to, že rozporované úroky sama stěžovatelka v daňovém řízení označovala za sankční úroky. S poukazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. f), § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „zákon o daních z příjmů“), na zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), jakož i na opatření FMF č.j. V/20 100/1992, jímž se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „postupy účtování“) má krajský soud za to, že sankční úroky bylo možné považovat za daňově uznatelný výdaj jen za předpokladu, že o nich bylo náležitě účtováno v identickém zdaňovacím období. Pokud by stěžovatelka o těchto bankou předepsaných úrocích v rozhodném období účtovala, potom by jí vznikla možnost uplatnit zaúčtovanou výši úroků jako daňový výdaj. Pokud tedy stěžovatelka účtovala o těchto sankčních úrocích za rok 1998 v roce 2001, bylo možno je zahrnout do daňově uznatelných nákladů až v tomto zdaňovacím období (§ 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů). Krajský soud neshledal důvodnou rovněž námitku a argumentaci stěžovatelky, že lze požadovat uplatnění daňově uznatelných nákladů zpětně, a to s poukazem na ustanovení § 23 odst. 3 písm.c) bod 2. zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že toto ustanovení nabylo účinnosti až 1. 1. 2001 (viz čl. II. zák. č. 492/2000 Sb.). Proto nelze souhlasit s jejím názorem, že se nejedná o rozdílnou právní úpravu, nýbrž že přijetím tohoto zákona (č. 492/2000 Sb.) došlo pouze k legislativně technickému zpřesnění předcházející zákonné úpravy. Tento závěr se podle krajského soudu shoduje i s důvodovou zprávou k zákonu č. 492/2000 Sb. Krajský soud, s poukazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, (publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1264/2007), nepřisvědčil rovněž námitce stěžovatelky, že finanční ředitelství pochybilo, pokud od základu daně neodečetlo doposud stěžovatelkou neuplatněnou ztrátu z předchozích let. Tímto judikátem totiž došlo k překonání právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 165/2004 - 103, na který nepřipadně stěžovatelka poukazuje. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku, že stěžovatelka nebyla seznámena s novým hodnocením důkazů po provedeném doplnění výsledků dosavadního daňového řízení, resp. se změnou důvodů, pro které nebyly sankční úroky finančním ředitelstvím uznány jako daňově uznatelné výdaje (náklady). Je tomu tak proto, že správní orgán dostal povinnosti stanovené v ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. U ústního jednání konaného dne 11. 9. 2006, jak vyplývá z protokolu č. j. 188389/06/214932/0293, byla stěžovatelka seznámena s novým vyhodnocením důkazů a rozhodnutí o odvolání se pak opíralo o stejné závěry jako správce daně. Správní orgán však nebyl, jak se zcela mylně stěžovatelka domnívá, povinen projednávat s ní jakékoliv další reakce na podané nové vyhodnocení věci. Další projednávání rozdílného právního názoru (již jednou sděleného) finančního ředitelství se stěžovatelkou by proto bylo zcela nadbytečným. V této souvislosti pak nelze přehlédnout, že finanční ředitelství s následujícími námitkami stěžovatelky ze dne 10. 10. 2006 správně naložilo jako s doplněním odvolání a posléze se s nimi náležitě vypořádalo ve svém rozhodnutí. Pokud stěžovatelka v obecně formulovaném stížním bodě namítala, že správní orgány hodnotily důkazy izolovaně a bez jejich vzájemné souvislosti, krajský soud konstatoval, že nic takového z předloženého správního spisu ani z podrobného odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů neobsahuje žádné omezení, které by vázalo uznatelnost úroků jako daňového nákladu na skutečnost, zda o nich bylo v souladu s účetními postupy účtováno v příslušném období do účetních nákladů či nikoliv. Pokud tedy lze podle zákona o daních z příjmů úroky podle účetních předpisů účtované na účet 562 zahrnovat do daňových nákladů, jedná se o případ předvídaný ustanovením § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů. Základ daně je tedy možno upravit (snížit) o výši úroků připadající na příslušné zdaňovací období. Ostatně citované ustanovení výslovně připouští nápravu nesprávného účetního postupu. Oproti závěru finančního ředitelství má stěžovatelka za to, že z ničeho nevyplývá, že by citované ustanovení znamenalo nějaké novum od předchozí právní úpravy, neboť se o této změně důvodová zpráva ke zmíněnému zákonu (č. 492/2000 Sb.) samostatně nezmiňuje. Vztahuje se tedy na ni ta část důvodové zprávy, ve které je uvedeno,

že v návrhu jsou zapracována také legislativně-technická zpřesnění sledující jednoznačnou interpretaci zákonné úpravy. Nemůže být také pochyb o tom, že nápravu nesprávného účetního postupu lze provést ve smyslu ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. Je proto zřejmé, že je nesprávný právní názor žalovaného finančního ředitelství i správce daně, pokud dovozují, že úroky vyčíslené a vyúčtované bankou v roce 1998 ve výši 31 612 099 Kč nelze uznat za náklad na dosažení zajištění a udržení příjmů. Finanční orgány proto při provádění daňové kontroly porušily ustanovení § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když nepřihlédly ke všemu co v daňovém řízení vyšlo najevo a nehodnotily důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Již pro tato pochybení měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit. Krajský soud též nesprávně vyvozuje, s poukazem na ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a na postupy účtování, že sankční úroky lze za daňově uznatelný náklad (výdaj) považovat pouze tehdy, bylo-li o nich náležitě účtováno v identickém zdaňovacím období. Stěžovatelka nesouhlasí s tímto závěrem, protože z hlediska zákona o daních z příjmů (§ 23 odst. 1) je třeba vždy respektovat věcnou a časovou souvislost. Pokud tedy dojde k opravě účetnictví, v daném případě k zaúčtování úroků v jiném období, než ke kterému se věcně a časově vztahují, je nutno pro účely stanovení základu daně náklad či výnos zohlednit do věcně a časově souvisejícího zdaňovacího období. Názor zaujatý krajským soudem by nutně znamenal, že by v kontextu ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů (po provedené opravě účetnictví) nebylo možno tento daňový náklad nikdy uplatnit. Takto tvrdý postup však nelze ze zákona o daních z příjmů dovodit. Opak vyplývá právě z ustanovení § 23 odst. 3 citovaného zákona. Neúčtuje-li tedy poplatník v rozporu s účetními předpisy o úrocích v období, do kterého věcně a časově spadají, ale svou chybu napraví v některém z následujících období, může tyto úroky uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze v období, se kterým tyto věcně a časově souvisí (v dané věci tedy v období za rok 1998). Vyslovený právní názor krajského soudu není proto ústavně konformní, a stejně tak je v rozporu i s principem institutu dodatečného daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. Jeho závěr, že stěžovatelkou zaúčtované úroky v roce 2001 bylo možno zahrnout do daňově uznatelných nákladů právě v zdaňovacím období roku 2001 je tudíž nesprávný, a poukaz krajského soudu na ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů je v tomto smyslu irelevantní. Proto je třeba vyjít z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož krajský soud nijak neodůvodnil své nesouhlasné stanovisko s názorem stěžovatelky, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů (ve znění zákona č. 492/2000 Sb.) není rozdílnou právní úpravou oproti předcházející právní úpravě, považuje napadený rozsudek v tomto směru za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil otázku, že nedošlo k zásahu do jejich práv, když s ní nebyly řádně projednány závěry správního orgánu, proč jí nebyly jako oprávněné uznány úroky vyčíslené a vyúčtované bankou v roce 1998 ve výši 31 612 099 Kč. Došlo tak k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého má každý právo na to, aby jeho věc byla řádně projednána. Odvolací řízení před finančním ředitelstvím není z tohoto rámce žádným ustanovením zákona vyjmuta. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Současně navrhla, aby podané kasační stížnosti přiznal odkladný účinek.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s právním názorem krajského soudu, neboť má za to, že se řádně a dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, že řízení před tímto soudem nebylo stíženo žádnou vytýkanou vadou a jeho rozsudek byl řádně a dostatečně odůvodněn. K samotným stížným námitkám směřujícím do právního posouzení věci samé odkázalo na své předchozí vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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 uplatnila

stěžovatelka v kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že u stěžovatelky byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998. Na základě zjištění zaznamenaných v protokolu ze dne 2. 6. 2005, č. j. 121908/05/214932/0293, která byla se stěžovatelkou projednána, jí byla dodatečně stanovena daň z příjmů za rok 1998 ve výši 7 156 510 Kč a současně byla zrušena její daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 25 884 939 Kč (podle platebního výměru ze dne 26. 8. 2005, č. j. 168257/05/214913/5607). V rámci odvolacího řízení finanční ředitelství ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků uložilo správci daně, aby doplnil výsledky daňového řízení, resp. odstranil jeho vady. Správce daně proto mimo jiné vyzval stěžovatelku, aby mu doložila a prokázala, kdy a jakým způsobem byla vyrozuměna o výši sankčních úroků z prodlení z titulu nesplaceného úvěru ve výši 155 000 000 Kč od firmy Agrobanka Praha a. s., jakož i kdy a jakým způsobem došlo k jejich úhradě. Stěžovatelka na uvedené výzvy reagovala předáním písemností správci daně dne 4. 8. 2006. Dne 11. 9. 2006 proběhlo u správce daně ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání výsledků doplnění daňového řízení, v jehož rámci byla stěžovatelka seznámena s hodnocením zjištěných skutečností po doplnění daňového řízení. Podle přílohy tohoto protokolu správce daně seznámil stěžovatelku s novým právním hodnocením doposud zjištěných skutečností. Při tom jednoznačně formuloval svůj závěr, že stěžovatelce nelze uznat sankční úroky za období let 1997 až 2000, které uvedla na řádku č. 160 příslušného daňového přiznání jako náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů, a to ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatelka sankční úroky za léta 1997 až 2000 v celkové výši 110 917 059 Kč zaúčtovala na účet 562 – Úroky až v březnu 2001. Protože o části těchto úroků připadajících na rok 1998 nebylo účtováno v účetním období roku 1998, nemohla být příslušná částka považována za daňově uznatelný náklad. Následně správce daně obdržel od stěžovatelky vyjádření k obsahu ústního jednání ze dne 10. 10. 2006, v němž uvedla jednotlivé argumenty k otázce uznání příslušné částky sankčních úroků jako položky snižující základ daně. Podané vyjádření posoudilo finanční ředitelství jako relevantní „doplnění odvolání“, v němž stěžovatelka právě napadala výsledky doplněného daňového řízení a jejich hodnocení. Jelikož finanční ředitelství podané odvolání neshledalo opodstatněným, rozhodlo o jeho zamítnutí. Proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud zamítl napadeným rozsudkem jako nedůvodnou.

Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítala, že krajský soud nesprávně, ve shodě s finančním ředitelstvím, posoudil otázku, že stěžovatelkou v roce 2001 zaúčtované sankční úroky z titulu nesplaceného úvěru ve výši 155 000 000 Kč, které se jinak vztahovaly zdaňovacímu období roku 1998 (v částce 31 612 099 Kč), nelze při dodatečném stanovení daně za toto zdaňovací období považovat za daňově uznatelné náklady.

Podle ustanovení § 24 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména penále a pokuty s výjimkou smluvních pokut a úroků z prodlení (poplatků z prodlení), etc.

Podle ustanovení § 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.

Podle ustanovení § 23 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta). Podle odst. 3 citovaného ustanovení se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 upraví o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů) nebo jsou do nich zahrnuté v nesprávné výši, o částky odečtené od základu daně podle § 24 odst. 2 písm. za) a § 34 odst. 3 při nedodržení stanovených podmínek, a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy. Pokud rozsah některých druhů výdajů (nákladů) je omezen nebo limitován tímto zákonem nebo zvláštními předpisy, lze je pro stanovení základu daně zahrnout do výdajů (nákladů) maximálně ve stanovené a prokazatelné výši. Podle odst. 10 citovaného ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Podle čl. III. odst. 1.2 (Účtová třída – Náklady) přílohy č. 2 k postupům účtování platilo, že na účtě 562 - Úroky se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu), v případě půjček, finančních operací (např. eskontace cenných papírů). Nepatří sem kapitalizované úroky, které se zahrnují do pořizovací ceny nehmotného a hmotného investičního majetku. Kapitalizace úroků se zahájí prvním použitím úvěru nebo půjčky na tento účel. Je-li úvěr nebo půjčka použit i na jiný účel, a to doložený věcně i hodnotově, účtují se úroky proporcionalně na jednotlivé účely.

Podle čl. II. odst. 5.4 (Účtová třída – Náklady) přílohy č. 2 k postupům účtování platilo, že na vrub účtu 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení se účtují částky závazků bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv etc.

Mezi účastníky řízení, což ostatně vyplývá i ze smlouvy o úvěru mezi stěžovatelkou a firmou Agrobanka Praha a. s. není sporu o tom, že úrok z úvěru včetně úroku z prodlení poskytnutého věřitelem, byť označován jako „sankční úrok“, byl stěžovatelkou správně účtován na účet č. 562 – Úroky, a nikoliv na účet č. 544 – Smluvní pokuty. Je proto třeba shodně se stěžovatelkou konstatovat, že režim sankčních úroků se na úroky, které finanční orgány vyloučily z nákladů, nevztahuje. Tyto úroky proto měly vstupovat do základu daně bez ohledu na jejich zaplacení, resp. pokud byly předepsány jako platební povinnost.

Mezi účastníky rovněž nebylo sporu o tom, že stěžovatelka v roce 1998, ač k tomu byla povinna (§ 1 až 7 zákona o účetnictví v návaznosti na postupy účtování) řádně neúčtovala o předepsaných úrocích za neuhrazení úvěru od věřitele, ačkoliv měla k dispozici příslušné bankovní výpisy, kde jí byly sankční úroky podle smlouvy o úvěru předepsány.

Závěr krajského soudu o nemožnosti uplatnit si uvedený výdaj (náklad) neobstojí, jak důvodně namítala stěžovatelka, v kontextu ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, stejně jako v kontextu ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. V tomto směru nelze rovněž pominout ani čl. VIII. přílohy č. 2 postupů účtování, uvozený rubrikou „Základní zásady účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování.“ Podle tohoto článku pokyny účtování účetní jednotky: a) náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí, b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy.

Pro právní posouzení dané věci je rozhodné, že se v případě předmětných úroků jednalo o úroky z bankovního úvěru, které bylo třeba správně, bez ohledu na jejich zaplacení

v rozhodném období, zaúčtovat na účet 562. Takto zaúčtované úroky vstupují do základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle něhož se pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Tímto zvláštním předpisem je zákon o účetnictví, jehož ustanovení § 3 odst. 1 stanoví, že 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.

V předmětné věci byly úroky stěžovatelce předepsány (vznik platební povinnost stěžovatelky) v roce 1998, když jí byly doručeny příslušné bankovní výpisy. Pokud v rozporu se zákonem o sankčních úrocích u bankovního úvěru za rok 1998 v rozhodném období neúčtovala, např. jim přikládala účinky běžných sankčních úroků, které vstupují do základu daně až zaplacením (účet 544), resp. předepsané sankční úroky za rok 1998 zaúčtovala až v roce 2001, ačkoliv tak měla správně učinit již v roce 1998, jednoznačně porušila příslušné účetní předpisy. Toto jednání může být postihnuo jako správní delikt, ale nemůže vést k nemožnosti domáhat se dodatečně, v mezích zákonných lhůt, provedení opravy základu daně a daně ve zdaňovacím období, s nímž předmětné náklady souvisely. Toto pochybení však mohla, s poukazem na ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví (včetně čl. VIII. odst. 1 písm. a) a b) postupů účtování) napravit tak, že by zaúčtovala tyto úroky do roku 2001 a za rok 1998 by podala dodatečné daňové přiznání (§ 41 zákona o správě daní a poplatků), v němž by uvedla příslušnou část úroků připadajících právě na rok 1998. Je tomu tak proto, že v tomto období se sankční úroky podle smlouvy o úvěru stávaly nákladem ihned (vznikem platební povinnosti), tedy nikoliv až po jejich úhradě (viz obsahové vymezení účtové skupiny 562 Opatření). V daňově uznatelných nákladech roku 2001 by po té byly účinné náklady za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2001 (od 1. 1. 2001), kdy již byla daňová účinnost úroků omezena zvláštním ustanovením zákona o daních z příjmů, tj. uvedeným ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) citovaného zákona. I když tedy stěžovatelka pochybila při účtování předmětných sankčních úroků, toto její pochybení nemůže mít za následek nemožnost provést opravu základu daně a daně v rozhodném období. Opačný názor nemůže obstát ani s poukazem na nemožnost provedení opravy účetní závěrky. Ve svém důsledku by totiž vedl ke zkrácení práv stěžovatelky.

Pro stanovení základu daně a daně pro rok 1998 se vycházelo z účetnictví a z něj vyplývajícího hospodářského výsledku, který se upravoval způsoby uvedenými v zákoně o daních z příjmů. Smluvní pokuty a úroky z prodlení (účet 562) pak byly výslovně připuštěny jako výdaj právě ustanovením § 25 odst. 1 bod f) zákona o daních z příjmů. Jelikož sankční bankovní úroky lze uplatnit v období, kdy byly předepsány, je pro jejich uplatnění rozhodné období, kdy se o nich stěžovatelka dozvěděla (např. výpisem z účtu). Podmínkou pro jejich uplatnění pak je jejich zaúčtování, a to způsobem, který stanoví zákon o účetnictví a postupy účtování. To však neznámá, že by jejich zaúčtování podmiňovalo období, ve kterém je lze daňově uplatnit. Právě naopak. Tyto předpisy umožňují, aby o skutečnostech, které se jinak vztahují k jinému období, bylo účtováno v rozdílném účetním období (viz § 3 zákona o účetnictví a čl. VIII. postupů účtování). Pokud by mělo být uplatnění konkrétního nákladu do základu daně striktně vázáno na jeho zahrnutí do hospodářského výsledku příslušného období, pak by nesprávné časové zaúčtování nutně znamenalo nemožnost uplatnit jej vůbec. Takový výklad nemůže obstát.

Důvodná však není námitka, že krajský soud pochybil, pokud napadené rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil pro vadu řízení spočívající v neprojednání závěrů správního orgánu, pro které jí nebyly jako oprávněné uznány úroky vyčíslené a vyúčtované bankou v roce 1998 ve výši 31 612 099 Kč, čímž mělo dojít k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny.

Podle čl. 38 odst. 2 Listiny má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.

Citovaný článek tedy mimo jiné zakotvuje právo vyjádřit se k prováděným důkazům a na řádné projednání věci. S tímto základním právem koresponduje zásada daňového řízení obsažená v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (srov. odst. 4 citovaného ustanovení).

Otázkou změny právního hodnocení zjištěných skutečností v průběhu daňového řízení před odvolacím správním orgánem se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudku ze dne 27. 05. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74 (www.nssoud.cz), v němž vyslovil právní názor, že „Dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb.) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti“. V této souvislosti nelze odhlédnout, byť na předmětný případ výslovně nedopadá, od právního názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04 (www.nalus.usoud.cz), v němž judikoval, že je porušením principu právního státu, který je zakotven v čl. 1 Ústavy ČR, a práva na soudní ochranu a na soudní přezkum, vyplývajícího z čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, pokud správní orgán nedá účastníku řízení možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a ke způsobu jejich zjištění ve smyslu § 33 odst. 2 správního řádu, a soud v rámci přezkumu správních rozhodnutí k této okolnosti nepřihlédne.

I s přihlédnutím k citovaným závěrům má Nejvyšší správní soud za to, že požadavku zákonnosti správního rozhodnutí finanční orgány dostojí, pokud před právním hodnocením relevantních skutečností umožní daňovému subjektu, vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru, resp. k hodnocení rozhodných skutečností. Opačný výklad by byl mimo jiné nejen zásahem do práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny, ale také do principu dvojinstančnosti daňového řízení. Je totiž právem daňového subjektu domáhat se změny zaujatého právního názoru a priori ve správním řízení, na jehož podkladě je mu stanovena příslušná částka daně. Stěžovatelka se proto mýlí, pokud se domnívá, že ze strany správních orgánů mělo být zasaženo do jejího práva upraveného v čl. 38 odst. 2 Listiny. Správní orgány řádně stěžovatelku po doplnění daňového řízení seznámily s hodnocením pro věc rozhodných skutečností, jakož i následně zaujatého právního názoru. Při tom jí byl poskytnut dostatečný časový prostor, aby na uvedené právní hodnocení věci mohla reagovat a přednést relevantní tvrzení. To také učinila a finanční ředitelství posléze přednesené argumenty stěžovatelky posoudilo jako doplnění původního odvolání. Povinnost správního orgánu projednávat „jakékoliv vyjádření stěžovatelky k věci“ v tom smyslu, jak stěžovatelka předestřela v žalobě i v kasační stížnosti (k novým skutkovým i právním okolnostem věci), však nelze dovodit z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků (srov. § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 citovaného zákona), ani z čl. 38 Listiny. Předestřený výklad by totiž nutně vedl k tomu, že by správní orgán musel vždy jakékoliv vyjádření, resp. stanovisko, daňového subjektu, které může mít vždy jen status tvrzení, s ním opětovně projednávat. Tím by pak byl nutně zmařen základní cíl daňového řízení (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud proto dospěl krajský soud v projednávané věci k závěru, že stěžovatelce bylo umožněno vyjádřit se k věci

a že skutkové a právní závěry s ní byly dostatečně projednány, je tento právní názor v souladu se zákonem.

Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že správní orgány při provádění daňové kontroly porušily ustanovení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť nepřihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a nehodnotily důkazy v jejich vzájemných souvislostech.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ustanovení § 16 odst. 8 věta sedmá zákona o správě daní a poplatků při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

V dané věci, jak vyplývá ze správního spisu, finanční orgány dostatečným způsobem zjistily rozhodné skutečnosti, přihlédly při tom ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Nelze jim ani vytýkat, že nehodnotily všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Nutno v tomto směru podotknout, že tuto námitku ani stěžovatelka blíže nespécifikovala. Okolnost, že finanční orgány dostatečně zjištěný skutkový stav věci po právní stránce nesprávně kvalifikovaly, nemůže sama o sobě svědčit tomu, že by při zjišťování skutkového stavu věci byl porušen zákon (ustanovení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Pokud proto krajský soud neshledal stěžovatelkou vytýkané pochybení finančních orgánů, posoudil tuto žalobní námitku v souladu se zákonem.

Nedůvodná je i námitka stěžovatelky, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, přičemž nepřezkoumatelnost stěžovatelka odvozuje z absence argumentů a důkazů, z nichž krajský soud dovozuje, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 492/2000 Sb. je rozdílnou právní úpravou oproti předcházející právní úpravě.

Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75; uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí NSS) dovedla, že „nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“.

Nelze proto výtky směřovat vůči odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, které by pak bylo třeba odmítnout pro nepřipustnost. V tomto směru nelze ponechat stranou, že stěžovatelka především v podané žalobě, ale ani v kasační stížnosti, neuvedla argumenty ke svému tvrzení, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2001 a jí předcházející právní úprava § 23 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000 (tj. do 31. 12. 2000) jsou shodné. Nejvyšší správní soud je vázán dispoziční zásadou (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 a § 109 odst. 3 v návaznosti na § 106 odst. 1 s. ř. s.) a nepřisluší mu vyhledávat argumenty ve prospěch tvrzení účastníků řízení, resp. stěžovatelky. Za situace, kdy stěžovatelka v kasační stížnosti neuplatnila námitku o nesprávné aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů, zůstala tato otázka stranou přezkumné činnosti Nejvyššího správního soudu.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Nejvyšší správní soud nerozhodoval o návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože bez prodloužení (ihned po předložení spisu a po nezbytném poučení účastníků řízení) rozhodl o věci samé. Za této situace potom nemohou skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, který byl publikován pod č. 173/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu