



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **KOMFI spol. s r. o.**, se sídlem Dvořákova 1001, Lanškroun, zastoupena JUDr. Ladislavem Klementem, advokátem se sídlem Václavské náměstí 76, Letohrad, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2008, čj. 8598/08-1200-604128, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 6. 2009, čj. 31 Ca 224/2008 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) zahájil dne 25. 5. 2006 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Daňová kontrola se týkala i jiných druhů daní a zdaňovacích období. Na jejím základě dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nesprávně účtovala o dodání laminovacího stroje DELTA plus společnosti KOMFI-SLOVAKIA, spol. s r. o. (dále jen „KOMFI-SLOVAKIA“). Ačkoliv smluvní strany sjednaly výhradu vlastnického práva, mělo být účtováno o výnosu z této transakce již v okamžiku dodání stroje žalobkyní společnosti KOMFI-SLOVAKIA. Dle správce daně dále žalobkyně neoprávněně uplatnila jako odečitatelnou položku dar ve výši 10 000 Kč, který byl

poskytnut subjektu, jehož sídlo se nachází mimo území ČR (konkrétně Prezídiu Hasičského a záchranného sboru Ministerstva vnitra SR). Na základě těchto zjištění doměřil správce daně žalobkyni platebním výměrem ze dne 29. 5. 2008, č. j. 60769/08/273910/4530, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 119 840 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný neshledal v postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole žádné procesní pochybení. Dále žalovaný aproboval závěr, že žalobkyně měla účtovat o dodání laminovacího stroje společnosti KOMFI-SLOVAKIA do výnosů v okamžiku dodání (tj. v roce 2004), nikoliv až okamžikem převodu vlastnického práva. Rovněž tak nesprávně zaúčtovala laminovací stroj do zásob, aniž by jej skutečně na sklad přijala (nedošlo k pohybu majetku). Při inventuře musel být zjištěn nesoulad mezi účetním a skutečným stavem. Účetnictví je přitom ovládáno zásadou přednosti ekonomické podstaty před právním stavem.

[3] Krajský soud žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl. V odůvodnění v záhlaví označeného rozsudku uvedl, že se nepřiklonil k námitce žalobkyně, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Dle krajského soudu správce daně řádně reagoval na vyjádření žalobkyně ke zprávě o daňové kontrole, a to jednak v druhé verzi zprávy o daňové kontrole předložené žalobkyni dne 18. 10. 2007, jednak protokolem o ústním jednání sepsaným dne 28. 5. 2008. Druhá a třetí verze zprávy o daňové kontrole byla pro zdaňovací období roku 2004 naprosto shodná, z čehož lze dovodit, že hodnocení a názor správce daně na zjištěné skutečnosti se již neměnily. Účelem jednání dne 28. 5. 2008 bylo reagovat na námitky žalobkyně vznesené vůči druhé verzi zprávy o daňové kontrole s tím, že se názor správce daně na stanovení daňové povinnosti žalobkyně nezměnil ani po jejím vyjádření učiněném v listopadu 2007. Správce daně zaznamenal všechny vyjádření, návrhy a námitky žalobkyně k obsahu zprávy o daňové kontrole a vyjádřil rovněž svoje stanovisko k těmto názorům. Žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech.

[4] K otázce účtování o dodání laminovacího stroje společnosti KOMFI-SLOVAKIA krajský soud uvedl, že postup žalobkyně byl nezákonný, neodpovídal principům zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tím, že při opravném účtování zaúčtovala stroj zpět na zásoby, způsobila, že stav zásob dle účetnictví neodpovídal skutečnosti, což musela žalobkyně zjistit při inventarizaci. Skutkový stav neopravňoval žalobkyni přeúčtovat fakturu na účet 384 – Výnosy příštích období. Sjednání výhrady vlastnického práva neopodstatňovalo opravné účtování, neboť o výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení. Je přitom nesporné, že k dodání stroje došlo dne 25. 5. 2004. Z pohledu účetních i daňových zákonů lze konstatovat, že dodávka výrobku byla splněna a z tohoto pohledu lze dodatek ke smlouvě považovat pouze za určitý zajišťovací prvek pro zaplacení kupní ceny. Krajský soud shledal nesprávným i názor žalobkyně, že české účetní standardy nejsou závazné. Z § 36 zákona o účetnictví plyne, že ministerstvo vydává tyto standardy, v nichž se stanoví bližší popis účetních metod a postupů účtování. Odchylku od standardů a její důvody jsou účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Hodnocení žalovaného z pohledu těchto účetních standardů bylo zákonné a odpovídalo účetním zásadám vyplývajícím ze zákona o účetnictví. Pokud však žalobkyně postupovala v souladu s Mezinárodními účetními standardy, bylo její povinností vyloučit při stanovení základu daně všechny jejich vlivy [§ 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]. Jestliže to neučinila, byl správce daně oprávněn a současně i povinen tento nesoulad upravit. Povinností daňového subjektu je respektovat věcnou a časovou souvislost mezi příjmy a výdaji v daném zdaňovacím období. V případě, že daňový subjekt zjistí porušení této zásady, je povinen provést opravu formou dodatečného daňového přiznání. Zásada upřednostnění ekonomické podstaty před stavem právním je v podstatě vyjádřena v § 28 zákona

č. 563/1991 Sb., o účetnictví, z něhož plyne, že účetní jednotky účtují i o majetku, k němuž nemají vlastnické právo. Pojem obchodního majetku je širší, v účetnictví jsou pod pojmem majetku zachycovány všechny položky zaúčtované do aktiv. Přitom majetek, o němž je účtováno, nemusí být vždy ve vlastnictví účetní jednotky.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že soud nesprávně posoudil problematiku ukončení daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud dal na stranách 4 - 6 rozsudku za pravdu žalovanému, přitom však dospěl k rozdílnému závěru než žalovaný. Žalovaný považoval za projednání zprávy o daňové kontrole úkony správce daně ze dne 28. 5. 2008. Soud však uvedl, že k projednání zprávy došlo již dne 18. 10. 2007. Jedná se o příklady vad spočívajících v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Tyto závěry odporují skutečnostem ověřitelným z daňového spisu. Stěžovatelka je toho názoru, že k projednání zprávy nemohlo dojít dne 18. 10. 2007, neboť tímto úkonem daňová kontrola končí, ovšem v daném případě fakticky pokračovala i po tomto datu dalším důkazním řízením. Dne 18. 10. 2007 správce daně pouze předal stěžovatelce druhou verzi zprávy a poskytl jí lhůtu k vyjádření. Písemná vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 6. 2007 a 10. 9. 2007 nelze považovat za uplatnění práv dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť jimi se stěžovatelka vyjadřovala k první verzi zprávy o daňové kontrole, nikoliv k druhé verzi, která měla být dle soudu projednána dne 18. 10. 2007. Dle stěžovatelky nedošlo k projednání třetí verze zprávy ani dne 28. 5. 2008, nebylo jí umožněno uplatnit před ukončením kontroly právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěží si lze představit, že kdyby správce daně projednal zprávu o daňové kontrole dne 18. 10. 2007, řešil by námitky stěžovatelky ještě po více jak sedmi měsících v květnu 2008.

[6] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně hodnotil postup správce daně pouze ve vztahu ke kontrolnímu nálezu týkajícímu se roku 2004 (tj. důsledně vyjímá z jednotlivých verzí zpráv o daňové kontrole pouze ty strany, které se týkají dodávky laminovacího stroje Delta na Slovensko v roce 2004). Stěžovatelka však po celou dobu namítala porušení procesních ustanovení správcem daně ve vztahu k daňové kontrole jako celku a k celému výsledku daňové kontroly. Přístup krajského soudu by mohl vést k absurdnímu závěru, že v případě kontrolních nálezů č. 1 a 3 ve zdaňovacím období roku 2004 byla zachována práva stěžovatelky, zatímco v případě kontrolních nálezů č. 2 a 4 došlo k porušení a v těchto bodech není daňová kontrola ukončena. Daňová kontrola je z hlediska platné judikatury jedním úkonem, byť se skládá z jednotlivých dílčích úkonů (s odkazem na I. ÚS 512/02).

[7] Krajský soud dle stěžovatelky pominul žalobní námitky obsažené na straně 3 a 4 žaloby v bodech a) – d) a v první polovině strany 2 protokolu o jednání před krajským soudem. S těmito námitkami se krajský soud nijak nevypořádal. Stejně tak nijak nereagoval na doplnění žaloby přednesené při jednání před krajským soudem. Soud ve svém rozhodnutí důsledně vychází z textu rozhodnutí žalovaného a jeho vyjádření k žalobě.

[8] Ve vztahu k otázce správného účtování o dodání laminovacího stroje společnosti KOMFI-SLOVAKIA stěžovatelka namítá, že české účetní předpisy nijak obsahově nedefinují pojem výnosy ani jejich zachycování v účetnictví a vykazování v účetní závěrce. Řešení, které zvolila stěžovatelka, bylo inspirováno Mezinárodními účetními standardy, podle nichž však

neúčtuje, a proto na ni nedopadá povinnost dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka se domnívá, že pokud česká právní úprava chybí, nelze z toho dovozovat, že se má o účetním případě účtovat, jakoby výhrada vlastnického práva sjednána nebyla. Stěžovatelka v souladu s účetními metodami vykazovala i nadále stroj jako svůj majetek a současně vykazovala pohledávku vůči svému slovenskému odběrateli. Výnos z prodeje laminovacího stroje správně zaúčtovala jako výnos příštích období (tedy období, kdy přejde vlastnictví k laminovacímu stroji na slovenského odběratele). Dle stěžovatelky upravuje § 28 zákona o účetnictví výjimky z vlastnického principu účtování v českém účetnictví týkající se dlouhodobého majetku. Z toho soud dovodil, že pokud slovenský odběratel účtoval o dodání zboží do nákladů, musí tomu odpovídat účtování o téže skutečnosti do výnosů stěžovatelky. Krajský soud však opomenul, že obchodním partnerem stěžovatelky je slovenský odběratel, na něhož se nevztahují české předpisy. Nadto soudem předestřená rovnováha při účtování není uložena žádným právním předpisem. Často dochází k situaci, že jedna strana účtuje výnos, aniž by druhá strana účtovala náklad.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že opravným účtováním došlo k situaci, že stav zásob v účetnictví neodpovídal faktickému stavu. Stěžovatelka je přesvědčena, že právě opravou účtování docílila stavu, který odpovídal skutečnosti. Laminovací stroj byl stále ve vlastnictví stěžovatelky, a ta ho proto nadále vykazovala v rámci svých zásob. Při inventarizaci se zjišťuje veškerý majetek účetní jednotky, tedy i ten, který není fyzicky přítomen přímo v sídle účetní jednotky, ale je umístěn jinde. Na tuto problematiku výnosů vůbec nedopadá § 36 zákona o účetnictví, na něž odkázal krajský soud, neboť české účetní standardy neobsahují definici výnosů a neřeší pro všechny případy okamžik jejich vzniku. Z tohoto ustanovení nelze dovodit ani závaznost českých účetních standardů pro všechny účetní jednotky, neboť závaznost těchto standardů je uložena jen pro účetní jednotky z tzv. rozpočtové sféry. Zásada upřednostnění ekonomické podstaty před stavem právním není obsažena nikde v zákoně o účetnictví. Ustanovení § 28 tohoto zákona upravuje pouze zákonné výjimky, kdy se lze odchýlit od stavu právního. Dle stěžovatelky musí účetnictví odrážet právní stav. Výhrada vlastnického práva proto musí mít dopad na účetnictví, a tím i na daň z příjmů. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se úpravy daňového základu se nevztahuje na vyloučení vlivu výhrady vlastnického práva a posuzování těchto případů jako běžných kupních smluv. Stěžovatelka na závěr navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve svém velmi stručném vyjádření ze dne 19. 10. 2009 odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a své vyjádření k žalobním námitkám. Trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [IV.A., důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], posléze tvrzenými vadami

správního řízení [IV.B., důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a na závěr otázkou správnosti posouzení právní otázky v předchozím řízení – správnosti účtování o účetním případě [IV.C., důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV.A.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[13] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. 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 (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, všechna zde cit. rozhodnutí jsou přístupná na www.nssoud.cz). Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rovněž tehdy, pokud se soud nevyjádřil k některému z žalobních bodů (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73).

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobními body uplatněnými na straně 3 a 4 v bodu a) – d) žaloby a v první polovině strany 2 protokolu o jednání soudu.

[15] Nejvyšší správní soud z obsahu soudního spisu zjistil, že na straně 3 žaloby stěžovatelka parafrázovala text § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu a zrekapitulovala průběh seznamování stěžovatelky s různými verzemi zprávy o daňové kontrole ze strany správce daně. Pod body a) – d) na straně 4 a 5 žaloby stěžovatelka uvedla, že přečtení 12 stran textu ze zprávy o daňové kontrole nelze považovat za projednání zprávy, nýbrž toliko za seznámení s výsledkem daňové kontroly. Projednání zprávy o daňové kontrole nelze činit na etapy, k tomuto kroku lze přistoupit až po ukončení důkazního řízení. Před ukončením daňové kontroly má daňový subjekt právo na projednání jejích výsledků. Vyjádření stěžovatelky k písemnostem, které jí předal správce daně dne 31. 5. 2007 a 18. 10. 2007, nejsou vyjádřeními ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť za zprávu o daňové kontrole lze považovat pouze zprávu ze dne 28. 5. 2008. Zpráva o daňové kontrole ze dne 28. 5. 2008 se lišila od písemností ze dne 31. 5. 2008 a 18. 10. 2008 (správně má být 2007 – *pozv. NSS*). Stěžovatelka nadto využila právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě ze dne 28. 5. 2008. Správce daně na toto vyjádření dosud nereagoval. Ani žalovaný na něj ve svém rozhodnutí nereaguje. Protokol o jednání obsahuje na straně 2 v horní polovině zopakování některých z výše rekapitulovaných žalobních bodů a dále polemiku s vyjádřením žalovaného k žalobě.

[16] Krajský soud se k tomuto okruhu žalobních bodů vyjádřil na straně 4 – 6 rozsudku. Předně zrekapituloval zjištění plynoucí ze správního spisu, přičemž důraz kladl na to, jak se vzájemně lišila první, druhá a třetí verze zprávy o daňové kontrole ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004. Dále uvedl, kdy stěžovatelka podala připomínky a kdy správce daně seznámil stěžovatelku se svým stanoviskem k jejím připomínkám. Krajský soud následně dospěl k závěru, že daňová kontrola byla řádně ukončena. Správce daně řádně reagoval na vyjádření stěžovatelky ke zprávě o daňové kontrole, a to jednak v druhé verzi zprávy o daňové kontrole, jednak protokolem o ústním jednání sepsaným dne 28. 5. 2008. K projednání zprávy o daňové kontrole došlo dle krajského soudu již dne 18. 10. 2007, v níž byly zapracovány reakce správce daně na námítky stěžovatelky ze dne 14. 6. a 10. 9. 2007. Druhá a třetí verze zprávy o daňové kontrole jsou ohledně kontrolních zjištění vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2004 naprosto shodné, z čehož lze dovodit, že hodnocení a názor správce daně na zjištěné

skutečnosti se již neměnil. Dne 28. 5. 2008 správce daně jen sdělil stěžovatelce písemnou i ústní formou svoje reakce na námítky stěžovatelky ze dne 19. 11. 2007. Toto hodnocení netvořilo součást zprávy o daňové kontrole, její obsah se ve vztahu k projednávanému zdaňovacímu období neměnil. Stěžovatelce nebylo upřeno její právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku ani právo na projednání zprávy o daňové kontrole.

[17] Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu žalobních bodů shrnutých pod bodem [15] shora a dostatečně se s nimi vypořádal. Ze skutkových zjištění krajského soudu ve spojení s jeho hodnocením průběhu daňové kontroly jasně vyplývá, proč považoval krajský soud názory stěžovatelky za mylné. Krajský soud dostatečně srozumitelně a podrobně předestřel svůj vlastní náhled na dané otázky. Případné drobné nedostatky odůvodnění nemohou založit nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku jasně vyjádřil svůj náhled na skutkovou a právní stránku řešené problematiky, jímž hodnotil předmětné žalobní body stěžovatelky. Jestliže výslovně nereagoval na některé dílčí a svým charakterem podružné části žalobních bodů, bylo to z důvodu nadbytečnosti. V situaci, kdy krajský soud vyvrátil správnost hlavní argumentační linie žaloby, v důsledku čehož nemohou obstát ani části žalobních bodů, které tuto argumentační linii rozvíjejí a doplňují a jsou na ní plně závislé, je již nadbytečné, aby krajský soud reagoval i na tyto, za dané situace nepodstatné, části žalobních bodů.

[18] V kasační stížnosti v části V. (strana 6 a 7 shora) stěžovatelka ohledně posouzení hmotněprávní stránky věci krajským soudem uvedla, že soud nijak nereagoval na doplnění, které stěžovatelka přednesla při jednání dne 11. 6. 2009. Stěžovatelka však již neupřesnila, na která konkrétní tvrzení, jež zazněla při jednání, soud nereagoval. Nejvyšší správní soud za situace, kdy kasační námitka není dostatečně konkretizována tak, aby byla nezaměnitelná, se může k této otázce vyjádřit pouze v obecné rovině. Činí tak z toho důvodu, že k případné nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu by byl povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[19] Z protokolu o jednání dne 11. 6. 2009 (č. l. 44 – 47 soudního spisu) se podává, že tvrzení stěžovatelky uvedená při jednání zpravidla jen opakují či nepodstatně rozvíjejí žalobní body uplatněné již v žalobě. Stěžovatelka při jednání konkrétně namítala, že české účetní standardy byly jedním z rozhodujících argumentů žalovaného, zákon o účetnictví však odkazuje výhradně na prováděcí předpisy, kterými však české účetní standardy nejsou. K tomu lze uvést, že krajský soud se ve svém rozsudku na straně 8 zabýval právní závazností těchto standardů a usoudil, že postup žalovaného byl z pohledu těchto účetních standardů zákonný a odpovídal účetním zásadám vyplývajícím ze zákona o účetnictví. Stěžovatelka dále při jednání namítala, že zákon o účetnictví neupravuje zásadu přednosti ekonomické podstaty před stavem právním. Existenci této zásady krajský soud doložil na straně 8 (odstavec třetí shora) svého rozsudku. Na straně 3 protokolu o jednání stěžovatelka polemizovala se závěry žalovaného ohledně správného účtování a výsledků inventarizace. Tomuto okruhu otázek se krajský soud věnoval na straně 7 rozsudku. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by se krajský soud nezabýval některým z tvrzení stěžovatelky uvedených při jednání.

[20] Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou ani tu část námítky stěžovatelky, že krajský soud důsledně vyšel z textu rozhodnutí žalovaného a jeho vyjádření k žalobě. Z rozsudku krajského soudu je patrné pouze to, že dal při hodnocení tohoto okruhu žalobních bodů za pravdu žalovanému. Je proto logické, že argumentace krajského soudu se do značné míry shoduje s argumentací žalovaného. Nejedná se však o mechanické přejímání částí odůvodnění rozhodnutí žalovaného (či jeho vyjádření k žalobě), k níž by soud nepřičítal žádnou vlastní úvahu.

[21] Celá skupina námitek nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů je nedůvodná.

IV.B.
Vada správního řízení

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že správce daně řádně neukončil daňovou kontrolu, neboť jí nedal možnost vyjádřit se ke kontrolním zjištěním a neprojednal s ní zprávu o daňové kontrole. Ačkoliv stěžovatelka podrazuje tuto námitku pod případ nesprávného posouzení právní otázky v předchozím řízení, ve skutečnosti se jedná o důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy jinou vadu řízení před správním orgánem, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a pro níž měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[23] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že hodnocení zákonnosti ukončení daňové kontroly vztáhl striktně pouze ke kontrolním závěrům týkajícím se zdaňovacího období roku 2004 a pominul, že daňová kontrola představuje jeden celek. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatelka zaměňuje dvě odlišné otázky. Je nepochybně pravdou, že daňovou kontrolu je třeba chápat jako jeden celek (tj. souhrn jednotlivých dílčích úkonů provedených v jejím rámci), a to zejména z hlediska aplikace § 47 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). V dané věci však nebyl tento aspekt daňové kontroly předmětem sporu. Jde však o to, zda lze relativně odděleně vnímat kontroly téže daně za různá zdaňovací období, jestliže tyto kontroly probíhají souběžně a společně. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že daňové kontroly stejné daně za jednotlivá zdaňovací období jsou do jisté míry oddělenými procesními postupy (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, či rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66 ve věci *MIKANA RAIL SYSTEMS s. r. o.*). Každý z těchto procesních postupů se vztahuje k jinému předmětu rozlišenému pomocí časového kritéria, jeho konkrétním předmětem jsou tedy různé skutečnosti, a to obzvláště za situace, kdy předmětem daňové kontroly je daň za příslušné zdaňovací období. Správci daně by nic nebránilo v tom, aby dle své úvahy závislé na vývoji důkazního řízení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím zpracoval pro každé zdaňovací období samostatnou zprávu o daňové kontrole a projednal ji s daňovým subjektem odděleně.

[24] Stěžovatelkou uváděný nálezný sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002 (N 143/28 SbNU 271) na shora uváděnou situaci vůbec nedopadá, není v něm vyjádřen ani žádný dílčí právní názor, který by bylo lze aplikovat na nyní posuzovaný případ. *Ratiem* tohoto nálezu je, že správce daně není oprávněn poté, co soud ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí správce daně prvního a druhého stupně, „pokračovat“ v daňové kontrole, která již byla ukončena, neboť zákon takový postup nepředvídá; jednalo by se tak o postup, který je prováděn zcela nad zákonný rámec vymezený daňovým řádem. Je evidentní, že takovýto problém v nynější kauze vůbec nevznikl.

[25] V soudním řízení správním jsou významné pouze ty vady správního řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jestliže tedy předmětem soudního řízení správního je rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2004, jsou pro soud rozhodné pouze ty vady správního řízení, které mohly mít vliv na zákonnost doměření daně ve stanovené výši za zdaňovací období roku 2004. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že při přezkumu rozhodnutí žalovaného z pohledu žalobních bodů týkajících se dodržení práv

stěžovatelky při ukončení daňové kontroly je třeba zohlednit úkony správce daně vztahující se věcně ke zdaňovacímu období roku 2004. Stěžovatelka považuje za absurdní, že by soud konstatoval například, že práva daňového subjektu ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 byla zachována, kdežto ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 nikoliv. Nejvyšší správní soud však na této spekulaci stěžovatelky nespátřuje nic absurdního. Relevanci vad řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí, soud vždy poměřuje tím, zda mohly ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Předmět rozhodnutí vztahujícího se ke zdaňovacímu období roku 2004 je odlišný od předmětu rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období roku 2005.

[26] Daňový řád v § 16 odst. 4 písm. f) upravuje právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Dle § 16 odst. 8 se o výsledku zjištění sepíše zpráva o daňové kontrole, která musí být s daňovým subjektem projednána. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování [viz rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, srov. též nálezn. sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 (N 124/23 SbNU 205)]. „Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl“ (rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75).

[27] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 25. 5. 2006 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 (protokol o ústním jednání ze dne 25. 5. 2006, č. j. 60182/06/273930/2572). Následně předložila stěžovatelka správci daně různé obchodní a účetní dokumenty, mezi nimi i smlouvu o dílo uzavřenou se společností KOMFI-SLOVAKIA na dodávku laminovacího stroje DELTA plus, fakturu č. 400483 vztahující se k dodání objednaného laminovacího stroje, potvrzený dodací list (převzetí stroje datováno dnem 25. 5. 2004). Správce daně vydal dne 24. 11. 2006 výzvu č. j. 101527/06/273930/2572, kterou vyzval stěžovatelku, aby předložila doklady, jimiž by prokázala, v jaké hodnotě evidovala na skladu hotových výrobků stroj DELTA plus dodaný společností KOMFI-SLOVAKIA. Dne 31. 5. 2007 byla stěžovatelka seznámena správcem daně s výsledkem kontroly a byla jí předána zpráva o daňové kontrole (1. verze) (protokol o ústním jednání č. j. 59856/07/273930/1149). Problematice dodání laminovacího stroje společností KOMFI-SLOVAKIA je věnována část zprávy o daňové kontrole na straně 3 – 8.

[28] Stěžovatelka předala správci daně své vyjádření ke zprávě dne 15. 6. 2007. Kontrolních závěrů ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 se týká až vyjádření stěžovatelky předané správci daně dne 10. 9. 2007 (bod II. 1. na straně 1 - 4). Dne 18. 10. 2007 proběhlo další ústní jednání, na němž byla stěžovatelce předána druhá verze zprávy o daňové kontrole (protokol o ústním jednání č. j. 86054/07/273930/2572). Správce daně zapracoval do této zprávy o daňové kontrole mj. vyjádření stěžovatelky ze dne 10. 9. 2007 a reagoval na ně na straně 7 zprávy a v závěrečném shrnutí. Část věnovaná dodání laminovacího stroje společností KOMFI-SLOVAKIA zabírá stranu 3 – 10 zprávy o daňové kontrole. První a druhá verze zprávy o daňové kontrole se v otázce hodnocení správnosti účtování o předmětném účetním případě v zásadních bodech neodlišují.

[29] K druhé verzi zprávy o daňové kontrole se stěžovatelka vyjádřila podáním doručeným správci daně dne 19. 11. 2007. Kontrolních závěrů správce daně ohledně zdaňovacího období roku 2004 se týká jen část II. A. na straně 3 vyjádření. Stěžovatelka v něm pouze dle vlastních slov „opakovaně tvrdí“, že posoudila předmětný účetní případ v souladu se skutečností a platnými účetními předpisy. Žádné nové argumenty ani návrhy důkazů toto vyjádření ve vztahu

ke zdaňovacímu období roku 2004 nepřináší. Následně stěžovatelkou předložené důkazy se již nikterak nedotýkají problematiky zdaňovacího období roku 2004, nýbrž uznatelnosti nákladů vynaložených stěžovatelkou na projekty vědy a výzkumu jako odečitatelné položky ve zdaňovacím období roku 2005. Argument stěžovatelky, že po předání druhé verze zprávy o daňové kontrole bylo doplňováno dokazování, proto nemůže ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 obstát.

[30] Při ústním jednání dne 28. 5. 2008 předal správce daně stěžovatelce třetí verzi zprávy o daňové kontrole, která je v části týkající se zdaňovacího období roku 2004 naprosto shodná s druhou verzí zprávy. Správce daně při tomto jednání krátce reagoval na vyjádření stěžovatelky ze dne 19. 11. 2007 týkající se zdaňovacího období roku 2004 tak, že s názorem stěžovatelky nesouhlasí. Dle správce daně není pro vznik výnosů rozhodné, kdy došlo k převodu vlastnického práva, ale kdy předala laminovací stroj odběrateli. Den splnění dodávky je současně dnem uskutečnění účetního případu. Z toho důvodu nepřikročil správce daně ke změně bodu 1.1.1. zprávy o daňové kontrole (strana 3 protokolu o ústním jednání č. j. 60198/08/273930/2572).

[31] Ze správního spisu tedy naprosto jednoznačně plyne, že kontrolní zjištění týkající se zdaňovacího období roku 2004 byla stěžovatelce předána dne 31. 5. 2007 (první verze zprávy o daňové kontrole). Druhá verze zprávy o daňové kontrole zapracovává vyjádření stěžovatelky doručené správci daně dne 10. 9. 2007 a vypořádává se s její argumentací. Tato verze zprávy byla stěžovatelce předána dne 18. 10. 2007 a představuje definitivní podobu kontrolních zjištění vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2004 (třetí verze zprávy o daňové kontrole nepředstavuje žádný zásah do textu druhé verze). Stěžovatelka následně znovu využila svého práva dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a dne 19. 11. 2007 doručila správci daně své vyjádření, které má však ve vztahu k předmětným skutečnostem již jen repetitorní povahu. Při ústním jednání dne 28. 5. 2008 sdělil správce daně stěžovatelce své stanovisko k jejímu vyjádření a tím naplnil všechny předpoklady řádného projednání zprávy o daňové kontrole, a tedy i řádného ukončení daňové kontroly (viz rozsudek č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, cit. v bodě [26] shora). Nejvyšší správní soud je tedy ve shodě s krajským soudem přesvědčen, že stěžovatelka během daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 nebyla zkrácena na svých právech a daňová kontrola byla řádně ukončena.

[32] Na tomto závěru nemohou nic změnit ani další argumenty stěžovatelky. Ta poukazuje na to, že k jednání dne 28. 5. 2008 nebyl předvolán zástupce stěžovatelky, jednatel stěžovatelky byl informován pouze telefonicky. Z protokolu o jednání jednoznačně vyplývá, že ústního jednání se zúčastnil jak jednatel stěžovatelky, tak její zástupce. Předmětem tohoto jednání bylo pouze předání zprávy o daňové kontrole stěžovatelce a seznámení s reakcí správce daně na vyjádření stěžovatelky, tedy definitivní ukončení daňové kontroly. Jelikož smyslem tohoto jednání nebylo provádění dokazování ani podání dalších vyjádření, nebyla stěžovatelka zkrácena na svých právech tím, že jí a jejímu zástupci nebylo předvolání na jednání doručeno písemně s větším časovým předstihem. Účast na jednání totiž nevyžadovala žádnou přípravu.

[33] Nedůvodná je též námitka stěžovatelky, že existuje rozpor mezi závěrem krajského soudu, dle něhož byla zpráva o daňové kontrole projednána dne 18. 10. 2007, a žalovaného. V odůvodnění rozsudku krajského soudu je sice vskutku uvedeno, že k projednání předmětné zprávy došlo již dne 18. 10. 2007, nicméně tuto větu nelze chápat izolovaně (a přeceňovat její význam), nýbrž v kontextu celé předmětné části odůvodnění. Krajský soud totiž dále uvádí, že při ústním jednání dne 28. 5. 2008 sdělil správce daně stěžovatelce svoji reakci na námitky vyjádřené v podání ze dne 19. 11. 2007. Toto hodnocení již netvořilo součást zprávy o daňové kontrole, její obsah se ve vztahu k projednávanému zdaňovacímu období neměnil. Krajský soud tedy z postupu správce daně dovodil, že účelem jednání dne 28. 5. 2008 bylo reagovat na námitky

stěžovatelky vznesené vůči druhé verzi zprávy o daňové kontrole s tím, že názor správce daně se již nezměnil. Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že poněkud neobratné spojení „*ke projednání předmětné zprávy došlo již dne 18. 10. 2007*“ je třeba chápat v tom smyslu, že druhá verze zprávy o daňové kontrole představuje ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 definitivní ustálené znění, které bylo dne 18. 10. 2007 předáno stěžovateli za účelem seznámení se s jeho obsahem. Správce daně poskytl stěžovateli jistý časový úsek pro podání případného vyjádření. Tím bylo započato s ukončováním daňové kontroly, posledním krokem bylo ústní jednání dne 28. 5. 2008, při němž správce daně sdělil stěžovateli svůj názor na její vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Především však ani případný rozdíl mezi závěrem krajského soudu a žalovaného v této otázce by nepředstavoval důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu. Jak krajský soud, tak žalovaný jsou totiž jednotní v názoru, že správce daně neporušil právo stěžovatelky vyjádřit se ke kontrolním zjištěním před skončením daňové kontroly a řádně s ní projednal zprávu o daňové kontrole.

[34] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že i k třetí verzi zprávy o daňové kontrole podala vyjádření, které bylo správcem daně doručeno dne 9. 7. 2008, na něž správce daně dosud nereagoval. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že kontrolních závěrů správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 se týká jen bod 4) na straně 3 – 4 vyjádření. Stěžovatelka zde sáhodlouze cituje ze svého vyjádření k druhé verzi zprávy o daňové kontrole a pak z reakce správce daně. Vlastní vyjádření stěžovatelky se omezuje na dva a půl řádku, na nichž uvádí, že setrvává na svém původním stanovisku, domnívá se, že rozhodující skutečností je přechod vlastnictví, když účetnictví je založeno na vlastnickém principu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že toto vyjádření nevnáší do případu žádné nové skutečnosti, návrhy důkazů ani argumenty. Stěžovatelka jen utvrzuje správce daně, že ji obsahem zprávy o daňové kontrole nepřesvědčil. To však ani není cílem daňové kontroly. V situaci, kdy již byl na podkladě kontrolních závěrů správce daně vydán dodatečný platební výměr, by bylo bezpředmětné podávat další vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Nejpozději vydáním dodatečného platebního výměru je daňová kontrola vždy skončena (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 30/2008 - 82 ve věci *ALFABETON, s. r. o.*).

[35] Za daných okolností bylo lze účinně napadnout skutkové i právní závěry správce daně jen cestou odvolání. To ostatně stěžovatelka učinila podáním ze dne 26. 6. 2008 a jeho doplněním ze dne 29. 7. 2008. Rovněž je vhodné uvést, že v průběhu odvolacího řízení lze odstraňovat vady řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu, k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Jestliže se tedy stěžovatelka subjektivně cítila být zkrácena na svém právu vyjádřit se ke kontrolním závěrům správce daně před ukončením daňové kontroly, mohla tohoto práva využít v odvolacím řízení. Žalovaný přezkoumal závěry správce daně ke všem námitkám uplatněným v odvolání (včetně jeho doplnění) a svůj právní názor jednoznačně vyjádřil v rozhodnutí o odvolání. Za těchto okolností nemůže u stěžovatelky oprávněně přetrvávat pocit, že jí správce daně a žalovaný upírali právo vyjádřit se ke kontrolním zjištěním.

[36] Tato skupina kasačních námitek je proto rovněž nedůvodná.

IV.C.

Správnost účtování o účetním případě

[37] Při daňové kontrole byl správcem daně zjištěn následující skutkový stav týkající se dodání laminovacího stroje DELTA plus společnosti KOMFI-SLOVAKIA, který není mezi účastníky řízení o kasační stížnosti sporný. Stěžovatelka na základě smlouvy označené jako „smlouva o dílo

č. 2004/005“ ze dne 21. 5. 2004 dodala společnosti KOMFI-SLOVAKIA dne 25. 5. 2004 objednaný stroj. Smluvní strany si sjednaly, že kupní cena bude uhrazena ve splátkách vyčíslených v příloze č. 2 ke smlouvě a že vlastnické právo k laminovacímu stroji přejde na společnost KOMFI-SLOVAKIA v okamžiku, kdy objednatel zaplatí smluvní cenu za dodané zboží (čl. VI. smlouvy o dílo). Cena ve výši 1 200 000 Kč byla stěžovatelkou nejprve zaúčtována na základě vystavené faktury ve prospěch účtu 601-400 (tržba za výrobky EU) a na vrub účtu 311-300 (dlouhodobé pohledávky). Stěžovatelka posléze na základě interního dokladu č. 400222 odúčtovala částku 1 200 000 Kč z výnosů a proučtovala ji na účet 384-400 (výnosy příštích období). Dále na základě interního dokladu č. 400264 proučtovala částku 781 979 Kč, což je hodnota laminovacího stroje oceněná vlastními náklady, na vrub účtu 123-000 (výrobky) a ve prospěch účtu 613-000 (změna stavu výrobků). Opravným účtováním tedy stěžovatelka odúčtovala z výnosů částku 1 200 000 Kč a zvýšila je o hodnotu laminovacího stroje ohodnoceného vlastními náklady ve výši 781 979 Kč.

[38] Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází dle § 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 zákona o daních z příjmů, z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Spornou otázkou v tomto případě je, zda stěžovatelka účtovala o výše popsané obchodní transakci v souladu se zákonem, či zda nesprávným účtováním neoprávněně snížila svůj hospodářský výsledek a tím i základ daně.

[39] Nejvyšší správní soud považuje vzhledem k argumentaci stěžovatelky za nutné nejprve vyjasnit, jaké právní normy byly závazné pro účtování podnikatelů v účetním období roku 2004. Vedle zákona o účetnictví to byla vyhláška č. 500/2002 Sb. vydaná na základě § 37b odst. 1 zákona o účetnictví a české účetní standardy pro podnikatele č. FZ01/2003 vydané na základě § 36 zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví, ve znění účinném pro účetní období roku 2004, v § 36 stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Účetní jednotky musí dle § 3 zákona o účetnictví účtovat o skutečnostech dle účetních metod, které jsou rozvedeny v § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Účtování dle českých účetních standardů tedy naplňuje povinnost účetní jednotky účtovat dle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví. Zákon o účetnictví, ve znění účinném pro účetní období roku 2004, neomezuje přímou závaznost českých účetních standardů jen na vybrané účetní jednotky, jak argumentuje stěžovatelka (ke změně došlo na základě zákona č. 304/2008 Sb. až s účinností od 1. 1. 2010).

[40] Dalším mezi stranami sporným bodem se stala otázka, jak měl být zaúčtován účetní případ spočívající v dodání laminovacího stroje stěžovatelkou společnosti KOMFI-SLOVAKIA. Stěžovatelka v průběhu řízení před soudem namítala, že správce daně kvalifikoval smlouvu mezi ní a společností KOMFI-SLOVAKIA jako smlouvu o dílo, ačkoliv se jedná o kupní smlouvu. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že předmětná smlouva dle svého obsahu odpovídá smlouvě kupní, obsahuje závazek stěžovatelky dodat laminovací stroj DELTA plus společnosti KOMFI-SLOVAKIA a převést na ni vlastnické právo ke stroji a závazek společnosti KOMFI-SLOVAKIA zaplatit kupní cenu (§ 409 odst. 1 obchodního zákoníku). Jestliže však správce daně a žalovaný označují smlouvu jako smlouvu o dílo, respektují tím pouze explicitní pojmenování této smlouvy uvedené na její přední straně, byť je chybné. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že z pohledu účtování o obchodní transakci je zcela nerozhodné, zda byl laminovací stroj dodán na základě smlouvy o dílo či kupní smlouvy. Tato skutečnost tedy není významná pro posouzení předmětné právní otázky. Dále je vhodné vyložit, jaká práva má kupující po převzetí věci, k níž byla sjednána výhrada vlastnického práva. Kupující má právo mít „*věc jako detentor u sebe a, není-li jinak ujednáno, užívat věc v souladu s účelem, k němuž obvykle slouží, a brát z věci plody a užítky, a to bezúplatně, neboť se má za to, že úplata za užívání i požívání věci je zahrnuta*

*v kupní ceně. Rovněž je oprávněn jednostranně – ubrazením kupní ceny – dovršit převedení vlastnického práva na sebe samého“ (Eliáš, K. *Výhrada vlastnického práva a § 601 ObčZ*. Ad Notam, 2005, č. 6, s. 191).*

[41] Dle bodu 2.4.3. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 je okamžikem vzniku účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky. O této skutečnosti tedy stěžovatelka měla účtovat částku ve výši 1 200 000 Kč předpisem MD 311 (Pohledávky - odběratelé) – D 601 (Tržby za vlastní výrobky). Účet 601 patří do účtové třídy 6 – výnosy. Výnosy představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přitom se účtuje již o samotném nároku (např. vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok nakonec uspokojen (kol. autorů. *Účetnictví podnikatelů 2008*. ASPI, Praha 2008, s. 450). Okamžikem dodání byl totiž splněn jeden ze závazků stěžovatelky z uzavřené smlouvy, tj. závazek dodat výrobek. S ním je spojena realizace hlavní ekonomické podstaty celé transakce, tedy dodání laminovacího stroje společnosti KOMFI-SLOVAKIA, která ho od tohoto okamžiku mohla začít užívat k tvorbě dalších ekonomických hodnot. Tomu nebránila ani sjednaná výhrada vlastnického práva. Následný převod vlastnického práva již jen po právní stránce uzavírá celou obchodní transakci a představuje splnění druhého ze závazků stěžovatelky plynoucího ze smlouvy.

[42] Okamžikem dodání zboží současně vznikl společnosti KOMFI-SLOVAKIA závazek uhradit kupní cenu ve smyslu § 450 odst. 1 věty první obchodního zákoníku (viz rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 2004, sp. zn. 35 Odo 1183/2003, přístupný na www.nsoud.cz). Tímto okamžikem tedy stěžovatelka realizovala svůj výnos, neboť jí vzniklo právo na zaplacení kupní ceny. O výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 odst. 1 *in fine* zákona o účetnictví). Sjednání splatnosti kupní ceny ve splátkách tak nemá žádný vliv na povinnost stěžovatelky účtovat o dodání laminovacího stroje do výnosů účetního období roku 2004. Nejvyšší správní soud se shoduje se správcem daně i žalovaným, že výhradu vlastnického práva mohla stěžovatelka evidovat na podrozvahových účtech. Výhrada totiž představuje formu zajištění závazku společnosti KOMFI-SLOVAKIA uhradit stěžovatelce kupní cenu a je v tomto ohledu srovnatelná s ostatními zajišťovacími instrumenty, o nichž se účtuje na tomto typu účtů (viz bod 2.3. Českého účetního standardu č. 001). Neexistuje žádný rozumný důvod, proč by stěžovatelka měla z hlediska výnosů účtovat o dodání výrobku s výhradou vlastnického práva jinak než v případě dodání výrobku bez této výhrady.

[43] Stěžovatelka tím, že se dle vlastních slov inspirovala při účtování o daném účetním případě Mezinárodními účetními standardy a přitom porušila závazná pravidla o účtování stanovená českými účetními předpisy (viz body [41] a [42] shora), postupovala v rozporu se zákonem o účetnictví a prováděcími předpisy. Z § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (ve znění pro rok 2004) jednoznačně plyne, že výsledek hospodaření musí být za účelem stanovení základu daně očištěn od vlivů Mezinárodních účetních standardů. Tímto je zcela jasně vyjádřeno, že v daňových věcech nelze argumentovat účetními metodami Mezinárodních účetních standardů, jak činí stěžovatelka. Na tomto místě je třeba korigovat závěr krajského soudu, že stěžovatelka účtovala dle Mezinárodních účetních standardů. Správný závěr je ten, že stěžovatelka se těmito standardy inspirovala a účtovala v rozporu s českými účetními předpisy. Tato drobná nepřesnost krajského soudu nemůže mít sebemenší vliv na zákonnost jeho rozsudku.

[44] V článku Ing. Davida Procházky (*Základní koncepční znaky české účetní úpravy výnosů, Účetnictví č. 9/2008, s. 26 násl.*), na nějž se stěžovatelka v kasační stížnosti obecně odvolává, není vyjádřen žádný konkrétní názor ohledně okamžiku vzniku výnosů dle českých účetních předpisů. Autor toliko pojmenovává nejasnosti a pokouší se nastínit (dlužno říci v obecné rovině), jak tyto otázky řeší Mezinárodní účetní standardy, které jsou však z hlediska daňového zcela nevýznamné.

[45] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stěžovatelka nemohla o dodání laminovacího stroje účtovat na účet 384 (výnosy příštích období). O výnosy příštích období by se jednalo tehdy, pokud by stěžovatelka v roce 2004 přijala platbu kupní ceny (faktický příjem), avšak laminovací stroj by dodala až během následujících účetních období. Příjmu stěžovatelky by v daném účetním období neodpovídal výnos v dané výši (bod 3.11.4. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 017: *Na příslušném účtu vykazovaném v položce „C.I.2. Výnosy příštích období“ se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. [...] Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisejí.*). Účetní skutečností zachycovanou na tomto účtu tak zpravidla je přijetí zálohy či inkaso pohledávky (bod 2.4.3. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001), nikoliv splnění dodávky. V nyní posuzovaném případě však byl v předmětném účetním období výnos dosažen, ba naopak příjem z této transakce nezískala stěžovatelka v daném účetním období žádný, první splátka měla být dle přílohy č. 2 ke smlouvě uhrazena až v dubnu 2005. Účtovat o dodání laminovacího stroje na účtu výnosů příštích období by dále vedlo k porušení akruálního principu (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví), dle něhož musí být účetní náklady uplatněny ve stejném období jako účetní výnosy. O nákladech a výnosech by se nepřipustně účtovalo v jiných účetních obdobích. Aby byla tato účetní zásada dodržena, musela by stěžovatelka postavit oproti nákladům účetního období roku 2004 na výrobu laminovacího stroje jiný výnos (např. aktivace), což však neučinila.

[46] Rovněž nelze souhlasit s postupem stěžovatelky, která na základě opravného účtování zaúčtovala laminovací stroj dodaný společnosti KOMFI-SLOVAKIA jako výrobek na účet 123, což mělo za následek změnu stavu zásob vlastní výroby na účtu 613. Na obou těchto účtech se souvztažnými účetními zápisy účtuje o výrobcích, jimiž se rozumí dokončené, ale dosud neprodané produkty vlastní výroby určené k prodeji nebo vnitřní spotřebě (§ 9 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., dále viz kol. autorů. *Účetní souvztažnosti 2008 – 2009*, ASPI, Praha 2008, s. 249). Laminovací stroj přestal být okamžikem jeho dodání společnosti KOMFI-SLOVAKIA výrobkem, neboť již nadále nesplňoval jeho definici jako dosud neprodaného produktu. Je přitom nerozhodné, že vlastnické právo k laminovacímu stroji nebylo převedeno současně s dodáním stroje. Ačkoliv si stěžovatelka uchovala vlastnické právo, laminovací stroj měla v detenci společnost KOMFI-SLOVAKIA, která z něho oprávněně brala ekonomické užitky. Laminovací stroj nemohl být od tohoto okamžiku prodán třetí osobě ani užíván stěžovatelkou (viz Eliáš, K. cit. v bodě [40] shora, s. 192). Stěžovatelka zaúčtováním laminovacího stroje zpět na zásoby výrobků porušila povinnost vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě poskytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví), kterým je mj. stav a pohyb majetku účetní jednotky (§ 2 zákona o účetnictví). Účetnictví totiž zobrazovalo, že stěžovatelka měla ke dni 31. 12. 2004 v zásobách jeden kus laminovacího stroje DELTA plus k prodeji, který však byl v průběhu účetního období roku 2004 prodán a dodán odběrateli.

[47] Stěžovatelka tvrdí, že zákon o účetnictví neupravuje zásadu priority ekonomické podstaty před právním stavem. Tato otázka však není pro nyní posuzovanou kauzu relevantní. Dodání zboží v nyní posuzovaném případě představuje nejenom ekonomicky rozhodnou událost, ale i právně významnou skutečnost, již na straně jedné došlo ke splnění závazku stěžovatelky a na straně druhé vznikla stěžovatelce pohledávka za společností KOMFI-SLOVAKIA (viz bod [41] shora). Z § 28 odst. 1 věty druhé zákona o účetnictví plyne, že odběratel musí účtovat o majetku a odepisovat ho, ačkoliv vlastnické právo k dodanému zboží nenabyl při jeho převzetí (to je případ sjednání výhrady vlastnického práva). Zde je třeba abstrahovat od toho, že v daném případě byl odběratelem slovenský subjekt, jehož účetnictví se neřídí českým zákonem o účetnictví. Stěžovatelka musí o účetním případě účtovat stejně, jakoby odběratelem byl český

subjekt. Jestliže zákon o účetnictví umožňuje, aby o majetku účtoval a odepisoval jej odběratel, který k němu prozatím nenabyl vlastnické právo (z důvodu sjednané výhrady), není možné, aby o něm nadále jako o svém vlastním majetku účtoval i dodavatel (zde stěžovatelka). Stěžovatelka proto nemohla ve svém majetku evidovat laminovací stroj DELTA plus poté, co byl dodán odběrateli, neboť ten byl povinen o něm účtovat ve svém účetnictví. Tento argument jen podporuje názor Nejvyššího správního soudu, že stěžovatelka postupovala v rozporu s právními předpisy, když na základě opravného účtování zaúčtovala laminovací stroj na zásoby výrobků. Stěžovatelce je možno dát za pravdu pouze v tom, že zákon o účetnictví neupravuje princip rovnováhy účtování, podle něhož by výnos jedné účetní jednotky představuje automaticky bez dalšího náklad druhé účetní jednotky. Z § 28 zákona o účetnictví lze dovodit jen to, že dvě účetní jednotky nemohou účetně evidovat jako svůj majetek tentýž předmět (viz výše). Zmíněná nepřesnost krajského soudu však nemá vliv na zákonnost posouzení předmětné právní otázky.

[48] S výše uvedeným souvisí i otázka inventarizace stavu výrobků. Jestliže laminovací stroj nemohl být na konci účetního období roku 2004 zaúčtován na zásobách výrobků, nemohl být ani předmětem inventarizace. Inventarizuje se majetek a jiná aktiva, která se promítají do rozvahy. Jejím smyslem je ověření, zda zjištěný skutečný stav majetku odpovídá stavu účetnímu. V rozvaze na straně aktiv (majetku) vystupují dlouhodobá aktiva (hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek a finanční dlouhodobý majetek) a oběžná aktiva (zásoby - které se skládají ze skladovaného materiálu, nedokončené výroby a polotovary vlastní výroby, výrobků, zvířat, zboží a poskytnutých záloh na zásoby -, pohledávky, krátkodobé investice a peněžní prostředky). Laminovací stroj DELTA plus po dodání společnosti KOMFI-SLOVAKIA nemohl být součástí dlouhodobého hmotného majetku ani zásob stěžovatelky (nejedná se o výrobek ani zboží). Dodání laminovacího stroje se na straně aktiv projevilo přeměnou ze zásob na pohledávku. Majetkem stěžovatelky již tedy nebyl laminovací stroj, nýbrž pohledávka za společností KOMFI-SLOVAKIA. Při inventarizaci tudíž nemohla být prověřována existence laminovacího stroje v zásobách stěžovatelky, nýbrž pouze existence pohledávky. Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu krajskému soudu, jakož i žalovanému a správci daně, že stěžovatelka v rozporu s právními předpisy zaúčtovala na zásoby výrobků laminovací stroj DELTA plus, na což měla přijít nejpozději při inventarizaci. Stěžovatelka však na místo toho v rozporu s účetními předpisy provedla dokladovou inventarizaci i ve vztahu k laminovacímu stroji, a proto chybu ve svém účetnictví neodhalila.

[49] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že o dodání výrobku na základě kupní smlouvy, k němuž se vztahuje výhrada vlastnického práva, se účtuje do výnosů v okamžiku jeho dodání. Dosažení výnosu není závislé na tom, zda současně s dodáním výrobku přejde vlastnické právo na kupujícího.

[50] Tento okruh kasačních námitek je nedůvodný.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[51] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[52] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž

mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 21. dubna 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu