



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. S. D., správce konkurzní podstaty úpadce M. s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Petrem Stejskalem, advokátem se sídlem Jeronýmova 814, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2005, č. j. 31 Ca 233/2004 - 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2004, č. j. 4317/120/2003-Ju. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil k odvolání stěžovatele dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Jaroměři (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 9. 2001, č. j. 28385/01/245970/1992, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 590 800 Kč na částku 466 200 Kč.

II.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že krajský soud správně dovodil, že spornou otázkou je posouzení správnosti postupu společnosti M. s. r. o. (dále jen „úpadce“) při účtování zakázky č. 683 a jeho vlivu na daňové povinnosti této společnosti v roce 1999. Podle jeho názoru pak tuto otázku krajský soud posoudil nesprávně.

Stěžovatel konstatuje, že v předmětné situaci byl generální dodavatel (tedy úpadce) oprávněn vyúčtovat vůči společnosti U. F. – Ing. J. V. (dále jen „investor“) celou dohodnutou cenu díla (v daném případě v roce 1999), avšak od svého nebo svých subdodavatelů, kteří ještě podmínky pro fakturaci vůči generálnímu dodavateli nesplnili (např. z důvodu neodstranění drobných vad či nedodělků), stále ještě očekával vyúčtování provedených prací a dodávek. Tato situace opravňovala úpadce k použití účtu 389 – dohadné účty pasivní. Podle stěžovatele úpadce v roce 1999 splnil vůči investorovi podmínky pro vyúčtování celé zakázky a fakturou č. 405/99/SRO ze dne 15. 12. 1999 tak učinil, avšak od jeho subdodavatelů mu fakturace a tedy náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) vznikly až v roce 2000.

Závěr krajského soudu převzatý z právního posouzení žalovaného, že pokud předmětná část zakázky na opravu plnicího zařízení Leonardth AG-6 nebyla dokončena v roce 1999, ale až v roce 2000 a pak by muselo být o této zakázce účtováno jako o nedokončené výrobě, je podle stěžovatele neúplný. Postrádá totiž jakoukoliv souvislost s tím, že úpadce nevynaložil v roce 1999 náklady ve výši 485 356,87 Kč jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, resp. že tyto náklady vynaložil až v roce 2000. Stěžovatel dále uvedl, že i kdyby připustil pochybení v zaúčtování dílčí části zakázky (což však vylučuje znalecký posudek Ing. V. V.), je třeba zdůraznit, že toto pochybení by nemělo vliv na základ daňové povinnosti úpadce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1999. Je totiž zřejmé, že pokud by úpadce účtoval o zakázce na opravu plnicího zařízení Leonardth AG-6 jako o nedokončené výrobě, nemohl by současně vyhotovit konečnou fakturu č. 405/99/SRO ze dne 15. 12. 1999 na částku 900 000 Kč. Pokud by bylo o zakázce účtováno jako o nedokončené výrobě, nemohl by současně vyhotovit konečnou fakturu č. 405/99/SRO ze dne 15. 12. 1999. V daném případě by částka 900 000 Kč nebyla součástí výnosů úpadce v roce 1999 a nedokončená výroba by mohla i při nulové ziskovosti dosáhnout maximální výše 414 643,13 Kč, tj. výnosy by měly být nejméně o 485 356,87 Kč nižší, stejně jako náklad, kde by absentovaly dohadné položky pasivní v této výši. Dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 by tedy bylo chybné i v případě, pokud by o zakázce bylo účtováno jako o nedokončené výrobě.

Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud nijak nevypořádal se závěry znaleckého posudku Ing. V. V., který byl předložen k prokázání tvrzení stěžovatele o správnosti jeho postupu při zaúčtování zakázky. Krajský soud se omezil pouze na obecné konstatování, že posudek nepodpořil tvrzení stěžovatele. Stěžovatel také konstatuje, že se krajský soud nesprávně vypořádal s důkazem – předávacím protokolem zakázky ze dne 30. 5. 2000 - u kterého zcela proti logickým pravidlům dokazování dovodil, že neprokazuje provádění prací a vznik nákladů v roce 2000. Jestliže předávací protokol na určité dílo byl vyhotoven určitého dne v roce 2000 a jde o jediný doklad prokazující provedení a předání díla objednateli ve smyslu § 554 zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v platném znění (dále jen „ObchZ“), není podle stěžovatele možné, aby krajský soud z takového důkazu učinil závěr, že dílo bylo dokončeno již v roce 1999 a že v roce 2000 již na zakázce nebyly prováděny práce.

Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku. Uvádí, že argumentace stěžovatele, že mohla nastat situace, kdy z důvodu drobných vad a nedodělků ze strany subdodavatelů generální dodavatel nepřeveze dílo, ale zároveň má možnost dílo předat investorovi, je zavádějící, je poprvé použita až v kasační stížnosti a není doložena důkazními prostředky. V rámci provedené daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení bylo prokázáno, že náklady ve výši 485 356,87 Kč byly vynaloženy až v roce 2000 a nemohlo se jednat o náklady na zakázku Leonardth, která byla dokončena v roce 1999. V rámci této částky se nejednalo ani v jednom případě o náklady vynaložené v roce 1999 a vyúčtované v roce 2000 (tzv. nevyfakturované dodávky), které by opravňovaly stěžovatele k použití účtu 389 – Dohadné účty pasivní, a tedy zahrnutí nákladů do účetního období roku 1999. Stěžovatel žádným způsobem nedoložil, že jím deklarované náklady prokazatelně vznikly v roce 1999, tedy že poskytnuté služby byly provedeny v roce 1999, aby mohly být časově a věcně vztaženy k účetnímu období roku 1999. Ani stěžovatel nepopírá, že náklady vynaložil až v roce 2000. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel byl jím i finančním úřadem vyzván k doložení důkazních prostředků k předmětné zakázce a především k tvrzením uvedeným v odvolání. K předání písemných materiálů došlo až při jednání dne 18. 11. 2003, kdy pracovníkům žalovaného byly předány písemnosti dle předávacích protokolů (viz. protokol o ústním jednání č. j. 2673/130/2003-Ko, 4317/120/2003-Ro) a jednatelka daňového subjektu převzala předložené dokumenty zpět. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel byl povinen účtovat o zakázce Leonardth podle skutečnosti a tato skutečnost musí být doložitelná důkazními prostředky. Zdůraznil, že daňový subjekt by mohl oprávněně zahrnout dohadnou položku pasivní do nákladů roku 1999, pokud by služby provedené subdodavatelí na předmětné zakázce byly uskutečněny v roce 1999. Ze všech souvislostí vyplývá, že náklad vznikl v roce 2000, kdy byla realizována druhá část zakázky, a to výroba zařízení na plnění pepřenek, která byla v roce 2000 zahájena i dokončena. Toto zařízení bylo dne 30. 5. 2000 předáno odběrateli a vyfakturováno v částce 600 000 Kč.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil postup společnosti M. s. r. o. (dále jen „úpadce“) při účtování zakázky č. 683 a jeho vlivu na daňové povinnosti této společnosti v roce 1999 [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť krajský soud se nijak nevypořádal se závěry znaleckého posudku Ing. V. V. a nesprávně se vypořádal s důkazem - předávacím protokolem zakázky ze dne 30. 5. 2000, u kterého zcela proti logickým pravidlům dokazování dovodil, že neprokazuje provádění prací a vznik nákladů v roce 2000 [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Spornou mezi účastníky zůstala zakázka č. 683 resp. zaúčtování dohadných položek pasivních. Úpadce k této zakázce proúčtoval do nákladů dohadné položky pasivní následujícím způsobem:

- všeobecný účetní doklad VÚD 11173 dohadná položka ve výši 720 000 Kč jako „*nevyúčtované náklady roku 1999*“,
- všeobecný účetní doklad VÚD 11221 dohadná položka ve výši 257 562,18 Kč jako „*náklady roku 1999 z roku 2000*“,
- všeobecný účetní doklad VÚD 11226 dohadná položka ve výši 323 535,55 Kč jako „*mater. j. ob převod z roku 2000*“,
- všeobecný účetní doklad VÚD 11251 storno dohadné položky ve výši 815 740,86 Kč – storno nákladů jako „*náklady 1999 oprava zakázek*“.

Na základě těchto dokladů činil zůstatek dohadných položek k zakázce č. 683 celkem 485 356,87 Kč. Správce daně úpadce opakovaně vyzýval k vysvětlení a doložení těchto účetních případů. Úpadce k jeho výzvám především uvedl, že dohadná položka ve výši 750 000 Kč byla vytvořena výpočtem z vyfakturované částky za předpokladu rabatu ve výši 25 % (vyfakturovaná částka byla 900 000 Kč) a tato částka byla v měsíci prosinec 1999 upravována dle skutečných nákladů časově souvisejících s rokem 1999 (výše dohadné položky pasivní byla tedy snížena o částku 350 757,82 Kč).

Finanční úřad dne 4. 9. 2001 dodatečným platebním výměrem č. j. 28385/01/245970/1992, doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 590 800 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal úpadce odvolání, které žalovaný zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 18. 6. 2003, č. j. 31 Ca 126/2002 - 32 pro vady řízení zrušeno. Poté žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 7. 7. 2004, č. j. 4317/120/2003-Ju (to bylo napadeno žalobou, rozsudek o níž je předmětem řízení o kasační stížnosti), jímž odvolání úpadce částečně vyhověl tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 590 800 Kč na částku 466 200 Kč.

V žalobě proti výše uvedenému správnímu rozhodnutí stěžovatel především namítal, že není pravdou, že náklady vynaložené na zakázku č. 683 v roce 1999 se mohly vztahovat výhradně k části zakázky spočívající v opravě plnicího zařízení Leonardth AG-6, která byla podle žalovaného v roce 1999 zcela dokončena, k čemuž došel na základě vystavení konečného daňového dokladu na tuto zakázku v prosinci 1999. Úpadce však tvrdil, že mu náklady na tuto zakázku vznikly i v roce 2000, což doložil účetními doklady od svých dodavatelů a předávacím protokolem k zakázce z roku 2000. Náklady vzniklé u zakázky č. 683 v roce 2000 se netýkají pouze části zakázky spočívající ve výrobě zařízení na plnění pepřenek, ale i části zakázky spočívající v opravě plnicího zařízení Leonardth AG-6. Podle úpadce žalovaný nebyl z předložených dokladů schopen rozpoznat, že předmětné náklady ve výši 485 356,87 Kč se mohly týkat a týkaly pouze a jen opravy plnicího zařízení Leonardth AG-6, a nikoliv výroby zařízení na plnění pepřenek. Nesouhlasil též s názorem žalovaného, že vystavení konečné faktury za zakázku automaticky znamená její dokončení a nemožnost dílčích prací na zakázce, tedy vznik následných nákladů. Úpadce dále uvedl, že účtování o dohadných položkách pasivních, které provedl, bylo zcela oprávněné. Úpadce uzavřel, že žalovaný porušil § 2 zák. č. 337/1992 Sb., když nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, tj. především ke skutečnosti, že stěžovatel při volbě

způsobu účtování o zakázce ze dvou možných zákonných metod zvolil plně v souladu s principem opatrnosti metodu „dohadných položek pasivních“, která oproti metodě „výnosů příštích období“ znamenala zvýšení daňového základu v roce 1999 o částku 63 885,31 Kč.

Krajský soud tuto žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak především uvedl, že úpadce byl jako účetní jednotka povinen i o části zakázky označené jako oprava plnicího zařízení Leonardth AG-6 účtovat podle skutečnosti a nemohl proto na zakázku v účetním období roku 1999 pohlížet jako na dokončenou, pokud dokončena nebyla, ani jako na nedokončenou, pokud dokončena byla. Z toho pohledu je pak, podle krajského soudu, nutno přisvědčit názoru žalovaného, že pokud byla zakázka dokončena v roce 1999, pak již v souvislosti s ní nemohly vzniknout další náklady v roce 2000, o kterých by bylo účtováno prostřednictvím účtu 389 – dohadné účty pasivní, a pokud dokončena nebyla, pak by muselo o této části zakázky být účtováno jako o nedokončené výrobě. Krajský soud dále uvedl, že ze správního spisu vyplynulo a mezi účastníky není sporné, že náklady ve výši 485 356,87 Kč byly skutečně vynaloženy až v roce 2000. Část zakázky týkající se opravy plnicího zařízení Leonardth byla zahájena v roce 1999 a je rovněž nesporné, že celá tato část zakázky byla vyúčtována řádným daňovým dokladem – fakturou č. 405/99/SRO ze dne 15. 12. 1999 odběrateli, a to v celkové smluvené výši 900 000 Kč. Krajský soud se pak s ohledem na výsledek provedeného dokazování přiklonil i k závěru žalovaného že úpadce dokončil tuto část zakázky v roce 1999, a proto se náklady vynaložené v roce 2000 nemohly vztahovat k této části zakázky a nejednalo se tak o náklady, které by opravňovaly k použití účtu 389 – dohadné účty pasivní. Úpadce neprokázal, že by se tyto náklady vztahovaly skutečně k této části zakázky. Podle správce daně předložené doklady neprokázaly nevyfakturované dodávky k 31. 12. 1999, když na úkolovém listu k této zakázce nebyly u položek za materiál a kooperaci odvolávky na příslušné účetní doklady, přičemž ani na výzvu správce daně nebyly doloženy jednotlivé konkrétní případy, kdy by se jednalo o částky vyplývající z dodávek materiálu nebo služeb uskutečněných v roce 1999. Ani další předložený důkaz (předávací protokol ze dne 30. 5. 2000 pak nemohl prokázat vynaložení nákladu na opravu zařízení Leonardth AG-6, když z jeho obsahu je zřejmé, že šlo o obecně formulovaný předávací protokol, ve kterém byly řešeny i otázky související s úhradou faktury, která však byla vydána již v prosinci 1999 se splatností k 10. 1. 2000. Protokol svým obsahem tedy neprokazuje, že byly na této zakázce prováděny práce a vznikly náklady i v roce 2000. Postup účtování úpadce byl tedy chybný a v důsledku toho byl chybně vykázán i základ daně z příjmu právnických osob, který právě z účetnictví vychází. Krajský soud dodal, že ani předložený znalecký posudek Ing. V. V. s ohledem na shora uvedené nepodpořil tvrzení úpadce o správnosti postupu účtování sporné zakázky.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

VI. a)

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami podřaditelnými pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Námítka, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť krajský soud se nijak nevypořádal se závěry znaleckého posudku Ing. V. V., není důvodná.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: „*Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Stěžovatel krajskému soudu konkrétně vytýká, že se nijak nevypořádal se závěry znaleckého posudku Ing. V. V.. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud při svém rozhodování vzal tento znalecký posudek v úvahu a z jeho odůvodnění je seznatelné, proč podle jeho názoru úpadce nebyl oprávněn použit jím aplikovaný způsob účtování (protože zakázka byla dokončena v roce 1999 a u nákladů vynaložených v roce 2000 úpadce neprokázal jejich souvislost s předmětnou částí dodávky), a tedy i proč se neztotožnil se závěry uvedenými v tomto posudku. Tato námitka tudíž není důvodná.

Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nesprávně vypořádal s důkazem - předávacím protokolem zakázky ze dne 30. 5. 2000 u kterého zcela proti logickým pravidlům dokazování dovodil, že neprokazuje provádění prací a vznik nákladů v roce 2000. Nejvyšší správní soud se při hodnocení této námítky v souladu s zásadou volného hodnocení důkazů [§ 132 zák. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s 64 s. ř. s.] zaměřil na otázku, zda soud náležitě odůvodnil, proč provedený důkaz považuje za věrohodný, či nikoliv a zda se při hodnocení těchto důkazů pohyboval v právním řádem stanovených mezích. Zásada volného hodnocení důkazů vyjadřuje, že závěr, který si soudce učiní o pravdivosti či nepravdivosti tvrzených skutečností vzhledem ke zprávám získaným z provedených důkazů, je věcí vnitřního soudcova přesvědčení a jeho logického myšlenkového postupu.

Z ustanovení § 132 o. s. ř. vyplývá, že důkazy hodnotí soud podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom pečlivě přihlíží ke všemu, co vyšlo za řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci. Z ustálené judikatury

Ústavního soudu vyplývá, že povinností soudu je, za respektování procesních předpisů a ústavních kautel provedený důkaz hodnotit a zdůvodnit, proč jej odmítá nebo pokládá za nevěrohodný, a v odůvodnění rozhodnutí své stanovisko k tomuto důkazu přiměřeně vyložit (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2002, sp. zn. IV. ÚS 582/01, zveřejněný pod č. 52 ve svazku č. 26 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu; srov. dále nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1994, sp. zn. III. ÚS 150/93, zveřejněný pod č. 49 ve svazku č. 2 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že protokol ze dne 30. 5. 2000 nemohl prokázat vynaložení nákladu na opravu zařízení Leonardth AG-6. Závěr soudu, že tento protokol vzhledem k tomu, že se jedná o obecný předávací protokol, neprokazuje, že byly na této zakázce **prováděny práce a vznikly náklady** (tedy ne že by nedošlo k předání zakázky) i v roce 2000, nevybočuje z výše uvedených mezí zásady volného hodnocení důkazů.

VI.b)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku správnosti účtování předmětné zakázky a vliv tohoto postupu na daň z příjmu právnických osob.

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.*“ (Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS). Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že on jako generální dodavatel podmínky pro fakturaci splnil, avšak od svého nebo svých subdodavatelů, kteří ještě podmínky pro fakturaci vůči generálnímu dodavateli nesplnili (např. z důvodu neodstranění drobných vad či nedodělků), stále ještě **očekával vyúčtování** provedených prací a dodávek. Tato argumentace se poprvé objevuje až v kasační stížnosti, ačkoliv stěžovateli resp. úpadci nic nebránilo v tom ji použít a toto vysvětlení podat a případně důkazními prostředky doložit již v řízení před správním orgánem nebo krajským soudem. Například v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru úpadce uvedl: „*. . . zbývající část prací byla provedena prokazatelně až v roce 2000.*“ . V žalobě pak úpadce uvedl, že: „*Náklady vzniklé u zakázky č. 683 v roce 2000 se netýkaly pouze části zakázky spočívající ve výrobě zařízení na plnění pepřenek, ale i části zakázky spočívající v opravě plnicího zařízení Leonardth AG-6*“, nebo: „*Meritum věci spočívá v . . . chybném a prokazatelně nepravdivém tvrzení žalovaného, které přitom nemá žádnou oporu v zákoně, že vystavení konečné faktury za zakázku automaticky znamená její dokončení a nemožnost dalších dílčích prací na zakázce a tedy vznik následných nákladů.*“ . Z tohoto důvodu je argumentaci stěžovatele, že pouze očekával vyúčtování provedených prací a dodávek, nutné odmítnout jako nepřipustnou. V žalobě (a ani v průběhu správního řízení) stěžovatel netvrdil,

že by tito subdodavatelé práci dodali již v roce 1999 a pro nedodělky je neměli právo vyfakturovat, ale tvrdil, že mu náklady na tuto zakázku vznikly i v roce 2000.

Zásadní otázkou v předmětném sporu je, zda byl úpadce oprávněn účtovat o sporných nákladech prostřednictvím účtu 389 – dohadné účty pasivní, a tedy zahrnout tyto náklady do účetního období roku 1999, tj. **tímto způsobem** o tyto náklady snížit základ daně z příjmu pro zdaňovací období roku 1999.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o dáních z příjmů je základem rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich **věcné a časové** souvislosti v daném zdaňovacím období. Podle odst. 2 téhož ustanovení pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) v § 3 odst. 1 stanoví, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Podle ust. § 4 odst. 2 tohoto zákona byl úpadce povinen dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, které stanovilo ministerstvo financí a vyhlásilo je prostřednictvím oznámení o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Podle § 7 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.

Pro danou situaci platné Opatření federálního ministerstva financí ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, čl. IX, odst. 10, pro dohadné účty pasivní stanoví, že se na tento účet k 31. 12. příslušného účetního období účtují položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, např. nevyfakturované dodávky či nákladové úroky s výjimkou úroků z prodlení, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za způsobenou škodu, kdy není možno při uzavírání účetních knih stanovit konečnou výši závazku. Že by se v daném případě jednalo o jeden z těchto případů však stěžovatel, potažmo úpadce, neprokázal.

Na dohadné účty pasivní lze tedy účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Je však nutné zdůraznit, že takto lze účtovat o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně realizovány, pouze nebylo možné je zaúčtovat. Například se může jednat o náklady, na jejichž zaúčtování účetní jednotka neměla k dispozici fakturu (faktura za telefon za měsíc prosinec, která dojde k zaúčtování až v lednu), nebo u nákladů, které jsou účtovány za rok pozadu (typicky např. vyúčtování za plyn, elektřinu, vodné a stočné). K realizaci těchto nákladů však musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasivních účtováno. Použití tohoto způsobu účtování by tedy bylo na místě, pokud by úpadce měl v souvislosti s předmětnou zakázkou výdaje v roce 1999, neznal by však jejich přesnou výši a neměl k dispozici účetní doklady a toto své tvrzení prokázal. Pro závěr, že se tak v dané situaci nestalo, svědčí i skutečnost, že původní výše dohadné položky pasivní k zakázce č. 683 byla v prosinci 1999 změněna z částky 720 000 Kč na částku 485 356,87 Kč, a to proto, že v roce 1999 byly na zakázce provedeny práce v rozsahu 350 757,82 Kč a zbývající část prací byla provedena až v roce 2000.

Není možné souhlasit s tvrzením žalovaného, že zaúčtování konečné faktury brání možnému dalšímu uplatnění později vzniklých nákladů souvisejících s fakturovanou zakázkou, ale v daném případě úpadce podmínky pro takový postup (zaúčtováním těchto

nákladů jako dohadných položek pasivních) nesplnil. Není pravdivé tvrzení stěžovatele, že i kdyby ze strany úpadce došlo k nesprávnému postupu při zúčtování předmětné zakázky, neměl by takový postup vliv na daňovou povinnost úpadce. Vzhledem k tomu, že ZDP při stanovení základu daně vychází z účetnictví vedeného daňovým subjektem, nelze než konstatovat, že v daném případě úpadce neprokázal skutečnosti opravňující ho o sporných nákladech účtovat, jak učinil, a neprokázal tudíž, že by tyto náklady mohly snížit jeho základ daně z příjmu za zdaňovací období roku 1999. Bylo na úpadci, jakým způsobem bude o předmětné zakázce účtovat, a poté co způsob účtování zvolil, bezesporu ho stíhá důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 d. ř.) ohledně prokázání takto tvrzené skutečnosti. Lze souhlasit s názorem krajského soudu, že stěžovatel svoje důkazní břemeno neunesl, a oprávněnost takového účtování, a tudíž nárok o tyto náklady snížit daňový základ za zdaňovací období roku 1999, neprokázal.

Obiter dictum Nejvyšší správní soud dodává, že abstraktně vzato není žádných hmotněprávních překážek (procesněprávními překážkami, jako např. uplynutím lhůt k podání dodatečného daňového přiznání, není na tomto místě důvodu se zabývat) k tomu, aby stěžovatel náklady v souvislosti se zakázkou Leonhardt, které chtěl daňově uplatnit ve zdaňovacím období 1999, které mu však vznikly až v roce 2000, neuplatnil ve zdaňovacím období 2000, prokáže-li, že byly skutečně vynaloženy v souvislosti s touto zakázkou. Princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných výdajů se zdanitelnými příjmy totiž je nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti daňového subjektu a povahou plnění, která poskytuje či přijímá. Jestliže tedy daňový subjekt v souvislosti se zakázkou, kterou realizoval ve své podstatě v roce 1999, měl dodatečně náklady i v roce 2000, je nutno tyto náklady zásadně považovat za daňově uznatelné.

VIII.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. května 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu