



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **Lecjaks s. r. o.**, se sídlem náměstí T. G. M. 145, Dobřany, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2007, čj. 7181/07-1200-400609, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2008, čj. 30 Ca 104/2007 - 63,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 7181/07-1200-400609, změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu Plzeň-jih ze dne 6. 9. 2006, čj. 29908/06/140970 tak, že dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši ve výši 80 600 Kč, namísto původně vyměřené částky ve výši 98 270 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 24. 10. 2008, čj. 30 Ca 104/2007 - 63, zrušil rozhodnutí žalovaného, kterému vrátil věc k dalšímu řízení.

Krajský soud neshledal důvodnou námitku, podle níž žalobce považuje zprávu o daňové kontrole ze dne 5. 9. 2006, čj. 24124/06/140930, za neprojednanou, neboť „se zprávou a zejména kontrolními závěry ve zprávě uvedenými se setkal dne 5. 9. 2006 poprvé...“, přičemž „v protokolu čj. 24125/06140930 ze dne 5. 9. 2006 si vyhradil možnost se ke zjištěným výsledkům uvedeným ve zprávě vyjádřit po poradě s účetní firmou...“. Žalobce podle krajského soudu v protokolu doslova uvedl, že „závady uvedené ve zprávě projedná s účetní firmou a případně se vyjádří“, a neměl k obsahu protokolu

žádné návrhy ani námitky. Z tohoto obecného vyjádření žalobce v protokolu přítom nevyplývá, že by žalobce vznesl konkrétní výhrady ke zprávě o daňové kontrole, ani to, že by výslovně požádal o poskytnutí lhůty k vyjádření se ke zprávě o daňové kontrole. Krajský soud poukázal na to, že *„správce daně nemá povinnost zasílat daňovému subjektu koncept zprávy o daňové kontrole ke prostudování ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, nemá ani...povinnost sdělovat své pochybnosti či závěry o správnosti daňového základu daňovému subjektu již v průběhu daňové kontroly“*. Za situace, kdy daňový subjekt nevznesl konkrétní námitky ke zprávě o daňové kontrole, nepožádá o stanovení lhůty, aby se vyjádřil k jejím závěrům a nenavrhne doplnění daňového řízení, podle krajského soudu z ničeho nevyplývá, že by správce daně nemohl vydat dodatečný platební výměr v den následující po projednání zprávy o daňové kontrole.

K námitce, že z důvodu porušení zásady dvouinstančnosti řízení nelze v odvolacím řízení zhojit vadu správního řízení před správcem daně, spočívající v řádném neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem, krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že žádné z namítaných procesních pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Daňová povinnost byla v případě žalobce stanovena dokazováním, nikoliv za použití pomůcek, proto nebyl žalobce zbaven možnosti vyjadřovat se k pochybením, která mu vytkl správce daně, namítat jejich nesprávnost, zpochybňovat je navrhováním dalších důkazů a navrhopvat důkazy ke svým tvrzením. Mohl tak učinit kdykoliv po projednání zprávy o daňové kontrole a v průběhu odvolacího řízení. Krajský soud poukázal i na výzvu žalovaného ze dne 19. 4. 2007, čj. 3710/07-1200/400609, aby se žalobce vyjádřil k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhl jeho doplnění. Zároveň konstatoval, že žalobce tohoto práva přes výzvu žalovaného nevyužil. Procesní pochybení proto nebyla nijak způsobila ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně.

Krajský soud přisvědčil žalobní námitce, podle níž náklad na poradenské služby poskytnuté v roce 2003 společností QISO - MIRAIŠ, s. r. o. jednatelem žalobce, který následně na počátku roku 2004 tento náklad ve výši 189 710 Kč přefakturoval žalobci, není nákladem příštích období, jak tvrdil žalovaný. Krajský soud posoudil věcnou a časovou souvislost vynaloženého nákladu a uzavřel, že pro předmětné posouzení je klíčový okamžik poskytnutí dané dodávky (služby), proto souvisí výdaj ve výši 189 710 Kč v případě jednatele žalobce věcně a časově se zdaňovacím obdobím roku 2003, v případě žalobce však s ohledem na okamžik fakturace a plnění má daný výdaj věcnou a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím roku 2004.

Krajský soud přitakal i námitce, týkající se nákladu na certifikaci provedenou společností EUROCERT, a. s. ve výši 75 000 Kč bez DPH, a poukazující na skutečnost, že ani v tomto případě nejde o náklady příštích období, které by byl žalobce povinen účtovat pro jejich věcnou a časovou souvislost po celou dobu platnosti vydaného certifikátu. Krajský soud konstatoval, že *„závazek založený smlouvou mezi společností EUROCERT, a.s., a žalobcem, byl splněn v roce 2003, ke fakturaci došlo také v roce 2003“*. Z tohoto důvodu nelze podle krajského soudu *„uzavřít jinak, než že výdaj ve výši 75 000 Kč věcně a časově souvisel se zdaňovacím obdobím roku 2003“*.

Podle krajského soudu *„ani jeden z žalobcem uplatněných nákladů nebyl nákladem příštích období, neboť ani jeden výdaj se netýkal nákladů příštích období“*. Účtování na účtu nákladů příštích období je pak svojí povahou výjimkou, ke které je třeba přistupovat restriktivně.

Krajský soud shledal důvodnou také námitku žalobce, že nebyl seznámen s podklady poskytnutými k výzvě žalovaného Českomoravskou záruční a rozvojovou bankou, a. s. Tato vada však podle krajského soudu nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku věcné a časové souvislosti nákladů vynaložených žalobcem ve spojení s provedenou certifikací. Stěžovatel s odkazem na relevantní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), konstatoval, že dle Opatření Ministerstva financí ze dne 13. 11. 2001, čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Postupy účtování“) *„se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí a náklady, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období (účet 381)“*. Doplnil, že *„hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají“*.

Stěžovatel konstatoval, že cílem této regulace je naplnění jedné ze základních zásad podvojného účetnictví, aby do výsledku hospodaření určitého účetního období byly promítnuty pouze hodnoty nákladů, které s tímto obdobím hospodářsky souvisí. S ohledem na požadavek věrného a poctivého obrazu účetnictví je podle stěžovatele nezbytné promítnout náklady do období, v němž se předpokládá dosahování věcně souvisejících příjmů, a to bez ohledu na to, kdy byl výdaj související s tímto nákladem vynaložen. Rozhodujícím kritériem tak není okamžik poskytnutí dodávky (služby), ale okamžik, kdy se *„výdaj učiněný z určitého titulu ... zrealizuje v podobě nákladu jako vstupu do činnosti, jejímž cílem je dosahování příjmů“*. Stěžovatel tak nesouhlasil s názorem vysloveným krajským soudem, že pro posouzení otázky věcné a časové souvislosti je podstatný okamžik faktického uskutečnění právně relevantní skutečnosti či možnost dispozice s doklady dokumentujícími její uskutečnění. Argumentoval přitom podobností pro případ účtování nákladů *„na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného či hmotného majetku do používání“*.

Stěžovatel polemizoval i se závěrem krajského soudu, pokud jde o nutnost přistupovat k účtování nákladů na účtu nákladů příštích období restriktivně, protože jde o výjimku z obecného pravidla. Jsou-li naplněny podmínky předvídané v příslušném ustanovení Postupů účtování, je podle stěžovatele nutné použít časové rozlišení.

Konečně stěžovatel uvedl, že v případě výdajů vynaložených žalobcem na služby související se získáním certifikátu byly podmínky pro časové rozlišení nákladů vzniklých z tohoto titulu splněny, neboť mu byla známa jejich přesná výše i omezená doba platnosti certifikátu v rozsahu 36 měsíců. Konstatoval, že *„vzhledem k tomu, že právo užívání označení kvality je dáno po dobu platnosti certifikátu, nelze přiřadit veškerý efekt ze získání tohoto osvědčení do období jeho vydání, tedy pouze do roku 2003. Proto jsou náklady vynaložené na služby spojené s certifikací, jejímž výsledkem je udělení certifikátu, posuzovány jako provozní výdaj, který se časově rozlišuje po dobu platnosti vydaného osvědčení“*.

IV.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku věcné a časové souvislosti nákladů vynaložených žalobcem na služby související s certifikací.

Nejvyšší správní soud úvodem připomíná právní rámec relevantní pro posouzení dané věci.

Dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je „*(z)ákladem 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...*“. Dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se pro účely zjištění základu daně vychází „*z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta)...u poplatníků, kteří vedou účetnictví*“. Dle odstavce 10 citovaného ustanovení se při zjišťování základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, který v § 3 odst. 1 stanoví, že „*(ú)četní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí...*“. Dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví jsou pak účetní jednotky „*povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody*“, které jsou pro účely posuzované věci obsaženy ve shora označených Postupech účtování.

Dle čl. VII odst. 1 Postupů účtování je „*(o)kamžikem uskutečnění účetního případu... den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a ke dalším skutečnostem vyplývajícím z tohoto opatření a ze zvláštních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popř. účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (např. bankovní výpisy, výpisy Střediska cenných papírů)*“.

Dle čl. VIII odst. 1 písm. d) Postupů účtování se náklady a výnosy zachycují tak, že náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období (účty 381 a 382) a výdajů příštích období (účet 383). Dle odst. 2 posledně citovaného ustanovení je „*(h)lediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení...skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají*“.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, týkající se správnosti posouzení nákladu ve výši 189 710 Kč, vynaloženého žalobcem na poradenské služby poskytnuté v roce 2003 společností QISO - MIRAI, s. r. o. jednatelem žalobce. Podotýká přitom, že se s ohledem na vymezení přezkumu zejména obsahem správních rozhodnutí, žalobními a následně stížními námitkami zabýval především otázkou časového rozlišení těchto nákladů, nikoliv jejich věcným charakterem.

Krajský soud se sice ztotožnil se závěrem stěžovatele, že žalobce nebyl oprávněn daný náklad uplatnit v roce 2003, konstatoval však, že tento náklad se nijak netýkal příštích období, proto shledal rozhodnutí stěžovatele v daném ohledu nezákonným.

Účastníci nepochybnili, že předmětem smlouvy o dílo č. 00102, uzavřené mezi jednatelem žalobce a společností QISO – MIRAI, s. r. o., bylo poskytování poradenských služeb v souvislosti s přípravou a realizací procesu certifikace žalobce. Podobně pak není sporu o tom, že žalobce nebyl s ohledem na okamžik fakturace těchto nákladů jednatelem žalobce oprávněn uplatnit tento náklad ve zdaňovacím období roku 2003.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v případě nákladů na poradenské služby, jejichž smyslem je snaha o zajištění konformity systému řízení s požadavky certifikační autority, nejde o případ, kdy by bylo možné náklady časově rozlišit ve smyslu čl. VIII odst. 1 písm. d) Postupů účtování tak, že se týkají příštích období jen proto, že následně dojde k udělení certifikátu na dobu určitou. Usuzuje-li stěžovatel na nutnost časového rozlišení z důvodu úzké věcné souvislosti těchto nákladů s následně získaným certifikátem, nelze mu v tomto ohledu přisvědčit. Náklady, jež daňový subjekt v této fázi vynaloží, sebou totiž nepochybně nenesou jistotu udělení certifikátu. *Vice versa* lze konstatovat, že z ničeho nevyplývá, že by poskytnutí poradenských služeb bylo nezbytnou podmínkou úspěšné certifikace daňového subjektu. Lze se totiž zcela legitimně domnívat, že není vyloučena možnost, že by byl certifikát daňovému subjektu udělen i v situaci, kdy žádné takové služby nevyužije. Míra věcné souvislosti nákladů vynaložených na poradenské služby poskytované před vlastním procesem certifikace s následným udělením certifikátu na dobu určitou tak není významná do té míry, aby bylo možno vázat způsob jejich účtování na takto nejistou okolnost. Z uvedeného je zřejmé, že náklad na poradenské služby poskytnuté žalobci nelze časově rozlišovat dle čl. VIII odst. 1 písm. d) a odst. 2 Postupů účtování. Krajský soud tedy podle Nejvyššího správního soudu nepochybil, shledal-li v tomto ohledu rozhodnutí stěžovatele nezákonným.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, týkající se správnosti posouzení nákladu ve výši 75 000 Kč bez DPH, vynaloženého žalobcem na certifikaci systému managementu provedenou společností EUROCERT, a. s. Krajský soud se ani zde neztotožnil se závěry stěžovatele, že je třeba tento náklad časově rozlišit a účtovat o něm na účtu nákladů příštích období.

V daném případě byla na základě smlouvy č. 41/2003, uzavřené mezi žalobcem a společností EUROCERT, a. s., provedena certifikace systému managementu žalobce. Z obsahu smlouvy vyplývá, že jejím předmětem bylo přezkoumání dokumentace systému managementu jakosti, auditu systému managementu jakosti u stěžovatele včetně auditu k ověření realizace opatření k nápravě zjištěných neshod, vypracování zprávy z auditu u stěžovatele a při prokázané shodě zavedeného systému managementu jakosti s požadavky normy ČSN EN ISO 9001:2001 a dalšími předepsanými dokumenty vydání certifikátu, a dozory během tří let platnosti certifikátů včetně zápisů z kontrolních auditů.

Podle článku čtyři uvedené smlouvy činila cena 10 000 Kč za přezkoumání dokumentace a 65 000 Kč za certifikační audit a bylo uvedeno, že cena celkem činí 75 000 Kč. Zároveň však bylo ujednáno, že stěžovatel uhradí za jednotlivé audity při dozoru částku vždy 30 000 Kč za jeden audit.

Dále byl žalobci dne 29. 10. 2003 vystaven certifikát č. 3115 ČSN EN ISO 9001:2001 s dobou platnosti od 29. 10. 2003 do 28. 10. 2006. Certifikační autorita vystavila dne 1. 10. 2003 fakturu č. 03/1/62 na částku ve výši 75 000 Kč, kterou žalobce následně uhradil.

Pro postup dle článku VIII odst. 2 Postupů účtování, tj. pro aplikaci časového rozlišení, je nutné, aby byl znám titul účtovaného nákladu (jeho věcné vymezení) a výše a období, kterého se týká. Jsou-li tyto skutečnosti známy, účtuje účetní jednotka postupem předvídaným v čl. VIII odst. 1 písm. d) Postupů účtování.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v souladu s obsahem smlouvy i ujednáním o smluvní ceně lze rozdělit plnění poskytnuté žalobci na takové, které se vztahovalo bezprostředně k vystavení certifikátu a které se týkalo pouze období, do něhož vystavení certifikátu spadalo, a na plnění, které se vztahovalo k další existenci certifikátu, a u nějž byla i smluvní cena sjednána

nezávisle na ceně za první plnění. Ze smlouvy tedy jednoznačně vyplývá, že odměna za provádění dozoru nad systémem managementu jakosti a s tím spojené audity nejsou součástí smluvní ceny ve výši 75 000 Kč.

Konstatoval-li krajský soud, že se certifikační autorita smlouvou uzavřenou s žalobcem nezavázala poskytovat plnění i v následujících obdobích, nelze mu přisvědčit. Zároveň však Nejvyšší správní soud připomíná, že se jednalo o relativně nezávislé plnění se samostatně splatnou smluvní cenou. V případě výdaje ve výši 75 000 Kč se tak jednalo o výdaj, který byl přímo spojen pouze s plněním realizovaným certifikační autoritou v roce 2003. Nebylo proto možné účtovat odpovídající účetní případ časovým rozlišením dle článku VIII odst. 2 Postupů účtování.

Krajský soud v posuzované věci správně zrušil rozhodnutí stěžovatele a důvody, které vedly krajský soud ke zrušení rozhodnutí v podstatné míře obstály. Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost. Stěžovatel tak bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným krajským soudem, případně korigovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 26. října 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu