



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **POHODA I., s.r.o.**, se sídlem Údolní 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2014, č.j. 12963/14/5000-14201-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2014, č.j. 12963/14/5000-14201-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 000 Kč ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2014, č.j. 12963/14/5000-14201-706481, a jemu předcházejících rozhodnutí (platebních výměrů) vydaných Finančním úřadem pro

Jihomoravský kraj, územním pracovištěm Brno I. (dále jen „správce daně“), ze dne 16. 4. 2013, č.j. 1502897/13/3001-24803-711313 a č.j. 1502928/13/3001-24803-711313, kterými byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.

I. Podstata věci

Dne 16. 4. 2013 správce daně vydal platební výměry na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, jimiž byla žalobci vyměřena daň ve výši 28 022 Kč spolu s penále ve výši 5 604 Kč (za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, č.j. 1502897/13/3001-24803-711313) a 47 637 Kč spolu s penále ve výši 5 604 Kč (za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, č.j. 1502928/13/3001-24803-711313).

Vyměření daně se opíralo o zjištění správce daně, že žalobce zahrnul do daňových nákladů i úroky ve výši 186 813 Kč (za rok 2008) a 317 580 Kč (za rok 2009) z půjčky ve výši 240 000 EUR poskytnuté daňovým nerezidentem - společností SENGARITA TRADING LIMITED, Akropoleos, 59-61, SAVVIDES CENTRE, 1st floor, Flat/Office 102, Nicosia, Cyprus (dále jen „SENGARITA“), ze dne 1. 6. 2008, aniž by z nich odvedl daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně. Proti výše uvedeným platebním výměrům žalobce podal odvolání, v němž především namítal, že neměl povinnost odvést srážkovou daň ve smyslu § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť o úrocích z půjčky účtoval v letech 2008 a 2009 na účtech 383 – výdaje příštích období, a to z toho důvodu, že úroky z uzavřené smlouvy o půjčce byl žalobce coby dlužník zavázán hradit až při splatnosti celé půjčky, tedy do šesti měsíců od doby, kdy jej věřitel vyzve k úhradě celé půjčky.

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil platební výměry správce daně na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně co do výše předepsané daně a penále, přičemž odmítl argumentaci žalobce s tím, že se v případě úroků z půjčky jednalo o závazek v roce 2008 a 2009, který podléhá zvláštní sazbě daně.

Závěry žalovaného žalobce nyní napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce především namítá, že se žalovaný dostatečným způsobem nevypořádal s některými jeho námitkami uplatněnými v podaném odvolání, zejména jeho argumentací týkající se stanoviska Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), jako nadřízeného správního orgánu žalovaného, v rámci připomínkového řízení k Pokynu GFŘ č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn GFŘ č. D-6“).

Žalobce namítá, že o úrocích účtoval na účtu 383 – Výdaje příštích období zcela správně a v souladu s Českým účetním standardem č. 17, bodem 3.11.3. Žalobce

argumentuje tak, že pokud se má prostřednictvím tohoto účtu účtovat například i o nájemném placeném pozadu, je podle žalobce nepochybné, že se prostřednictvím stejného účtu má účtovat i o úrocích z půjčky placených pozadu, neboť se v obou případech jedná o situaci, kdy tento závazek již existuje a každým dnem postupně narůstá. Podle žalobce se v případě výdajů příštích období vždy jedná o právně existující závazek k rozvahovému dni, a to stejně jako u dohadných položek pasivních. U dohadné položky pasivní závazek rovněž právně existuje, není však vyčíslena jeho přesná výše, resp. je známa jen jeho předpokládaná výše.

Z hlediska srážkové daně podle žalobce není rozdíl mezi dohadnými položkami pasivními a výdaji příštích období. Žalobce dovozuje, že pokud z dohadných položek pasivních (které jsou závazky jak z pohledu právního, tak i z pohledu účetních předpisů) nemá být srážena srážková daň, a to i s platností i pro roky předcházející vydání Pokynu GFŘ č. D-6, tím spíše je zřejmé, že povinnost srážet daň nemůže dopadat ani na položku účtovanou ve výdajích příštích období, které jsou závazky z pohledu právního, ale jednoznačně se nejedná o závazky z pohledu účetních předpisů. Pokud byla pokynem GFŘ č. D-6 založena správní praxe, že z dohadných položek pasivních se daň srážet nemá, musí logicky tato praxe platit i pro výdaje příštích období.

Žalobce v této souvislosti též odkazuje na odpověď Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 7. 2014, č.j. 367000/14/7001-11001-013031, určenou společnosti Czech Tax Advisors s.r.o., v níž je uvedeno, že i nadále platí stanovisko Ministerstva financí uvedené v rámci připomínkového řízení k připomínkám Komory daňových poradců k Pokynu GFŘ č. D-6 a že srážka daně je provedena v okamžiku, kdy je o dluhu účtováno s souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví, tzn. při splnění podmínek podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V podané replice žalobce rozvinul svoji žalobní argumentaci a reagoval na vyjádření žalovaného. Podle žalobce žalovaný zpochybňuje smysl existence účtu výdajů příštích období, neboť právě zde má být účtováno o částkách, u kterých je znám účel platby, částka i období, jak tvrdí žalovaný. Není správný ani názor žalovaného, že prostřednictvím účtu výdajů příštích období se účtuje o nákladu, u kterého lze určit přesnou výši, ale zatím není k rozvahovému dni právním závazkem (viz právě již zmiňované nájemné placené pozadu, které je právním závazkem vůči pronajímateli).

Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedeného důvodu se domáhal zrušení jak napadeného rozhodnutí, tak jemu předcházejících platebních výměrů.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí, že o úrocích z půjčky mělo být účtováno jako o závazku a nikoli jako o výdajích příštího období. Výše úroku byla smluvně stanovena a byla platná po celou dobu půjčky. Byla známa částka i období, ke kterému se úrok vztahuje. Žalobce měl podle žalovaného účtovat v souladu s časovou a věcnou souvislostí.

Pokud jde o opakované odkazy žalobce na Pokyn GFR č. D-6, tak ten na situaci žalobce nedopadá, neboť úroky z půjčky nemají charakter dohadných položek pasivních. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož byl žalobce jako plátce povinen provést srážku daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (SENGARITA), avšak u úroků z poskytnuté půjčky, plynoucí poplatníkům podle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje. Uvedený příjem je taxativně vymezen v § 22 zákona o daních z příjmů ve vztahu k nerezidentům, kdy není daňová povinnost vůči České republice zabezpečena. K aplikaci principů *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* žalovaný uvádí, že v předmětné věci nenastaly žádné pochybnosti ohledně výkladu práva, a proto je odkaz na tyto zásady nepřipadný.

Taktéž žalovaný setrval na svém postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s. ř. s.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Napadené rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, pokud by z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, jak o věci žalovaný uvážil a proč má odvolací námitky za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů; argumentace uvedená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného však odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí.

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s argumentací žalobce ohledně posouzení úroků z půjčky na základě smlouvy uzavřené žalobcem se společností SENGARITA, zaúčtovaných jako výdaje příštích období, tak v této souvislosti soud odkazuje na stranu 8 a 9 napadeného rozhodnutí a též na stranu 10, kde se žalovaný zabýval účtováním o dohadných položkách pasivních a výdajích příštího období. Na argumentaci žalobce požadující aplikaci zásady *in dubio mitius* a na námitku porušení právní jistoty a legitimního očekávání žalovaný reagoval tak, že předestřel svůj právní názor na věc v tom směru, že se neztotožnil se způsobem, jak o úrocích žalobce účtoval a ani s tím, jak žalobce interpretuje § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud jde o argumentaci žalobce, že se žalovaný nevypořádal se stanoviskem Ministerstva financí v rámci příspěvku 205/17.12.07 z Koordinačního výboru Komory daňových poradců a stanoviskem GFR

k požadavku Komory daňových poradců k doplnění Pokynu GFŘ č. D-6 i o pasivní účty časového rozlišení, tak k odvolání žalobce přiložil pouze dokument bez jakékoli bližší identifikace, označený jako výňatek z připomínkového materiálu Komory daňových poradců k návrhům úprav Pokynu č. D-300, a to konkrétně k bodu týkajícímu se § 38d zákona o daních z příjmů. Na tento dokument žalobce odkazoval v rámci své argumentace týkající se výkladu § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný uvedl, že pokyn GFŘ č. D-6 se týká pouze dohadných položek pasivních a že výňatek z připomínkového materiálu Komory daňových poradců nebyl v odvolání jakkoli blíže identifikován, nebylo uvedeno ani datum, kdy se dané jednání uskutečnilo a nejedná se o jednoznačný důkazní prostředek. Žalovaný se dále na str. 10 žalobou napadeného rozhodnutí obsáhle zabýval i stanoviskem Ministerstva financí v rámci příspěvku 205/17.12.07 z Koordinačního výboru Komory daňových poradců, když uvedl, že toto stanovisko se váže k otázce problematiky polhůtních závazků a jejich dodávání, a to pokud jde o aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 a písm. c) bodu 6 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný tak na argumentaci žalobce uplatněnou v odvolání reagoval dostatečně. Jinou otázkou je však správnost a podloženost samotných v žalobou napadeném rozhodnutí dovozovaných závěrů a interpretace § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany žalovaného.

Součástí daňového spisu žalovaného vztahujícího se k odvolacímu řízení je článek Prof. Ing. Libuše Müllerové, CSc., týkající se mimo jiné vysvětlení pojmu výdaje příštích období, pasáž komentáře téže autorky z knihy Účetní předpisy pro podnikatele. Komentář – 3. Aktualizované vydání, týkající se § 19 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Dále je součástí tohoto spisu dokument bez jakékoli bližší identifikace, označený žalobcem v odvolání jako výňatek z připomínkového materiálu Komory daňových poradců k návrhům úprav Pokynu č. D-300, a to konkrétně k bodu týkajícímu se § 38d zákona o daních z příjmů, v němž je uveden text připomínky Komory daňových poradců k § 38d zákona o daních z příjmů, že dohadné položky pasivní a pasivní účty časového rozlišení se pro účely srážkové daně podle § 38d nebo zajištění daně podle § 38e zákona nepovažují za závazky, a na to navazující stanovisko GFŘ o neakceptaci připomínky z toho důvodu, že tato skutečnost vyplývá přímo z textu zákona a GFŘ nezaznamenalo v této oblasti dosud žádné výkladové problémy.

Soud zdůrazňuje, že se neztotožňuje s námitkou žalobce, že žalovaný si měl sám vyhledat a ověřit obsah stanoviska GFŘ k požadavku na doplnění Pokynu GFŘ č. D-6 na blíže nespecifikovaném jednání Koordinačního výboru; tu jednoznačně tíží břemeno důkazní žalobce, pokud hodlá prokázat skutečnost, že na některém z jednání Koordinačního výboru prezentovalo GFŘ právě takové stanovisko.

Z obsahu žaloby je dále zřejmé, že daná listina se má týkat obsahu vyjádření GFŘ na blíže nespecifikovaném jednání Koordinačního výboru, kterého se žalobce dovolává jako „stanoviska nadřízeného správního orgánu“ žalovaného, a v této souvislosti v žalobě namítá, že žalovaný byl povinen jej respektovat.

S takovou argumentací žalobce se soud neztotožňuje. Má-li žalobce na mysli, že žalovaný měl v souladu s požadavkem § 3 odst. 4 správního řádu postupovat v souladu se správní praxí týkající se skutkové shodných případů, tak „stanovisko“ zástupce GFŘ k připomínce Komory daňových poradců na jednání Koordinačního výboru není podle zdejšího soudu dokladem správní praxe týkající se srážkové daně ve vztahu k úrokům vypláceným daňovým nerezidentům.

Podle Nejvyššího správního soudu „... *jakkoli lze tedy souhlasit s tím, že § 2 odst. 4 správního řádu přeneseně brání dobrou víru účastníků, že pokud rozhodovací činnost správního orgánu svědčí o zastávání určitého právního názoru správním orgánem, potom jednání účastníků, odpovídající takovému názoru, bude moci být jimi pokládáno za souladné s právními předpisy, je nutné citované ustanovení vykládat především tak, že pokud v okamžiku rozhodování správního orgánu existují jiná jeho rozhodnutí pojednávající o skutkově týchž či obdobných případech, je nutno chránit víru účastníků, že správní orgán bude také v jejich případě rozhodovat stejným způsobem. Existence možnosti účastníků řízení spolehnout se na to, že jejich věc správní orgán posoudí stejným způsobem, jakým již dříve posoudil skutkově obdobné či stejné věci, je nezbytnou součástí jednoho ze základních znaků právního státu – právní jistoty... Pokud pak správní orgán zamýšlí rozhodnout v obdobném či shodném případě jiným způsobem, může tak učinit pouze, jak stanoví § 2 odst. 4 správního řádu, pokud je to důvodné. Jinými slovy, zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá v žádném případě absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Zde musí Nejvyšší správní soud souhlasit s názorem krajského soudu, že zásada legitimního očekávání je omezena zejm. zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu). Lze tedy přitakat krajskému soudu, že jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, by mohl být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy. Avšak i v případě opodstatněné změny v rozhodovací činnosti správních orgánů je nutno dodržet požadavky kladené na tuto změnu, tj. i zde musí být změna správní praxe řádně odůvodněna. Jedině takový postup totiž odpovídá nárokům transparentní aplikace práva a právní jistoty...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 – 233). Dokladem správní praxe ve výše citovaném smyslu může být za přistoupení dalších podmínek např. již zmiňovaný Pokyn GFŘ č. D-6, je-li v praxi orgány finanční správy setrvale aplikován. Nadto je nutné v případě zaúčtování a v návaznosti na to zdaňování úroků vždy vycházet z konkrétní úpravy daného smluvního vztahu, které se ve vztahu k určení výše a způsobu placení úroků může lišit případ od případu. Proto není důvodná námitka, že si měl žalovaný sám zjistit, o jaké „stanovisko“ přijaté na jednání Koordinačního výboru se jednalo z toho důvodu, že by se jednalo o závazné stanovisko nadřízeného správního orgánu.*

Pokud jde o opakovaně zmiňovaný Pokyn GFŘ č. D-6, tak tento pokyn se týká zdaňování dohadných položek pasivních srážkovou daní, o čemž není mezi účastníky řízení sporu. Nicméně žalobce netvrdí, že se v případě úroků ze smlouvy se společností SENGARITA jedná o dohadné položky pasivní; žalobce argumentuje „logikou“ zmiňovaného Pokynu i ve vztahu k posuzování výdajů příštích období. Soud

tedy odkazu žalobce na obsah Pokynu GFR č. D-6 rozumí jako argumentaci, kterou přejímá, a to na podporu svého vlastního právního názoru, že výdaje příštích období nejsou z hlediska aplikace § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů „závazkem, o němž je účtováno“, bez ohledu na to, že jsou nepochybně závazkem v právním smyslu.

Součástí daňového spisu je smlouva o půjčce uzavřená dle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, mezi společností SENGARITA (věřitelem) a žalobcem (dlužníkem). Předmětem této smlouvy je poskytnutí finančních prostředků ve výši 240 000 EUR na dobu, po kterou bude půjčka poskytnuta až do doby jejího úplného splacení. Podle článku II. 1 této smlouvy je dlužník povinen splatit půjčku věřiteli do šesti měsíců od doby, kdy o to věřitel požádá. Podle článku III. 1 se dlužník zavazuje platit věřiteli z poskytnuté půjčky úrok ve výši 5 % p.a., a to po dobu, po kterou bude půjčka poskytnuta, až do doby jejího úplného splacení. Podle článku III. 3 této smlouvy v případě, že dlužník nevrátí poskytnuté peníze řádně a včas, je povinen zaplatit úrok z prodlení ve výši 0,1 % za každý den prodlení.

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2 a 3), 15 % z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) bodech 3 a 4, s výjimkou příjmu uvedeného v bodě 5 tohoto písmene; přičemž příjem z vypořádacího podílu nebo z podílu na likvidačním zůstatku se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, pokud jejich poskytování není v rozporu se zvláštním právním předpisem, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36 zákona o daních z příjmů. Srážku je povinen provést plátcé daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom

o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

V dané věci je mezi účastníky řízení sporu o to, kdy má být provedena srážka daně výše specifikovaných úroků podle smlouvy o půjčce mezi společností SENGARITA coby daňovým nerezidentem a žalobcem podle citovaného § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ze smlouvy o půjčce vyplývá žalobci povinnost k placení úroku z poskytnuté částky (jistiny) ve výši 5 % z výše poskytnuté půjčky za jeden rok (p.a.). Je-li úrok definován tímto způsobem, pak z toho vyplývá, že výše úroku za rok 2008 je pětiprocentní násobek jistiny. Splatnost úroku pak nastane v okamžiku splatnosti jistiny a částka, jež má být věřiteli k okamžiku splatnosti jistiny vrácena, bude navýšena i o úrok za rok 2008, kdy došlo k uzavření smlouvy o půjčce (a půjčka byla žalobci poskytnuta), a taktéž za rok 2009, kdy smlouva o půjčce nadále trvala a půjčka nebyla splacena. Tím, že smlouva o půjčce byla uzavřena a trvala v roce 2008 a 2009, v těchto letech z ní rovněž plynul nárok na úrok (náklad žalobce).

Žalobce se v této souvislosti dovolává toho, že o úrocích účtoval jako o tzv. výdajích příštího období (obdobně jako se např. účtuje nájemné placené pozadu, v souladu s Českým účetním standardem), na něž má být nahlíženo obdobně jako na dohadné položky pasivní, které pro účely aplikace § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů, nejsou považovány za závazky, a daň má být tudíž sražena až v okamžiku ukončení půjčky a zaplacení úroků věřiteli.

Žalovaný se dovolává toho, že již v době uzavření smlouvy v roce 2008 a v době jejího trvání v roce 2009 se jednalo o právní závazek, o kterém mělo být takto účtováno v roce 2008 a 2009. Výdaje příštích období podle žalovaného slouží k účtování o nákladu, který zatím není k rozvahovému dni právním závazkem, ale je známa jeho přesná výše, a tedy žalobce o úroku vůbec nemohl účtovat v položce výdaje příštích období, neboť žalovaný zdůrazňuje právě onu existenci právního závazku.

Podle zdejšího soudu je pro posouzení správnosti závěrů žalovaného klíčovým výklad § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů v pasáži „...*kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem*“. Tímto zvláštním předpisem je podle zdejšího soudu nepochybně zákon o účetnictví a na něj navazující prováděcí předpisy. V § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů tedy daňové právo váže okamžik daňové povinnosti výslovně na (správné) zaúčtování předmětných úroků jako závazku ve smyslu účetních předpisů. Je tomu tak proto, že správně vedené účetnictví poctivě zachycuje finanční situaci účetní jednotky.

Žalovaný byl proto povinen přesvědčivě odůvodnit, že žalobce o úrocích ze smlouvy o půjčce se společností SENGARITA účtoval nesprávně, v rozporu s konkrétními ustanoveními právních předpisů v oblasti účetnictví, tedy, že nesplnil podmínky pro jejich zaúčtování v roce 2008 a 2009 v položce výdajů příštích období. Odvolává-li se žalovaný na to, že již existoval právní závazek uhradit v budoucnu úrok, tak o tom ani podle zdejšího soudu není sporu, stejně jako není sporu o tom, že závazek v právním smyslu vznikl uzavřením předmětné smlouvy. Ostatně právní

závazek v obdobném smyslu existuje u dohadných položek pasivních, o nichž je takto účtováno proto, že není známa jeho konkrétní výše.

Žalovaný podle zdejšího soudu ve svých závěrech nezohlednil základní zásady účtování o typu závazku z ekonomického hlediska, k jehož vzniku došlo v nyní posuzované věci.

Soud zdůrazňuje, že ze zákona o daních z příjmů vyplývá tzv. akruální princip, tj. že při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období (§ 23 zákona o daních z příjmů). Pokud tedy účetní jednotka účtuje podvojnými zápisy, musí reflektovat věcnou a časovou souvislost mezi náklady a výnosy tak, aby byl zachycen poctivý a věrný obraz finanční situace účetní jednotky (podnikatele) ve smyslu § 7 zákona o účetnictví. Pokud na její straně vznikl náklad, je povinna o něm účtovat v souladu s akruálním principem.

Podle § 19 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. položka "C.I. Časové rozlišení" obsahuje tituly časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.

Podle § 19 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. položka "C.I.1. Výdaje příštích období" obsahuje náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn.

Podle § 32 vyhlášky č. 500/2002 Sb. položka "X. Výnosové úroky" a položka "N. Nákladové úroky" obsahuje úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování.

Z výše uvedeného tedy plyne, že jako výdaje příštích období se účtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Lze tu vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Tu správně žalobce odkazuje např. na účtování nájemného placeného pozadu, které je nepochybně jako úroky v nyní posuzovaném případě, závazkem v právním smyslu, jak o něm pojednává žalovaný. „[J]ako výdaje příštích období lze účtovat částky, u nichž panuje jistota o skutečnosti, že budou v budoucím období vynaloženy v určité výši. Totéž vyplývá z obecných zásad účetnictví. Pokud výdaj odpovídající nákladům, které souvisejí s běžným účetním obdobím, se uskuteční až v období budoucím, musí do výsledku hospodaření vstoupit již v běžném období; toho se dosáhne časovým rozlišením.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2011, č.j. 1 Afs 67/2011 – 238). Povinnost dodržování akruálního principu pak znamená, že se úroky účtují ve věcné a časové souvislosti s účetním obdobím, bez ohledu na to, kdy nastane samotná úhrada úroků. Tomu pak odpovídá to, že doposud nezaplacené úroky (náklady na tyto v budoucnu placené úroky) spadají do definice výdajů příštích období. V tomto ohledu se tedy bude žalovaný, hodlá-li relevantně zpochybnit způsob účtování provedený žalobcem s odkazem na akruální princip, jež se promítá i do výše citovaného § 19 a § 32 vyhlášky č. 500/2002 Sb., zabývat tím, jak správně tedy do účtování o úrocích z předmětné smlouvy promítnout

zásadu časového rozlišení, neboť to, že jde o náklad, jež je nutno promítnout do účetního období roku 2008 a roku 2009, a zároveň to, že jde o výdaj budoucí v přesně známé výši, žalovaný nikterak nezpochybňuje.

Soud je dále toho názoru, že závěr žalovaného uvedený na str. 9 žalobou napadeného rozhodnutí o tom, že prostřednictvím výdajů příštích období se účtuje o nákladu, který „není k rozvahovému dni závazkem, ale jsme schopni přesně určit jeho výši“, není ničím odůvodněn, není zřejmé, jak k němu žalovaný dospěl, a je v logickém rozporu s tím, jak žalobce sám chápe pojem závazek v právním smyslu. Tím, kdy v případě úroků vznikne závazek v účetním smyslu, se pak žalovaný s ohledem na nevyjasnění způsobu účtování o daném typu závazku nezabýval. Jeho argumentace k pojmu závazku v právním a účetním smyslu tu zůstala v rovině obecné.

Za situace, kdy žalovaný nesprávně interpretoval § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů v návaznosti na účtování o úrocích jako o závazku ve smyslu účetních předpisů, aniž by před tím dostatečně a jednoznačně posoudil otázku správnosti účtování žalobce o úrocích z půjčky na základě smlouvy uzavřené žalobcem se společností SENGARITA, považuje soud za nadbytečné provádět důkaz žádostí společnosti Czech Tax Advisors s.r.o. o vyjádření k Pokynu GFŘ č. D-6 a odpovědi GFŘ ze dne 16. 7. 2014, č.j. 36700/14/7001-11001-013031, na tuto žádost. Je nejprve na žalovaném, zda obsah těchto listin v dalším řízení případně zohlední.

Soud proto z výše uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudní poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí).

Případne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 20. dubna 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu