



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně, společnosti **Holcim (Česko), a. s., člen koncernu**, se sídlem v Prachovicích, Tovární 296, zast. JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou v Praze 2, Náměstí Míru 15, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, č. j. 20407/14/5000-14201-706012, **t a k t o** :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, č. j. 20407/14/5000-14201-706012 se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou její zástupkyně.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobu namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu - dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Žalobkyně měla za to, že daným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech.

I. Žalobní důvody

- 1) Vady odvolacího řízení

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný nepostupoval v souladu s ust. § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z něhož dovodila, že správní orgán je povinen před vlastním vydáním konečného rozhodnutí o odvolání seznámit odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. To se však v daném případě nestalo. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve přisvědčil námitce žalobkyně o nesprávném právním posouzení právního vztahu žalobkyně a společností Kotouč Štramberk, spol. s r.o., (dále jen „společnost Kotouč“) avšak následně formuloval zcela novou právní argumentaci vztahující se k posouzení tohoto právního vztahu jako vztahu uzavřeného mezi jinak spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Zásadním způsobem tak změnil právní názor správce daně, aniž by žalobkyni s touto změnou seznámil a umožnil jí se k této skutečnosti vyjádřit. Daná změna právní kvalifikace tak fakticky neguje celé důkazní řízení provedené v rámci daňové kontroly. Správce daně totiž vycházel ze skutečností, že žalobkyně a společnost Kotouč jsou v kontrolovaném zdaňovacím období spojenými osobami, neboť v době uzavření smlouvy byly obě smluvní strany součástí skupiny Lassesberger. Proto je posuzoval jako osoby spojené i ve zdaňovacím období, ve kterém již spojenými osobami nebyly. Žalovaný však svoji právní kvalifikaci založil na tvrzení, že žalobkyně a společnost Kotouč jsou osobami, které založily uvedený smluvní vztah za účelem snížení základu daně nebo daňové ztráty. Na takto vyslovený právní závěr však žalobkyně mohla reagovat až v žalobě, což je s ohledem na délku daňového řízení zcela v rozporu se zásadou dvojinstančnosti a zásadou součinnosti a spolupráce. Navíc je tímto postupem správního orgánu krajský soud fakticky postaven do role odvolacího orgánu a nikoliv orgánu přezkumného. Dle názoru žalobkyně tak bylo povinností žalovaného seznámit žalobkyni s odchýlným právním názorem, což se však nestalo. Žalobkyně přitom odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která její právní názor potvrzuje (rozsudek ze dne 27. 5. 2005, sp. zn. 4 Afs 34/2003 a ze dne 14. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007).

2) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů

Dle názoru žalobkyně v napadeném rozhodnutí absentuje správní úvaha, na jejímž základě žalovaný překvapivě překvalifikoval právní vztah mezi žalobkyní a společností Kotouč, respektive transakci spočívající v nákupu a prodeji vápence za užití ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zdůraznila, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno převážně na straně daňového subjektu, přesto je povinností správního orgánu přezkoumatelným způsobem zdůvodnit, na základě jakých skutečností a důkazů k určitému právnímu závěru dospěl. Uvedla, že prodeji vápence Štramberk se napadené rozhodnutí věnuje na straně 8, přičemž na straně 8 až 10 žalovaný toliko rekapituluje dosavadní průběh sporu a obsah smluv. Následně na straně 11 odst. 2 a 3 stručně shrnuje odvolací důvody žalobkyně. V odst. 4 a 5 na téže straně žalovaný cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, aby v odst. 6 a 7 přisvědčil odvolací námitce, že není rozhodná povaha vzájemného smluvního vztahu v okamžiku sjednání ceny, ale v období, kdy jsou prověřované transakce uskutečňovány. V posledním odstavci na straně 11 pak žalovaný věnuje pozornost účinnosti smlouvy a na straně 12 pokračuje časovými aspekty. Žalobkyně tak měla za to, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací, v níž objasňovala celou komplexní transakci spočívající v převodu obchodu s

cementem a roli jednotlivých smluvních stran a smluvních dokumentů. Žalobkyně se tak může jen dohadovat, z jakých skutkových a právních důvodů žalovaný posoudil stěžejní část jejího odvolání jako nedůvodnou. Žalobkyně pak vyslovila názor, že již tento postup žalovaného, který de facto rezignoval na svoji povinnost vypořádat se v rámci odvolacího řízení se všemi odvolacími důvody, zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Upozornila rovněž, že žalovaný cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 48/2013, avšak dle jejího názoru tento prostý citát nemůže nahradit správní úvahu a hodnocení důkazů, k nimž byl žalovaný povinen.

3) Nevyčerpaná dovolená

Žalobkyně uvedla, že dle názoru žalovaného nebyla oprávněna zahrnout náklady z tvorby výdajů příštích období na nevybranou dovolenou do daňově účinných nákladů, neboť se nejedná o skutečnost, která již nastala, a neexistoval tedy titul pro její zaúčtování. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí, a to zejména s odkazem na ust. § 201 zákona č. 262/2006 Sb. zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Žalobkyně má za to, že okamžikem vzniku práva zaměstnance na dovolenou vzniká zaměstnavateli závazek poskytnout svému zaměstnanci dovolenou. Tato skutečnost, tedy vznik závazku žalobkyně v pozici zaměstnavatele vůči svému zaměstnanci z titulu jeho právního nároku ze vzniklé dovolené, se s ohledem na účetní zásadu poctivého obrazu účetnictví a rovněž i s ohledem na aktuální princip vedení účetnictví musí zobrazit i v účetní evidenci žalobkyně. Tak tomu je nejen v případě, kdy si zaměstnanec dovolenou vzniklou za určitý časový úsek v daném kalendářním roce vyčerpá, ale i v případě, kdy k tomuto vyčerpání v daném kalendářním roce nedojde. A právě ve zdaňovacím období, kdy zaměstnavateli vznikl závazek odpovídající právu zaměstnance na dovolenou, vznikl taktéž účetní a daňový náklad zaměstnavatele, věcně a časově související s příjmem žalobkyně, kterého dosáhla za pomoci práce toho konkrétního zaměstnance. Součástí tohoto nákladu je i náklad spojený s dovolenou, tedy náhrada mzdy. Žalobkyně tak dospěla k názoru, že její přístup, kdy o svém závazku (nákladu) vůči svým zaměstnancům z titulu nevyčerpané dovolené účtovala v době jeho vzniku, je zcela v souladu s účetními principy. Odkázala přitom i na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 16. 5. 2007, sp.zn. 2 Afs 36/2006 a ze dne 31. 3. 2011, sp.zn. 8 Afs 35/2010. K jednotlivým námitkám žalobkyně uvedla, že pokud by přijala názor žalovaného, že se nejedná o skutečnost, která je předmětem účetnictví, pak by se nemohlo účtovat ani o měsíční mzdě zaměstnance, protože tento závazek a tomu odpovídající právo zaměstnance tu vzniká odpracováním i části měsíce, avšak logikou žalovaného nárok vzniká až okamžikem splatnosti této mzdy, zpravidla až následující kalendářní měsíc. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný přirovnal závazek zaměstnavatele poskytnout náhradu mzdy v rámci nároku zaměstnance na dovolenou k přijetí závazné objednávky. Žalobkyně souhlasila, že přijetí závazné objednávky není účetním případem, a tak se o něm neúčtuje. Avšak poskytnutí služby či dodání zboží na základě této objednávky již účetním případem je, přestože ještě nedošlo k vystavení faktury. Obdobně je tomu i u zaměstnavatele, kterému po realizaci plnění tak vznikne právo na sjednané či z právního předpisu vyplývající z odměny, která zahrnuje i právo na náhradu mzdy při čerpání dovolené. Zaměstnavatel je tak povinen zahrnout veškeré náklady spojené s výkonem práce zaměstnance do účetnictví běžného zdaňovacího období, když nákladem běžného zdaňovacího období jsou náklady

vztahující se k právu na dovolenou, která vznikla za odvedenou práci v běžném zdaňovacím období. Žalobkyně připomenula, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, kdy se nárok na dovolenou může uplatnit. Považovala za zřetelné, že žalovaný nerozlišuje vznik nákladů od realizace výdaje odpovídající akruálnímu principu vedení účetnictví. Žalobkyně dále uvedla, že je povinna dodržovat zásadu věcné časové souvislosti nákladů a výnosů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dále konstatovala, že postup který navrhuje, odpovídá i zásadám stanoveným v Čtvrté směrnici rady ES ze dne 25. 7. 1978 založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o ročních účetních závěrkách některých forem společností. Právní úsudek žalovaného o neaplikovatelnosti této směrnice se dle žalobkyně jeví jako nesprávný. Upozornila, že žalovaný mimo jiné zcela pomíjí rozdíl mezi právem a nárokem. Právo na mzdu vzniká odpracováním pracovní doby, avšak nárok vzniká až okamžikem splatnosti mzdy. Navíc nárok na mzdu může taktéž zaniknout s ohledem na promlčecí lhůty. Argumentace správního orgánu proto nemá oporu v žádném právním předpise, judikatuře a právní teorii. Žalobkyně rovněž podpůrně odkázala i na znění Mezinárodních účetních standardů, konkrétně na IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Uzavřela tak, že nevykázáním závazku, respektive neúčtováním o významném nákladu, který vznikl z titulu nevyčerpané dovolené, by tak docházelo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví, akruálního principu a porušení zásady opatrnosti. Upozornila, že nevyčerpal-li zaměstnanec dovolenou v plné výši svého nároku, je oprávněn tuto dovolenou čerpat v následujícím kalendářním roce. Právní nárok zaměstnance na dovolenou vznikl nezávisle na tom, zda ke skutečnému čerpání dovolené došlo v předmětném či následujícím roce, popřípadě, zda k jejímu čerpání z důvodu ukončení pracovního poměru vůbec nedošlo.

Dále žalobkyně konstatovala, že závěr o tom, že České účetní standardy explicitně v bodě 3.11.7. vymezují, že náhrada mzdy za nevyčerpanou dovolenou se účtuje na dohadné účty, a contrario nevylučuje, aby se tímto způsobem účtovalo i o náhradách mezd za čerpání dovolené v následujícím účetním období, jelikož výčet možných účetních případů je v bodě 3.11.7. Českých účetních standardů pouze demonstrativní a nikoliv taxativní. Navíc se v tomto bodě objevuje i příklad s nevyfakturovanými dodávkami, který žalobkyně již vzpomínala výše. S tím úzce souvisí tvrzení žalovaného, že žalobkyně vlastně neví, jaká bude přesná výše náhrady mzdy, pokud by účtovala v okamžiku vzniku práva na dovolenou. Příjemce dodávek to ale u nevyfakturovaných dodávek taktéž neví, a proto vytváří právě dohadnou položku v souladu s bodem 3.11.7. Českých účetních standardů. Stále však platí, že právo již vzniklo. Navíc není ani zřejmé, jestli bude dodávka vyfakturována již v příštím účetním období nebo až v účetním období přespříštím. Způsob účtování a vůbec celková koncepce nevyfakturované dodávky tak odpovídá pojetí právu na dovolenou a s tím spojeným nákladem zaměstnavatele. S ohledem na výše uvedené je tvrzení žalovaného o nemožnosti účtovat o účetním případě z důvodu, že není známa výše vyplacené náhrady mzdy, v přímém rozporu s principem tvorby dohadných položek. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. 2 Afs 36/2006, z níž vyplývá, že „na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možné zaúčtovat. Použití tohoto způsobu

účtování by bylo namístě, pokud by měl daňový subjekt v souvislosti se zakázkou výdaje ve zdaňovacím období, neznal však jejich přesnou výši a neměl k dispozici účetní doklady. Z toho žalobkyně dovodila, že nejistota o výši náhrady mzdy nemůže mít za následek povinnost účtovat o nákladu souvisejícího s daným zdaňovacím obdobím. A tím by se zcela popřel smysl a existence dohadných položek. Uvedla, že dohledná položka je pouze jakousi časovou položkou, když do nákladů se zahrne v okamžiku uskutečnění plnění, za nějž náleží dovolená, avšak přesná výše náhrady mzdy se určí až k okamžiku skutečného čerpání této dovolené. Žalobkyně zdůraznila, že její závěr o zahrnutí nákladů vzhledem k řádné dovolené do daňově účinných nákladů roku, kdy zaměstnancům na dovolenou vznikl právní nárok, odpovídá rovněž ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 18. 12. 2008, sp. zn. 2 Afs 101/2008 a rozhodnutí ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 8 Afs 1/2012, které stanoví podmínky pro účtování nákladů dle zásady věčné časové souvislosti.

4) Prodej vápence Štramberk

Žalobkyně s odkazem na podané odvolání znovu podrobně rozvedla důvody na obhajobu svého stanoviska se zdůrazněním, že se v posuzovaném případě nemohlo jednat o obchodní vztahy mezi osobami jinak spojenými, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

II. Rozhodnutí žalovaného

1) Nevyčerpaná dovolená

K dané otázce žalovaný konstatoval, že zaměstnanci po odpracování příslušné pracovní doby vzniká nárok na dovolenou, tak jak je stanovena v zákoníku práce. Závazek strpět nepřítomnost zaměstnance na pracovišti je zaměstnavatel za určitých okolností povinen ovlivnit, neboť je mu zákoníkem práce dána povinnost určit čerpání dovolené zaměstnanci. O tomto nefinanční závazku však nelze účtovat, neboť se stejně jako v případě přijetí závazné objednávky nejedná o skutečnost, která je předmětem účetnictví ve smyslu ust. § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), o které je účetní jednotka povinna účtovat. A to i přesto, že se jedná o právní závazek, který je soudně vymahatelný. Zaměstnavateli je zřejmé, že zaměstnanci vznikl nárok na čerpání dovolené, není mu však známo, kdy zaměstnanec tento svůj nárok uplatní. Účetní jednotka by v takovém případě pouze z důvodu účetní opatrnosti mohla tvořit rezervu na tuto nevyčerpanou dovolenou za podmínek stanovených zákonem o účetnictví. Tato rezerva však není daňově účinným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Povinnost reálně uhradit závazek odpovídající výši za dobu čerpání dovolené vzniká a tento závazek je určen až konkrétním čerpáním dovolené v konkrétním termínu. Výše náhrady mzdy je přesně stanovena zákoníkem práce a odvíjí se od výše průměrného výdělku odpovídajícího průměrné délce směny, přičemž rozhodným obdobím je kalendářní čtvrtletí předcházející době skutečného čerpání dovolené. Je zřejmé, že přesná výše náhrady je účetní jednotce známa až při čerpání dovolené zaměstnancem v konkrétním termínu. Účetní jednotka pak o tomto závazku účtuje v účetním období, ve kterém došlo k čerpání dovolené, tedy ke dni uplatnění nároku a vzniku závazku z titulu náhrady mzdy, jejíž výše je stanovena v souladu se zákoníkem práce. Teprve

takto stanovený závazek z titulu uhrazení náhrady mzdy zaměstnance v době čerpání dovolené je prokazatelným daňově účinným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože se jedná o náklad, který je vynaložen zaměstnavatelem v souvislosti s činností zaměstnance na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů zaměstnavatele.

Žalovaný uvedl, že samotný vznik nároku na dovolenou tedy není účetním případem, o kterém lze v souladu s ust. § 19 odstavec vyhlášky číslo 500/2002 Sb., vydané k zákonu o účetnictví, účtovat na účet 383 - výdaje příštích období, neboť na tento účet se účtují pouze náklady, které s běžným účetním obdobím souvisejí a je známa jejich výše, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. U nároku na dovolenou vzniká náklad až při jeho skutečném čerpání, za situace, kdy u zaměstnance nedošlo k jiným okolnostem, například ukončení pracovního poměru. Žalovaný nepřisvědčil námitce žalobkyně, že by nezaúčtováním závazku z titulu nevyčerpané dovolené došlo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví a porušení zásady opatrnosti v rozporu s mezinárodními účetními standardy, konkrétně IAS 37. Důvodem je skutečnost, že při stanovení základu daně není možné přímé uplatnění těchto principů v českých účetních předpisech ve smyslu ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Žalobkyně dle názoru žalovaného přehlíží, že k realizaci nákladů účtovaných prostřednictvím účtu výdaje příštích období musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich účtováno. V posuzovaném případě byla realizace nákladů v podobě náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou roku 2008 podmíněna vznikem právního nároku zaměstnanců na tuto náhradu mzdy, který je upraven v ust. § 222 odst. 2 zákoníku práce, přičemž tento právní nárok v kontrolovaném zdaňovacím období nevznikl, neboť se nejednalo o náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou, jako například při ukončení pracovního poměru. K námitce žalobkyně, která v souvislosti s otázkou účtování na účet přechodových pasiv zmínila mezinárodní účetní standardy, konkrétně IAS 37, žalovaný upozornil, že v uvedeném případě nedošlo ke vzniku nároku zaměstnanců na náhradu mzdy z důvodu čerpání dovolené. A rovněž nelze akceptovat argument žalobkyně týkající se věrného a poctivého obrazu účetnictví, neboť mzda je nákladem přímo souvisejícím s přímými účetní jednotky, kdežto náhrada za čerpanou nebo nevyčerpanou dovolenou je pracovněprávním nárokem dle zákoníku práce bez přímé souvislosti k příjmům daňového subjektu a dle zákoníku práce může tento nárok i zaniknout. Výše závazku, která souvisí s úhradou mzdy za dobu nepřítomnosti na pracovišti, je však nákladem ve zdaňovacím období, v němž vzniká zaměstnanci nárok na úhradu mzdy. Žalovaný přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2012, č.j. 7 Afs 16/2012-40.

2) Prodej vápence Štramberk

K dané otázce žalovaný uvedl, že dle zjištění správce daně byly smluvní strany v okamžiku uzavření smlouvy o těžbě spojenými osobami, proto se správce daně zabýval cenou sjednanou mezi smluvními stranami. V odvolacím řízení pak žalovaný shledal, že při daňové kontrole byly prověřovány transakce, které jsou uskutečňovány na základě smluvního ujednání ze dne 28. 11. 2006, tedy na základě smlouvy o těžbě uzavřené mezi společnostmi C.B., s.r.o., a společností Kotouč. Přitom společnost C.B., s.r.o., zanikla v roce 2007 bez likvidace sloučením s přechodem jmění, přičemž nástupnickou společností se stala žalobkyně. Ta

nezpochybňovala, že v době podpisu předmětné smlouvy o těžbě byly smluvní strany spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně však v odvolání rozporovala skutečnost, že by v roce 2008 probíhaly předmětné transakce mezi spojenými osobami, a to z důvodu takzvané komplexní transakce. Upozornila, že smlouva o těžbě byla uzavřena jako součást komplexu smluvních transakcí, jejichž součástí byl i převod obchodního podílu společnosti C.B., s.r.o., na žalobkyni.

Žalovaný tak považoval za stěžejní určení, zda na transakce vyplývající ze smlouvy o těžbě lze pohlížet jako na transakce uskutečňované mezi spojenými osobami. Přisvědčil přitom názoru žalobkyně, že u předmětných transakcí není rozhodná povaha vzájemného smluvního vztahu v okamžiku sjednání ceny (tedy podpisu smlouvy o těžbě - v uvedeném případě 28. 11. 2006), kdy se o spojené osoby jednalo. Podmínkou možné aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je, jak žalovaný uvedl, existence smluvního vztahu mezi spojenými osobami v období, v němž byly prověřované transakce uskutečňovány. Při posuzování určité transakce je nutno vycházet z konkrétních podmínek na trhu, které jsou v daném místě a čase ovlivněny obdobnými ekonomickými vlivy jako transakce mezi nezávislými srovnatelnými osobami. Žalovaný s ohledem na uvedenou skutečnost tedy posuzoval, zda transakce v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2008 probíhala mezi spojenými osobami, které jsou definovány v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu.

Dospěl k závěru, že uvedený smluvní vztah lze posoudit jako smluvní vztah uzavřený mezi jinak spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, kdy z takového vztahu přímo nebo nepřímo profitovali všichni účastníci. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 48/2013. Žalovaný tak uzavřel, že v předmětném případě s ohledem na související okolnosti (komplexní transakce související se smlouvou o převodu obchodního podílu) lze tyto prověřované transakce posoudit jako transakce probíhající mezi jinak spojenými osobami, které jsou definovány v ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

Žalovaný se pak dále zabýval postupem správce daně při stanovení ceny obvyklé.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

S právním názorem žalobkyně v žalobě uvedeném vyslovil žalovaný nesouhlas.

1) Časové rozlišení nákladů souvisejících s nevybranou dovolenou

Žalovaný opět zdůraznil, že žalobkyně o nevyčerpané dovolené neúčtovala na dohadný účet pasivní, jak uvádí, ale na účet 383010 – výdaje příštích období, a zároveň uplatnila takto účtovanou částku jako daňově uznatelný náklad. Český účetní standard číslo 17 vydaný Ministerstvem financí přitom s odkazem na § 36 odst. 1 zákona o účetnictví v bodě 3.11.3 stanovuje, že „*prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 38 – přechodné účty aktiv a pasív vykazované v položce C.1.1. se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně*

nebyl dosud uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, o nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši“. Žalovaný zopakoval, že nelze zaměňovat nárok na dovolenou s nárokem na náhradu mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou. Pokud vznikne zaměstnanci v určitém roce nárok na dovolenou a nevyčerpá ji, automaticky to neznamená, že mu ve stejném roce vznikl nárok na náhradu mzdy nebo platu této nevyčerpané dovolené. Žalovaný setrval na svém názoru, že o nevyčerpané dovolené mohou účetní jednotky při zachování principu účetní opatrnosti tvořit rezervu na nevyčerpanou dovolenou, která ovšem není daňově uznatelným nákladem.

2) Prodej vápence Štramberk

Žalovaný zdůraznil, že danou problematiku podrobně rozebral v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se zabýval otázkou naplnění ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Měl za to, že postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-94. K věci konstatoval, že v předchozím řízení nebylo sporu, že v době podpisu předmětné smlouvy o těžbě, tedy ke dni 28. 11. 2006, byly smluvní strany propojeny osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný se ovšem v rámci odvolacího řízení ztotožnil s názorem žalobkyně, že podmínkou možné aplikace daného ustanovení není povaha vzájemného smluvního vztahu v okamžiku sjednání ceny, ale definování smluvního vztahu mezi spojenými osobami v období, v němž byly prověřované transakce uskutečňovány. Posouzením této otázky se proto žalovaný zabýval na straně 11 až 13 napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že posuzovaný smluvní vztah byl vztahem mezi jinak propojenými osobami i v době realizace plnění ze smluv. Žalovaný rovněž připomenul, že smlouva o těžbě, v níž jsou sjednány veškeré stěžejní podmínky obchodních transakcí, byla podepsána až po uzavření smlouvy o převodu obchodního podílu. Nelze tedy tvrdit, že se jedná o smluvní vztah mezi zcela nezávislými osobami. Této skutečnosti rovněž odpovídá i sjednaná smluvní cena mezi obchodními partnery, která je několikanásobně nižší, než cena zjištěná a ověřená správcem daně mezi nezávislými osobami u stejných nebo obdobných transakcí, respektive i cena, kterou sám žalobce fakturuje ostatním nespřízněným obchodním partnerům. Předmětný vztah tak byl vyhodnocen jako smluvní vztah mezi jinak spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, kdy z takového vztahu přímo či nepřímo profitovali všichni účastníci. Tento závěr dle žalovaného odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 48/2013. Žalovaný tedy vycházel z předložených podkladů, které jednoznačně dokládaly rozdílnost ceny fakturované společnosti Kotouč na základě smlouvy o těžbě ve vazbě a ceny fakturované společnosti CARMEUSE, která takový smluvní vztah neměla uzavřený. Přitom žalovaný přihlédl i dalším okolnostem prověřovaných transakcí, když při vzájemném posuzování přihlédl k očištění ceny o další položky týkající se nákladů na finální produkt. O tom, že prověřované transakce v kontrolovaném zdaňovacím období neodpovídaly běžným transakcím mezi nespřízněnými osobami, svědčí skutečnost, že prověřovaný smluvní vztah byl uzavřen v době, kdy obě smluvní strany byly osobami kapitálově spojenými, tedy osobami, které mohou vzájemně ovlivňovat tvorbu cen.

K námitce žalobkyně vytykající žalovanému zásadní procesní pochybení z důvodu nedodržení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že při právním posouzení vycházel z důkazních prostředků předložených v rámci dokazování při daňové kontrole a potvrdil v napadeném rozhodnutí postup správce daně, což je zřejmé z výroku napadeného rozhodnutí. Nejednalo se tedy o překvapivou změnu právního názoru vyžadující doložení jiných skutkových důvodů, když stejným způsobem posoudil tento vztah správce daně. Toto stejné právní hodnocení bylo zdokumentováno správcem daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2012, kde bylo konstatováno, že „v okamžiku uzavření smlouvy o těžbě se jednalo o vztah mezi spojenými osobami dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť obě smluvní strany byly součástí skupiny Lasselsberger. To vyplývá z veřejně dostupných informací v obchodním rejstříku, konkrétně z výroční zprávy společnosti KOTOUČ za rok 2006 i z přílohy k účetní závěrce za rok 2006 společnosti C.B., s.r.o. Správce daně se proto zabýval cenou sjednanou těmito smluvními stranami.“ Žalovaný připomenul, že daňový řád ukládá povinnost seznámení odvolatele s odlišným právním názorem tehdy, pokud tento právní názor ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Daňový řád tedy neukládá odvolacímu orgánu paušální povinnost vyrozumívat daňové subjekty při jakékoliv změně v právním hodnocení věci. V daném případě se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil, a proto odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Vzpomenul rovněž důvodovou zprávou k daňovému řádu, z níž vyplývá, že „obdobně musí odvolací orgán postupovat i v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru v dané věci, nežli měl správce daně prvního stupně, a tato změna by měla za následek zhoršení postavení odvolatele“.

Ve vazbě na uvedené se žalovaný nemohl ztotožnit s názorem žalobkyně, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

IV. Replika žalobkyně

1) Časové rozlišení nákladů souvisejících s nevybranou dovolenou

Žalobkyně upozornila, že ze zákoníku práce vyplývá, že v případě, kdy tedy zaměstnanec splní určité podmínky blíže specifikované tímto právním předpisem, má nárok na dovolenou. Zaměstnanec má na čerpání dovolané právo a zaměstnavatel je povinen ho umožnit. Pakliže je tedy žalovaný toho názoru, že nákladem přímo souvisejícím s příjmem žalobkyně je mzda, kterou je povinen vyplácet svým zaměstnancům, není zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení dospěl žalovaný ohledně nároku zaměstnance na náhradu mzdy po dobu jeho nepřítomnosti na pracovišti z důvodu čerpání dovolené k závěru, že tento náklad není nákladem přímo souvisejícím s příjmy žalobkyně.

2) Zásada zákazu vydání překvapivého rozhodnutí

Žalobkyně se ohradila proti zavádějícím a nepravdivým tvrzením žalovaného, že „se v jeho případě jednalo o překvapivou změnu právního názoru vyžadující doložení jiných skutkových, když stejným způsobem posoudil tento vztah i správce daně“. Žalovaný se tímto konstatováním snaží vzbudit dojem, že jak rozhodnutí správce daně, tak i odvolacího orgánu vycházelo ze shodné právní kvalifikace, což je však dle názoru žalobkyně v přímém rozporu s vlastním textem napadeného

rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně měla za to, že žalovaný svým postupem porušil zásadu dvojinstančnosti řízení a zásadou zákazu překvapivého rozhodnutí. Žalobkyně se rovněž neztotožnila s názorem žalovaného, dle něhož je povinností seznámit odvolatele s odlišným právním názorem pouze v případě, kdy tento odlišný právní závěr ovlivní odvolací rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 11. 7. 2012, sp. zn. 8 Afs 62/2011, dle něhož *„podstatou požadavku, aby rozhodnutí o odvolání nebylo pro odvolatele překvapivé, je potřeba zamezit situacím, kdy odvolací orgán o odvolání rozhodne na základě zcela jiných skutkových a právních úvah, než které odvolatel uplatnil a odvolatel je nemohl v kontextu projednávané věci ani předvídat“*.

V. Řízení před krajským soudem

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobkyně odkázala na obsah podané žaloby a dále rozvedla otázky týkající se smluvních cen za prodej vápence. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření žalovaného.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

1) Prodej vápence Štramberk

K dané problematice krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že k datu 21. 10. 2011 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, z níž vyplynulo, že dne 28. 11. 2006 uzavřela společnost C. B., s.r.o. se společností Kotouč smlouvu o těžbě. Na základě ní udělila společnost C. B., s.r.o., jakožto vlastník těžebního práva, společnosti Kotouč, jakožto oprávněnému k těžbě, právo provádět v rámci těžebních práv těžení vápence pro účely vlastní výroby vápna. Následně v roce 2007 došlo k zániku společnosti C. B., s.r.o., bez likvidace sloučením s přechodem jmění a nástupnickou společností se stala žalobkyně. Správce daně dospěl při kontrole k závěru, že v době uzavření smlouvy o těžbě byly smluvní strany, tedy společnost C. B., s. r. o. a společnost Kotouč, spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť obě strany byly součástí skupiny Lasselsberger, tedy osoby kapitálově spojené. Správce daně se proto začal zabývat cenou sjednanou mezi těmito smluvními stranami. Z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak dovodil, že splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože došlo následně k fúzi, kterou bylo uvedené spojení osob zrušeno a žalobkyně se stala nástupnickou společností. Správce daně tak považoval za bezpředmětné opakované tvrzení žalobkyně, že v kontrolovaném zdaňovacím období, tedy v roce 2008, nebyly smluvní strany smlouvy o těžbě spojenými osobami.

V následně probíhajícím odvolacím řízení přisvědčil žalovaný názoru žalobkyně, že při posuzování předmětných obchodních transakcí z pohledu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není rozhodná povaha vzájemného smluvního

vztahu v okamžiku sjednání ceny, tedy podpisu smlouvy o těžbě dne 28. 11. 2006. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyslovil jednoznačné stanovisko, že podmínkou aplikace předmětného ustanovení je existence smluvního vztahu mezi spojenými osobami v období, v němž byly předmětné transakce uskutečňovány. Připustil rovněž, že při posuzování určité transakce je nutno vycházet z konkrétních podmínek na trhu, které jsou v daném místě a čase ovlivněny obdobnými ekonomickými vlivy jako transakce mezi nezávislými srovnatelnými osobami. Žalovaný pak dospěl k závěru, že uvedeným smluvní vztah lze posoudit jako smluvní vztah uzavřený mezi jinak spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, tedy osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Uvedl, že daný závěr učinil s ohledem na související okolnosti, tedy komplexní transakce vážící se ke smlouvě o převodu obchodního podílu. Svoje závěry pak podrobně rozvedl.

Posouzením postupu správce daně v první instanci a návazně i žalovaného v odvolacím řízení dospěl krajský soud k závěru, že daná žalobní námitka je důvodná.

Z nastíněných skutkových okolností nepochybně vyplynulo, že žalovaný vyslovil v rámci odvolacího řízení nesouhlas s názorem správce daně, který pro posouzení vzájemného vztahu mezi danými subjekty považoval za rozhodný okamžik uzavření smluvního vztahu o těžbě. Správce daně tedy vycházel z názoru, že účastníci smluvního vztahu byly osoby kapitálově propojené, což zakládalo důvod pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný názor správce daně zpochybnil a současně konstatoval, že pro posouzení vztahu mezi danými subjekty z pohledu zákona o daních z příjmů je rozhodující existence smluvního vztahu mezi spojenými osobami v období, v němž byly prověřované transakce uskutečňovány. Žalovaný tak veden touto zásadou přistoupil v odvolacím řízení k hodnocení obchodních transakcí v kontrolovaném zdaňovacím období, tedy v roce 2008 a nikoli v roce 2006, tedy v období posuzovaném správcem daně. Žalovaný přitom zdůraznil, že je při hodnocení nutno vycházet z konkrétních podmínek na trhu, které jsou v daném místě a čase ovlivněny obdobnými ekonomickými vlivy jako transakce mezi nezávislými srovnatelnými osobami. Žalovaný pak ve smyslu dané zásady provedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozbor jednotlivých smluvních ujednání souvisejících s převodem obchodního podílu na společnost C. B., s.r.o., v roce 2006 a v roce 2007. Dospěl k závěru, že prověřované smluvní vztahy je nutno posoudit jako transakce probíhající mezi jinak spojenými osobami, které jsou definovány v ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5., tedy osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Z uvedeného tedy krajský soud považuje za nepochybné, že navzdory tomu, že správce daně i žalovaný používali v rámci svých právních hodnocení stejné ustanovení, tedy § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nelze přisvědčit názoru, že by právní kvalifikace v prvoinstančním a odvolacím řízení byla totožná. Správce daně totiž vycházel z důkazů vztahujících se k datu uzavření smlouvy o těžbě, tedy k roku 2006, kdežto žalovaný hodnotil důkazy vztahující se k období probíhajících transakcí, tedy k roku 2008. Hodnocením těchto rozdílných časových okamžiků dospěl správce daně i žalovaný k rozdílným výsledkům hodnocení, které našly i rozdílný odraz ve

způsobu aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně označil spojené osoby za kapitálově spojené a tudíž na posuzovanou věc aplikoval písm. a) zmiňované právní úpravy. Naproti tomu žalovaný dospěl hodnocením jiných skutkových okolností k závěru, že se v daném případě jedná o jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Na daný případ tedy aplikoval písm. b) bod 5. uvedeného ustanovení.

Krajský soud tedy přisvědčil názoru žalobkyně, že žalovaný vyslovil v odvolacím řízení novou právní kvalifikaci, kterou opřel o hodnocení důkazů odlišným způsobem, než jaký byl proveden správcem daně při daňové kontrole. Tato skutečnost způsobila, že žalobkyně na nově vyslovený právní závěr mohla reagovat až v podané žalobě. Lze se tedy přiklonit k názoru, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně tak měla být s odlišným právním posouzením seznámena, aby mohla vznést vůči novým právním závěrům argumenty a případně navrhnout i nové důkazy. Lze rovněž souhlasit s názorem žalobkyně odkazujícím na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 27. 5. 2005, sp. zn. 4 Afs 34/2003, dle níž *„za situace, kdy by stěžovatelka nebyla zpravena o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky směřující proti rozhodnutí správce daně prvního stupně založené na odlišném právním posouzení budou s novými důvody stanovení daně míjet.“*

Krajský soud nepřisvědčil názoru žalovaného, že na daný případ nelze aplikovat ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení upravuje v poslední větě povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy i v případě, kdy dospěje v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný měl za to, že v dané věci nevyslovil překvapivou změnu názoru, když vlastně svým rozhodnutím potvrdil názor správce daně o aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak již krajský soud konstatoval shora, žalovaný v odvolacím řízení vyslovil novou právní kvalifikaci, když přistoupil k aplikaci jiné části předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů než správce daně. Z toho důvodu ani nelze souhlasit s názorem žalovaného, že nebylo jeho povinností seznámit žalobkyni s novým právním názorem, neboť je tomu tak pouze v případě, že by tato změna měla za následek zhoršení jejího postavení, což dle žalovaného v daném případě nenastalo. Ani s tímto názorem se krajský soud neztotožnil. Žalovaný totiž v odvolacím řízení vyslovil nesouhlas s názorem správce daně, který učinil závěr o existenci spojených osob na základě smluvního ujednání v roce 2006. Žalovaný provedl nové právní hodnocení a to pro rok 2008. Znamená to tedy, že názor správce daně o aplikaci ust. § 23 odst. 7 z důvodu časové diskrepance nepotvrdil. Tato skutečnost měla za následek, že v daném okamžiku nešlo na žalobkyni pohlížet jako na spojenou osobu, což by samozřejmě mělo mít vliv na snížení daně z příjmů v odvolacím řízení. Jak je zřejmé ze shora uvedeného, takový postup však žalovaný nezvolil a v rámci odvolacího řízení vyslovil na základě hodnocení důkazů novou právní úvahu, dle níž žalobkyni za spojenou osobu znovu označil. A právě vlivem této skutečnosti se její daňová povinnost zvýšila. Nelze tedy souhlasit s názorem žalovaného, že by změna právní kvalifikace neznamenal pro žalobkyni zhoršení jejího postavení.

Krajský soud na základě vyslovených argumentů napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc žalovanému ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. vrátil k dalšímu

řízení. Za této situace již bylo bezpředmětné zabývat se žalobními námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném právním hodnocení.

2) Nevyčerpaná dovolená

K druhé žalobní námitce krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyně zaúčtovala souvztažnými účetními zápisy na účet MD521010/DAL383010 částku 2.961.059 Kč, kterou uplatnila do daňově účinných nákladů. Jednalo se o nevyčerpanou dovolenou roku 2008, která byla zaměstnanci skutečně čerpána a proplacena v roce 2009. Žalobkyně měla za to, že náhrada mzdy za dovolenou je vždy nákladem, který přísluší do účetního období, v němž nárok na dovolenou vznikl. Doba čerpání tohoto nároku dle jejího názoru není vůbec důležitá. Svůj názor opřela o ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž konstatovala, že mzdové náklady, jejichž součástí jsou i náhrady mzdy za dovolenou převedenou k čerpání v následujícím období, se vztahují k účetnímu období, v němž nárok vznikl. V případě, kdy není známa přesná výše, použijí se dohadné položky pasivní. Správce daně byl toho názoru, že nelze zaměňovat nárok na dovolenou s nárokem na náhradu mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou. Pokud vznikne zaměstnanci v určitém roce nárok na dovolenou a nevyčerpá ji, automaticky to neznamená, že mu ve stejném roce vznikl nárok na náhradu mzdy nebo platu této nevyčerpané dovolené.

K dané otázce krajský soud uvádí, že podmínky pro čerpání dovolené upravuje zákoník práce tak, že dobu čerpání dovolené určuje zaměstnavatel tím způsobem, aby zaměstnanec mohl dovolenou vyčerpat zpravidla vcelku a do konce kalendářního roku, ve kterém právo na dovolenou vzniklo. Zaměstnanci za dobu čerpání dovolené přísluší náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku. Pokud jde o nevyčerpanou dovolenou, přísluší zaměstnanci náhrada mzdy nebo platu za 4 týdny nevyčerpané dovolené pouze v případě skončení pracovního poměru nebo za tu část nevyčerpané dovolené přesahující 4 týdny i v případě, že zaměstnanec nemohl tuto dovolenou vyčerpat do konce příštího kalendářního roku. Vznikne-li zaměstnanci právo na náhradu mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou nebo její část, tato náhrada přísluší ve výši průměrného výdělku (k tomu srov. § 217, § 218 a § 222 zákoníku práce).

Dále krajský soud konstatuje, že České účetní standardy v bodě 3.11.7. stanoví, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách rozvahy "B.II.8. Dohadné účty pasivní" nebo "B.III.10. Dohadné účty pasivní" se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky. Účtují se sem nákladové položky, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce, i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

Krajský soud připomíná, že se k otázce dohadných položek pasivních na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců za rok 2007 vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2011, čj- 31 Af 128/2010-61, v němž konstatoval, že nelze na dohadné položky pasivní účtovat částky připadající jako náhrada mzdy zaměstnancům za rok 2007. Tento názor následně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze

dne 7. 6. 2012. Č. j. 7 Afs 16/2012-40, v němž uvedl, že „pokud České účetní standardy stanoví v bodě 3.11.7., , že na příslušném účtu vykazovaném v položka B.II.8. dohadné účty pasivní nebo B.II.10. dohadné účty pasivní se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období, nelze dovodit nic jiného, než že se zde účtují jen ty položky náhrad za nevyčerpanou dovolenou (nikoliv za dovolenou čerpanou v následujícím roce), které budou skutečně proplaceny v příštím účetním období, tedy za takovou dovolenou, která nebyla vyčerpana a nelze ji již ani vyčerpat v následujícím kalendářním roce – například jako náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 u zaměstnanců, kteří u stěžovatelky ke dni 31. 12. 2007 ukončili pracovní poměr, což je skutečnost zakládající povinnost poskytnout takovému zaměstnanci náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 – srov. § 222 odst. 2 zákoníku práce). Jen takovou náhradu je totiž možno zaúčtovat jako dohadnou položku pasivní.“

Jak ovšem vyplynulo z daňového řízení, žalobkyně o nevyčerpané dovolené neúčtovala na dohadný účet pasivní, ale na účet 383010 Výdaje příštích období. Český účetní standard č. 17 vydaný Ministerstvem financí k tomuto účtu stanoví, že „prostřednictvím účtové skupiny 38 se vyúčtují náklady, které s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně dosud nebyl uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účet a v určité výši“. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že povinnost reálně uhradit závazek odpovídající výši mzdy na dobu čerpání dovolené vzniká a tento závazek je určen až čerpáním dovolené v konkrétním termínu. Přesná výše náhrady je tedy účetní jednotce známa až při čerpání dovolené. Účetní jednotka tedy o tomto závazku účtuje až v účetním období, v němž k čerpání dovolené došlo, tedy ke dni uplatnění nároku a vzniku závazku z titulu úhrady mzdy.

V návaznosti na shora uvedené lze konstatovat, že postup žalobkyně při uplatnění daňově uznatelných nákladů souvisejících se shora uvedenou účtovanou částkou neodpovídal dle krajského soudu požadavkům ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobní námitku proto krajský soud musel označit za nedůvodnou.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejím důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkony právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 3 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 30. října 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu