



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **T. s. N. B., s. r. o.**, zast. Ing. O. K., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí č. j. 12173/120/04 ze dne 28. 2. 2005. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Boru č. j. 12352/04/175970/5134 ze dne 19. 4. 2004 ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období srpen – prosinec 2002 v celkové výši 226 610 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“).

II.

Svoji kasační stížnost opírá stěžovatel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem soudu, který shledal nedostatky v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Podle soudu se stěžovatel nevyjádřil ke všem odvolacím důvodům,

konkrétně k tvrzením žalobce, že odměna likvidátora byla stanovena na základě právních úkonů dosažených již v roce 2002 (díky činnosti likvidátora byla podle žalobce v roce 2002 prodána převážná část majetku společnosti, společnost v období likvidace do 31. 12. 2002 zisk, apod.). Stěžovatel tak podle soudu neodůvodnil věcnou a časovou souvislost sporných výdajů ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle názoru soudu není podstatné, kdy likvidátor odměnu fakturoval, ale jaké konkrétní plnění a jakého rozsahu nastalo ze strany likvidátora vůči žalobci v období, za které byla odměna vyčíslena, tj. od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. Stěžovatel proti tomu namítá, že se v rozhodnutí o odvolání otázkou prodeje majetku nezabýval z důvodu nezpochybnění výše výnosů vykazovaných žalobcem. Zpochybněno podle stěžovatele bylo účtování a následná daňová uznatelnost výše odměny likvidátora ve zdaňovacím období roku 2002. Podle předložených faktur č. 230100026 ze dne 25. 3. 2003 a č. 230100053 ze dne 26. 5. 2003 likvidátor fakturoval společnosti částky ve výši 30 000,- Kč a 30 000 Kč za své výkony v období leden až březen 2003 a duben a červen 2003. Nejedná se proto o náklady věcně ani časově související s obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. V případě vyfakturovaných odměn dne 30. 9. 2003 a 23. 12. 2003 fakturami č. 230100123 a č. 230100150 ve výši 360 722 Kč a 300 000 Kč se jedná o odměny likvidátora, kdy základem pro určení odměny za provedení likvidace je majetkový zůstatek. Vzhledem k tomu, že likvidace byla ukončena ke dni 30. 9. 2003, fakturované výše odměn (360 722 Kč a 300 000 Kč) věcně a časově opět souvisí s obdobím roku 2003, nikoliv s obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti má za to, že kasační stížnost ze dne 22. 8. 2006 je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná, protože uvádí jen důvod kasační stížnosti o uložení povinnosti zaplatit účastníku náklady řízení.

Dne 8. 11. 2006 stěžovatel teprve doplnil na výzvu soudu důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel podle žalobce napadá pouze související text v odůvodnění k hlavnímu nedostatku napadeného rozhodnutí, kterým je, že stěžovatel nepostupoval v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“) a nevypořádal se s odvolacími námitkami. K důvodům uváděným stěžovatelem žalobce dodává, že si likvidátor nechal schválit jednorázovou odměnu až na základě úkonů držitele pohledávky K.-C. H. v průběhu likvidace. Důkaz, že likvidace mohla být ukončena i k 31. 12. 2002, žalobce podle svých slov doložil dopisem na katastr ohledně zástavního práva k majetku E. V. a. s., jež byla majoritně vlastněna společností K.-C. H., s. r. o., ve výši 31.923.933,40 Kč. Odměna byla podle žalobce stanovena na základě ocenění zachráněného majetku. Operace byla velmi riskantní a skutečné čerpání hlavní části odměny ve výši 360 722, Kč a 300 000 Kč bylo možné až na základě získání finančních prostředků od K.-C. H.. Stěžovatel se podle žalobce vůbec nepozastavil nad okolností, že poslední část odměny byla fakturována až třetí měsíc po ukončení likvidace dne 23. 12. 2003. Faktury sloužily ke správnému čerpání odměny účtování z důvodů přehlednosti pro likvidátora i společníky. Žalobce dále popisuje rizika vyplývající z průběhu likvidace (podaná trestní oznámení na likvidátora, prodej akcií za 31.923.933, 40 Kč apod.)

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) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, vyslovil-li, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými, neboť se nezabýval tvrzením, že odměna likvidátora byla stanovena na základě právních úkonů (např. prodej části majetku společnosti) dosažených již v roce 2002.

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

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

V.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Finanční úřad v Novém Boru zahájil dne 11. 11. 2003 jednáním zaznamenaném v protokolu o ústním jednání č. j. 41167/03/175930/1399, daňovou kontrolu za období před vstupem žalobce do likvidace (od 1. 1. 2002 do 31. 7. 2002) a za období likvidace (od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002). Finanční úřad vyzval žalobce výzvou č. j. 43862/03/175930/1399 ze dne 4. 12. 2003 mimo jiné k prokázání, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu nastalo v období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002, za které je vyčíslena odměna likvidátorovi (účtovaná do nákladů na vrub účtu 518 - *Služby* a souvztažně ve prospěch účtu – *Dohadné položky pasivní - nevyúčtovaný plyn 1998*) a které nebylo ke dni účetní závěrky ze strany likvidátora zdokumentováno; kdy a jak byla provedena korekce dohadné položky, za jaké období a v jaké částce se vyúčtování likvidátora promítlo v účetnictví; na základě jakého propočtu byla stanovena výše nákladů za služby likvidátora; věcné a časové souvislosti těchto nákladů s obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002 v souladu s § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce na tuto výzvu předložil faktury: č. 230100026, vystavenou dne 25. 3. 2003 a označenou jako služby „výkon likvidátora 01-03/2003“; č. 230100053, vystavenou dne 26. 5. 2003 a označenou jako služby „výkon likvidátora 04-06/2003“; č. 230100123, vystavenou dne 30. 9. 2003 a označenou jako náklady likvidace „odměna likvidátora“ a č. 230100150, vystavenou dne 23. 12. 2003 a označenou jako „odměna likvidátora“. Finanční úřad dospěl ve „Zprávě o daňové kontrole“ k tomu, že žalobce neprokázal oprávněnost a správnost zaúčtování do nákladů na vrub účtu 518 - *Služby* a ve prospěch účtu – *Dohadné položky pasivní* částku ve výši 720 022,-Kč, protože výše uvedené faktury neprokazují, že byly vystaveny za činnosti poskytnuté likvidátorem v roce 2002, za které k datu uzavření účetních knih pouze nebyly do účetní jednotky doručeny faktury. Na základě § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů správce daně zvýšil základ pro výpočet daně z příjmů o 720 022 Kč. Při ústním jednání dne 15. 3. 2004 (protokol č. j. 12259/04/175930/1399) se žalobce vyjádřil ke „Zprávě o daňové kontrole“. Zástupce žalobce nesouhlasil s kontrolním zjištěním ohledně odměny likvidátora. Uvedl, že odměna je odvislá od schválení valnou hromadou a nezávisí na vystavení faktury. Její tvorba souvisí s dosažením zisku v průběhu likvidace, přičemž likvidátor prodal majetek za 2 mil. Kč.

Dodatečným platebním výměrem č. j. 12352/04/175970/5134 ze dne 19. 4. 2004 Finanční úřad v Novém Boru žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období srpen – prosinec 2002 v celkové výši 226 610 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém mimo upozornil, že pokud jde o činnosti poskytnuté likvidátorem v roce 2002, byla prodána převážná část majetku společnosti, společnost vystoupila z likvidace dne 30. 9. 2003, tj. po 13 měsících posílená a konkurenceschopná, společnost prokázala za období likvidace zisk apod.

Žalobcovo odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele s odůvodněním, že v době likvidace byla výše odměny likvidátora známa, proto nelze v tomto případě považovat odměnu likvidátora v celkové výši 720 722 Kč za položku dohadnou. Poplatník o těchto částkách měl účtovat do období, s nímž časově a věcně souvisí, tj. ve zdaňovacím období roku 2003. Protože poplatník neprokázal oprávněnost zaúčtování odměny likvidátora v celkové výši 720 722 Kč jako dohadné položky pasivní, nelze tento náklad považovat za náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002.

Krajský soud shledal nedostatky v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, neboť podle § 50 odst. 7 daňového řádu se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Žalobce s poukazem na citované ustanovení v žalobě namítl, že se stěžovatel nevypořádal s odvolacími důvody týkajícími se tvrzení, že odměna likvidátora byla stanovena na základě právních úkonů dosažených již v roce 2002. Stěžovatel ve vyjádření k žalobě sice přiznává, že se těmito odvolacími důvody v napadeném rozhodnutí nevypořádal, považuje je však pouze za žalobcovy úvahy, jak by postupoval v roli kontrolního orgánu. S tímto vyjádřením se však podle krajského soudu spokojit nelze. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uzavřel, že stěžovatel tím, že se k těmto odvolacím důvodům nevyjádřil, neodůvodnil základní otázku vyplývající z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně věcnou a časovou souvislost sporných výdajů. Podle krajského soudu není totiž podstatné, kdy likvidátor odměnu fakturoval, ale jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu nastalo ze strany likvidátora vůči žalobci v období, za které je odměna vyčíslena, tj. od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. Touto otázkou se však stěžovatel ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval. Protože se stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou, která je pro posouzení věci stěžejní, posoudil krajský soud žalobu jako důvodnou a napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VI.

Nejvyšší správní soud se zabýval kasační námitkou, v níž stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že rozhodnutí o odvolání stěžovatele je nedostatečně odůvodněné a v důsledku toho nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58 (www.nssoud.cz) judikoval, že „*nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění.*“

V daném případě nelze přehlédnout, že se stěžovatel v předmětném rozhodnutí v podstatě vůbec nevyjádřil (či přinejmenším vyjádřil zcela nedostatečně) k odvolací námitce, že byla dána časová souvislost sporného výdaje se zdaňovacím obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002, neboť podle stěžovatele v tomto období likvidátor vykonával činnosti, na které žalobce v odvolání konkrétně poukazoval (prodej převážné části majetku společnosti,

společnost v období likvidace do 31. 12. 2002 zisk, apod.). Dohadné položky mají směřovat k věcnému a časovému souladu, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost. V odůvodnění správního rozhodnutí však absentuje jakákoli právní úvaha vztahující se k otázce, zda a v jakém rozsahu nastalo plnění ze strany likvidátora v předmětném období, za které byla odměna vyčíslena. Stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že se v rozhodnutí o odvolání otázkou prodeje majetku nezabýval z důvodu nezpochybnění výše výnosů vykazovaných žalobcem. S tímto právním názorem se však nelze ztotožnit, neboť stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání měl podle § 50 odst. 7 daňového řádu vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, tedy i výše uvedenou námitkou.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77 (www.nssoud.cz) vyslovil: „*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.*“

Stěžovatel v kasační stížnosti argumentoval, že faktury č. 230100026 ze dne 25. 3. 2003 a č. 230100053 ze dne 26. 5. 2003 neprokazují, že předmětné náklady věcně ani časově nesouvisejí s obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002, tuto svou úvahu však ve svém rozhodnutí o odvolání neuvedl. V případě vyfakturovaných odměn dne 30. 9. 2003 a 23. 12. 2003 fakturami č. 230100123 a č. 230100150 ve výši 360 722 Kč a 300 000 Kč stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že se jedná o odměny likvidátora, kdy základem pro určení odměny za provedení likvidace je majetkový zůstatek, a proto věcně a časově opět souvisí s obdobím roku 2003. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť tato zásada (stanovená ve vyhlášce č. 479/2000 Sb., o odměně a náhradě hotových výdajů likvidátora a člena orgánu společnosti jmenovaného soudem) se vztahuje pouze na likvidátory jmenované soudem (§ 1 uvedené vyhlášky), v souzeném případě však byl likvidátor jmenován valnou hromadou [§ 125 odst. 1 písm. f) zákona č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník]. Podle obchodního zákoníku o odměně likvidátora rozhoduje orgán, který likvidátora jmenoval, přičemž v zákoně nejsou stanovena žádná pravidla pro její určení. Z hlediska daně z příjmů právnických osob pak musí odměna likvidátora především splňovat obecné podmínky její uznatelnosti jako daňového výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy její vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; součástí této podmínky je i elementární přiměřenost výše odměny povaze, míře složitosti a rozsahu činnosti likvidátora. Jistě není vyloučeno, aby vzhledem k zásadním a z obvyklých měřítek vybočujícím přínosům, které pro likvidovanou společnost činnost likvidátora měla, mu byla přiznána odměna v nadstandardní výši. Rovněž není vyloučeno, aby taková odměna byla přiznána v okamžiku, kdy bylo zřejmé či přinejmenším pravděpodobné, že činnost likvidátora vedla k těmto pro likvidovanou společnost blahodárným benefitům, jakkoli ještě samotná likvidace pokračovala i vícero měsíců po schválení odměny či její významné dílčí částky. Valná hromada žalobce tak mohla určit odměnu ještě před skončením likvidace a tato mohla i nemusela souviset se zdaňovacím obdobím od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. Stěžovatel se především těmito okolnostmi měl ve svém rozhodnutí řádně zabývat, aby bylo zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč námitky žalobce měl za liché, mylné či vyvrácené.

Za dostačující odůvodnění nelze považovat ani stručné konstatování stěžovatele v předmětném rozhodnutí, že v době likvidace byla výše odměny likvidátora známa, proto nelze v tomto případě považovat odměnu likvidátora v celkové výši 720 722 Kč za položku dohadnou. Účelem institutu dohadných položek je především zahrnutí příjmů či výdajů do zdaňovacího období, se kterým skutečně věcně a časově souvisí, i když prozatím nemá daňový subjekt k dispozici účetní doklad. Slovo „dohadná“ zde vyjadřuje skutečnost, že není známa přesná výše dané položky, a to právě z toho důvodu, že z hlediska účetnictví pro ni neexistuje žádný relevantní podklad. Z tohoto konstatování stěžovatele rovněž nevyplývá, proč usoudil, že předmětné výdaje časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2003. Lze proto shrnout, že předmětné rozhodnutí o odvolání nesplňovalo kritérium řádného odůvodnění, ze kterého by úvahy správního orgánu byly alespoň v základních obrysech seznatelné. Tento nedostatek přitom zásadně nemůže být dodatečně zhojen podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v daném případě není podstatné, kdy likvidátor odměnu fakturoval, ale jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu nastalo ze strany likvidátora vůči žalobci v období, za které je odměna vyčíslena, neboť tato právní úvaha zcela odpovídá povaze institutu dohadných položek i principu časové a věcné souvislosti (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Krajský soud proto nepochybil, pokud dospěl k závěru, že se stěžovatel v odůvodnění předmětného rozhodnutí nevypořádal s námitkou, která je pro posouzení věci stěžejní, a napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

VII.

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

Na stěžovateli bude, aby se vypořádal s nedostatky v odůvodnění svého rozhodnutí, jak byly specifikovány výše.

Není vyloučeno, že dosavadní řízení před správci daně obou instancí nebude skýtat dostatečný podklad pro nápravu. Stane-li se tak, bude na stěžovateli, aby v dalším řízení upřesnil žalobcova tvrzení ohledně toho, jaké části odměny likvidátora byly vyplaceny za jaké dílčí úseky jeho činnosti, příp. které části odměny byly vyplaceny v souvislosti s tím, že se likvidátorovi podařilo zvrátit původně nepříznivé ekonomické a právní postavení žalobce a přivodit mu zásadní ekonomické výhody. Takto upřesněná tvrzení je pak žalobce povinen prokázat, neboť je to on, kdo nese důkazní břemeno. V závislosti na výsledku dokazování pak stěžovatel zjistí, ke kterému zdaňovacímu období je třeba přiřadit ty které dílčí částky odměny likvidátora z hlediska jejich věcné a časové souvislosti, a na základě toho uváží případné doměření daně či jiný postup. Není vyloučeno, že výsledkem důkazního řízení může být i to, že určitou část odměny nebude možno považovat za daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce ve vztahu k němu neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení.

VIII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalobce měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. srpna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu