



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **CAS Moravia, a.s.**, se sídlem Náměstí T. G. Masaryka 16, Přerov, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2005, č. j. 11767/120/2005, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 8. 2007, č. j. 22 Ca 15/2006 – 34,

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 d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 8. 11. 2005, č. j. 11767/120/2005. Předmětným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 3. 2005, č. j.

4658/05/393911/3404, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 758 880 Kč.

Krajský soud shledal žalobu stěžovatele nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Krajský soud ve věci stěžovatelem namítané nezákonnosti provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že podání dodatečného daňového přiznání za určité zdaňovací období nevytváří žádnou procesní překážku, která by bránila zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období. Zákonná úprava nebrání ani podání dodatečného daňového přiznání v týž den, kdy je zahájena daňová kontrola. Daňová kontrola není samostatnou fází daňového řízení a není tak omezena pouze na některé jeho stadium a lze ji podle povahy věci a podle úvahy správce daně uskutečnit v kterékoliv fázi daňového řízení. Jedná se tedy o instituty, jejichž paralelní průběh zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ani nevylučuje ani nestanoví žádné podmínky vzájemnosti. Krajský soud zamítl námitku týkající se porušení § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, byť připustil, že forma telefonických domluv zvolená správcem daně k dodatečnému projednání zprávy o kontrole nebyla vhodná, avšak tento nedostatek nemohl ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu měl správce daně volit postup dle ustanovení § 29 zákona o správě daní a poplatků.

Závěry týkající se daňové uznatelnosti úroků z prodlení dle smlouvy o úvěru opřel krajský soud o ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2001, dle kterého ministerstvo financí zajišťuje tvorbu a vydávání Českých účetních standardů, jejichž obsahem je popis účetních metod nebo postupy účtování, a ustanovení § 23 a § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konstatoval, že ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů jasně definuje odchylky základu daně od hospodářského výsledku, kdy se základ daně oproti hospodářskému výsledku stanovenému dle zákona o účetnictví zvyšuje o částky, které podle zákona nelze zahrnout do výdajů. Tím zcela jasně vylučuje jakoukoliv aplikaci účetních předpisů přednostně před ustanoveními zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů stanoví daňovou uznatelnost úroků z prodlení až v okamžiku jejich zaplacení pro všechny případy bez výjimky, tzn. i pro případy úroků z prodlení dle smlouvy o úvěru. Text uvedeného ustanovení je dle názoru soudu zcela jasný a nepřipouští jiný výklad. Dále konstatoval, že existuje-li mezi postupy účtování a zákonnou úpravou zjevný rozpor, pak pro účely účtování samotného platí postupy účtování, pro účely stanovení základu daně pak platí daňové předpisy, bez ohledu na postupy účtování. Pokud zákonodárce změnou zákonného textu způsobí, byť nechtěně, i obsahovou změnu zákonných ustanovení, je nutno tuto změnu respektovat. Historický výklad s ohledem na výslovné znění zákona neobstojí.

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se nezákonnosti provedené daňové kontroly a otázku týkající se aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Dále pak namítá porušení zákona v řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel uvedl, že dne 5. 11. 2004 předložil dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002. V tomto dodatečném přiznání stěžovatel na základě zjištění ze dne 28. 10. 2004 vykázal nižší daňovou ztrátu oproti posledně známé daňové povinnosti, stanovené na základě řádně podaného přiznání k dani. Dne 19. 11. 2004 zahájil správce daně za uvedené zdaňovací období daňovou kontrolu. Jestliže správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval daňový základ, popřípadě jiné okolnosti pro správné stanovení daně, musel nutně vycházet také z údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání, jinak by daňová kontrola ztrácela smysl. Jestliže pak v průběhu této daňové kontroly vyměřil správce daně stěžovateli daň dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nemohl dále v provádění daňové kontroly pokračovat, neboť zde byla překážka věci rozhodnuté. Další dodatečný platební výměr by mohl správce daně vydat jen za použití mimořádných opravných prostředků. Pokud jde o problematiku daňové uznatelnosti úroku z prodlení dle smlouvy o úvěru, pak dle názoru stěžovatele je z důvodu absence zákonné definice „úroky z prodlení“ v zákoně o daních z příjmů nutno vycházet z definic uvedených v účetních předpisech, na které odkazuje ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Účetní předpisy rozlišují mezi „úroky z prodlení z běžných obchodních vztahů“, které se účtují na účet č. 544, a „úroky z úvěrů“, které se účtují na účet č. 562, kam se obecně účtují platební povinnosti vůči bankám z titulu úroků. Novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2001 pouze upravila daňový režim ve vazbě na změnu účetních předpisů, tedy ponechala původní režim zdanění, změna se týkala pouze účtu 544. Mezi historickým výkladem a zákonným zněním účinným od 1. 1. 2001 tedy není rozpor, neboť dle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů je nadále nutno rozlišovat úroky z prodlení účtované na účet č. 544 a úroky účtované na účet č. 562, které se obecně týkají platební povinnosti vůči bance a nerozlišují mezi běžným úrokem a úrokem z prodlení podle smlouvy o úvěru, případně jinými finančními operacemi. Pokud jde o nesprávný postup správních orgánů, stěžovatel pouze odkázal na obsah žaloby s tím, že nesprávný postup správních orgánů je zřejmý již ze samotných kasačních námitek. Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací orgán odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na napadené správní rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Navrhuje kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě jednak otázka zákonnosti provedené daňové kontroly, dále pak otázka aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou týkající se nezákonnosti daňové kontroly. Stěžovatel se domnívá, že vyměřil-li správce daně daňovou povinnost na základě údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání v průběhu daňové kontroly, pak z nich logicky musel vycházet i při samotné daňové kontrole, jinak by daňová kontrola ztrácela smysl a v tomto důsledku bylo pokračování v daňové kontrole poté, co došlo k dodatečnému vyměření daně na základě údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání, v rozporu se zákonem. Stěžovatel je přesvědčen, že vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 na základě údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání ve spojení s probíhající daňovou kontrolou byla založena překážka věci pravomocně rozhodnuté a správce daně již nebyl oprávněn vydat další v pořadí druhý dodatečný platební výměr. Další dodatečný platební výměr by správce daně mohl vydat pouze za použití institutu mimořádných opravných prostředků.

Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že stěžovatel dne 5. 11. 2004 předložil dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002. V tomto dodatečném přiznání stěžovatel na základě zjištění ze dne 28. 10. 2004 vykázal nižší daňovou ztrátu oproti posledně známé daňové povinnosti, stanovené na základě řádně podaného přiznání k dani. V souladu s výše uvedeným běžela subjektivní lhůta stanovená v ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro podání dodatečného daňového přiznání od 28. 10. 2004 do 30. 11. 2004. Dne 19. 11. 2004 zahájil správce daně na stejné dani za stejné zdaňovací období daňovou kontrolu a současně paralelně vedl řízení na zvýšení daňové povinnosti respektive snížení daňové ztráty, zahájené předložením dodatečného daňového přiznání. Dodatečně deklarovaná daňová ztráta byla dle správce daně i odvolacího orgánu nepravomocně vyměřena ve smyslu

ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k 30. 11. 2004, tj. k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Při stanovení dodatečné daňové povinnosti na základě provedené daňové kontroly pak správce daně vycházel z poslední známé daňové povinnosti, za kterou považoval daňovou ztrátu vyměřenou na základě údajů dodatečně deklarovaných stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání.

Stěžovatelova námitka spočívající v tvrzení, že dodatečné vyměření daňové ztráty na základě údajů deklarovaných stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání v průběhu daňové kontroly za stejné zdaňovací období založilo překážku věci pravomocně rozhodnuté, není důvodná.

V souladu s ustanovením § 41 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání také v případě, že zjistí, že jeho daňová ztráta má být nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, a to do konce měsíce následujícího po tomto zjištění. K tomuto datu rovněž nastávají účinky dodatečně deklarované daňové povinnosti. Dodatečné daňové přiznání lze podat pouze oproti poslední známé daňové povinnosti. Poslední známou daňovou povinností je částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o oprávněném prostředku.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze vést paralelní vyměřovací řízení ohledně jedné daně za stejné zdaňovací období, neboť poslední známá daňová povinnost musí být pouze jedna. Vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani, a je ukončeno nabytím právní moci předmětného rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovena platebním či dodatečným platebním výměrem úplná a neměnná, neboť až do okamžiku nabytí právní moci lze výši daňové povinnosti stanovené platebním případně dodatečným platebním výměrem měnit. Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření, přičemž je nerozhodné, zda bylo vyměřovací řízení zahájeno z dispozice daňového subjektu či z úřední povinnosti (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 954/2006). Otázku, kterou je tak s ohledem na stěžovatelovu námitku třeba zodpovědět, je otázka, zda správce daně byl za předmětné období oprávněn zahájit daňovou kontrolu, přestože zde existovalo zákonem stanoveným způsobem zahájené řízení o zvýšení poslední známé daňové povinnosti, a zda postup, který v předmětném případě správce daně zvolil, založil překážku věci pravomocně rozhodnuté.

Předně je třeba konstatovat, že řízení zahájené předložením dodatečného daňového přiznání je řízením zahájeným z dispozice daňového subjektu, a to pouze za předpokladu, že zde není dán důvod pro uplatnění mimořádných opravných prostředků. V dodatečném daňovém přiznání daňový subjekt vyznačí pouze rozdíly oproti původní posledně známé daňové povinnosti a nemá-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, uplatní se pro vyměření dodatečně deklarované daňové povinnosti postup dle ustanovení § 46 odst. 5 cit. zákona. Postup dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nemůže už s ohledem na svoji povahu, kdy se správnost daňovým subjektem deklarované daňové povinnosti žádným způsobem neproěřuje, založit překážku věci pravomocně rozhodnuté.

Obdobně nemůže založit tuto překážku ani samotné provedení daňové kontroly. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v zákoně o správě daní a poplatků – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Daňová kontrola tedy není omezena pouze na některé stadium daňového řízení a nemůže ani sama o sobě založit překážku *rei iudicatae*. Jejím účelem je pak v souladu s § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Kontrolní zjištění se promítají do zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vylivších, která je projednána s daňovým subjektem. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s.129 tak, *“že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím”*.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že v předmětném sporu správce daně nevedl dvě paralelní daňová řízení, když na řízení o dodatečném daňovém přiznání aplikoval postup dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť zřejmě neměl žádné pochybnosti o výši daňovým subjektem dodatečně deklarované daňové povinnosti. Primárně má-li správce daně pochybnosti o správnosti údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání, zahájí vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. V rámci tohoto řízení však ověřuje pouze

správnost daňovým subjektem dodatečně deklarované daňové povinnosti. Pokud však považuje za účelné prověřit také jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně, je oprávněn využít institutu daňové kontroly, jako dílčího kontrolního úkonu, který není omezen pouze na určité stadium daňového řízení. Jedinými důsledky, který zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 41 stanoví, je jednak nepřipustnost dodatečného daňového přiznání, pokud správce daně zahájil za stejné zdaňovací období daňovou kontrolu (případně jiný úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti), a to až do momentu jejího ukončení, dále pak přerušeni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, a to až do doby ukončení daňové kontroly, s tím, že nová lhůta počne běžet od jejího ukončení. Jaké důsledky zákonodárce prodloužením lhůty k předložení dodatečného daňového přiznání zamýšlel, zůstává vzhledem k formulaci daného ustanovení otázkou. Dle názoru Nejvyššího správního soudu prodloužením subjektivní lhůty, tj. lhůty odvíjející se od samotného zjištění daňového subjektu, zákon primárně chrání daňový subjekt v těch případech, půjde-li o časový souběh zahájení daňové kontroly a subjektivní lhůty k předložení dodatečného daňového přiznání. V praxi půjde zejména o situace, kdy okamžik zahájení daňové kontroly zasáhne sice do již prokazatelně běžící lhůty pro předložení dodatečného daňového přiznání, avšak dodatečné přiznání dosud předloženo správci daně nebylo. Obdobně mechanismus přerušeni lhůty chrání daňový subjekt v těch případech, kdy by trváním daňové kontroly (případně i jiným úkonem směřujícím k přezkoušení daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání týkalo) marně uplynula lhůta, ve které by mohl daňový subjekt svá dodatečná zjištění kvalifikovaně uplatnit (např. v minulosti § 38a odst. 3 zákona č. 588/1992, o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 258/1994 Sb.). Taková situace však v předmětu sporu nenastala.

Uplatnění § 46 odst. 5 cit. zákona o správě daní a poplatků na vyměření daně deklarované v dodatečném daňovém přiznání k 30. 11. 2004, byť v průběhu daňové kontroly za totožné zdaňovací období, nemůže založit překážku rei iudicatae. Tuto překážku ohledně daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 ve vztahu k případné opakované daňové kontrole založil správce daně až žalobou napadeným rozhodnutím, tj. rozhodnutím ze dne 8. 11. 2005, č. j. 11767/120/2005, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově ze dne 14. 3. 2005, č. j. 4658/05/393911/3404, kterým byla stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 758 880 Kč. Jakkoliv je v praxi daleko běžnější prověřovat až správnost poslední známé daňové povinnosti, tj. částky pravomocně stanovené, není provedení daňové kontroly ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků omezeno jen na prověřování pravomocně stanoveného daňového základu a daně a správce daně mohl tedy kontrolu zahájit i v průběhu řízení zahájeného předložením dodatečného daňového přiznání. Pokud správce daně v dodatečném platebním výměru vydaném na základě provedené

daňové kontroly vycházel z poslední známé daňové povinnosti, která k datu vydání předmětného dodatečného platebního výměru byla modifikovaná samotným stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání, a v případné penalizaci zohlednil rozdílnou výši penalizační sazby, nedošlo v žádném směru zvoleným procesním postupem ke zkrácení stěžovatelových práv.

Další otázkou k posouzení byla otázka aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, konkrétně zda má být zohledněn rozdílný způsob účtování, které pro úroky z prodlení a úroky z prodlení na základě úvěrové smlouvy podle bankovního výpisu vyplývalo z Opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, ve znění účinném pro rok 2000, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále také „opatření“), nikoliv tedy z Českých účetních standardů, jak nesprávně uvedl ve svém rozhodnutí krajský soud. Ustanovení § 36 zákona o účetnictví ve znění, ze kterého vycházel krajský soud, nabylo účinnosti až 1. 1. 2004, nicméně tento dílčí nedostatek nemá vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu, neboť povinnost účetních jednotek postupovat podle účetních postupů stanovilo ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2003.

Podle zákona o daních z příjmů platí pro daňovou účinnost nákladů obecné pravidlo, které stanoví, že náklady vynaložené poplatníkem za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snižují základ daně v prokázané výši (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V souladu s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se při stanovení výše nákladů pro účely daní z příjmů vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Obecně se úroky účtované do nákladů daňového subjektu posuzují především podle toho, zda byly zaúčtovány v souladu s příslušnými účetními předpisy a zda byly použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Povinnost účtovat o nákladových úrocích v okamžiku vzniku úrokového závazku, s výjimkou kapitalizace úroků, tedy bez ohledu na jejich zaplacení, stanovilo v rozhodném období shora citované opatření, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Takto zaúčtované úroky obecně vstupují do základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Jejich daňová účinnost však může být dále omezena zvláštním ustanovením zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že daňová účinnost úroku z prodlení na základě úvěrové smlouvy je omezena právě ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, které nerozlišuje úroky z prodlení a úroky z prodlení podle smlouvy o úvěru, přičemž rozdílný způsob jejich účetního zachycení nemůže mít na časový okamžik jejich daňové uznatelnosti žádný vliv.

Se stěžovatelem lze jistě souhlasit v tom, že z přílohy č. 2 opatření, resp. ze specifikace jednotlivých účtů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, vyplývala rozdílná pravidla účtování úroků z prodlení a úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu). Ve smyslu tehdy platné úpravy se na vrub účtu 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení účtují zaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku s výjimkou úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Občanského zákoníku, penále, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů, postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového, odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku. Na účtu 562 - Úroky se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu), v případě půjček, finančních operací (např. eskontace cenných papírů).

Z výše uvedeného vyplývá, že zatímco běžné úroky z jistiny poskytnutého úvěru, včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu), se do konce roku 2000 účtovaly na vrub účtu č. 562 již v okamžiku existence platební povinnosti, ostatní úroky z prodlení se účtovaly na vrub účtu č. 544 teprve tehdy, byly-li zaplacené. Do konce roku 2000 se o nezaplacených smluvních sankcích účtovalo v podrozvahové evidenci, a proto nevstupovaly do hospodářského výsledku účetní jednotky a nemohly tak ani ovlivnit základ daně. Od 1. 1. 2001 se však výše uvedený způsob účtování změnil. Podle opatření, ve znění účinném od 1. 1. 2001, se na vrub účtu 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení účtují částky závazků bez ohledu na to, zda byly zaplacené či nikoliv. Na účtu 562 se nadále účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám, včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, avšak již bez vázanosti na bankovní výpis. V podvojném účetnictví se tak od roku 2001 účtuje o smluvních sankcích výsledkově již při vzniku povinnosti, resp. nároku na smluvní sankci, tedy u dlužníka jako o klasickém závazku a u věřitele jako o pohledávce. Změnu v účtování a zejména skutečnost, že v rozvaze a ani na účtech podvojného účetnictví neexistovaly pohledávky a závazky z titulu smluvních sankcí, řeší přechodná ustanovení postupů účtování (55/2000, Příl. 3), dle kterých se změna v účtování platná od 1. 1. 2001 netýká smluvních sankcí, včetně úroků z prodlení dle smlouvy o úvěru, o kterých bylo do 31. 12. 2000 účtováno až při zaplacení nebo přijetí či započtení, a do té doby byly účtovány na podrozvahových účtech. Tyto smluvní sankce se zaúčtovaly do rozvahy a hospodářského výsledku až okamžikem zaplacení, přijetí nebo započtení. Z výše uvedeného je zřejmé, že ne všechny nezaplacené úroky z prodlení dle smlouvy o úvěru byly obecně daňově uznatelnými náklady, neboť záleželo na skutečnosti, zda tyto nákladové položky měly svou protihodnotu ve zvýšení zůstatku úvěrového účtu. Pokud se totiž o nezaplacené úroky z prodlení navyšovala hodnota jistiny (dle úvěrové smlouvy, bankovního výpisu), pak se dosud nezaplacené úroky z prodlení staly součástí jistiny, závazek k

jejich úhradě zanikl, takže pro daňové účely mohly být de facto považovány za uhrazené. Lze tedy konstatovat, že smluvní sankce byly z daňového hlediska uznatelné jen za předpokladu, že byly uhrazeny, přičemž do konce roku 2000 to zajišťovalo samo účetnictví, od roku 2001 pak zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 492/2000 Sb., konkrétně ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) a § 23 odst. 3 písm. a) bod 6., písm. b) body 1 a 3.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písmeno zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2003, jsou výdaji podle odstavce 1, tj. výdaji dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, také: „zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále zaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou“. Obdobně jako dlužník tak i věřitel může do základu daně zahrnovat pouze skutečně přijaté smluvní sankce. Jestliže má ve svých výnosech účtovanou vyšší částku z titulu smluvních sankcí, než která mu byla skutečně uhrazena, tak o rozdíl mezi vyšší částkou zúčtovaných výnosů a nižší skutečně přijatou částkou svůj hospodářský výsledek v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů snižuje. V následujícím zdaňovacím období mohou být tyto pohledávky poplatníkovi uhrazeny. V tomto případě musí hospodářský výsledek dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6. zákona o daních z příjmů o příslušný rozdíl zvýšit.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žádné, ať už zákonodárcem zamýšlené či nezamýšlené, změny týkající se daňové uznatelnosti smluvních sankcí novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. 1. 2001 nenastaly. Změna se týkala pouze způsobu jejich účetního zachycení, kdy nově stanovená povinnost účtovat o smluvních sankcích v okamžiku vzniku sankčního závazku (nikoliv až v okamžiku jejich úhrady) bezesporu lépe odpovídá jednomu ze základních principů účetnictví - principu věrného zobrazení všech skutečností, které jsou jeho předmětem. Pro úplnost je třeba připomenout, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2001, reflektovalo zejména snahu zákonodárce vyloučit možnost snižovat základ daně z příjmů v případech, kdy se o „úrocích z úvěrů a půjček“ na straně dlužníka účtuje v momentu vzniku závazku, tj. předpisem, ale věřitel - neúčetní jednotka (případně účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví) úroky zdaňuje až v okamžiku skutečného příjmu. Tato otázka se však žádným způsobem nedotýká předmětu sporu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále tvrdí, že pro účely uplatňování úroků z prodlení do daňových nákladů je nutno vyjít z definice uvedené v účetních předpisech. Takové tvrzení však nemá oporu v zákoně ani v účetních předpisech. Účetní předpisy žádné definice posuzovaných pojmů nestanoví, účetní předpisy pouze upravují způsob, jakým mají být zachyceny tyto položky na příslušných účtech. Úrokem ze smlouvy o úvěru se rozumí úrok, který je daňový subjekt

povinen hradit z jistiny úvěrové částky, a jehož daňová účinnost není až na výjimky omezena momentem zaplacení, ale pravidly tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů]. Pojem „úrok z prodlení“ na rozdíl od pojmu „úrok z úvěru“ představuje sankci za opožděné plnění peněžitého závazku, kdy dlužník měl zaplatit, ale neučinil tak včas a řádně, čímž způsobil věřiteli újmu. Obsah tohoto pojmu je jednoznačný a je totožný jak pro úroky z prodlení z běžných závazkových vztahů, tak pro úroky z prodlení vyplývající ze smlouvy o úvěru. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném pro rozhodné období nerozlišuje mezi úroky z prodlení z běžných závazkových vztahů a mezi úroky z prodlení podle smlouvy o úvěru a obecně váže daňovou uznatelnost úroku z prodlení na moment zaplacení.

S ohledem na vše shora uvedené považuje Nejvyšší správní soud také námitku směřující do nesprávného právního posouzení aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů za nedůvodnou. Pro úplnost je třeba dodat, že mezi postupy účtování a zákonnou úpravou k žádnému zjevnému rozporu nedochází, neboť obecně jsou úroky z úvěrové smlouvy, včetně úroku z prodlení dle úvěrové smlouvy i ostatní smluvní sankce od 1. 1. 2001 účtovány v momentu vzniku sankčního závazku, byť na různých účtech, a jejich daňová účinnost, resp. uznatelnost, pak podle jejich povahy vyplývá z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Konečně pokud jde o stěžovatelovu námitku týkající se porušení zákona v řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pak je nutno konstatovat, že tato je ryze obecná, neboť stěžovatel pouze uvedl: „Nesprávný postup finančních orgánů namítal stěžovatel v podané žalobě a na obsah žaloby tedy odkazuje“. Z jeho kasační námitky tak není vůbec zřejmé, co konkrétně stěžovatel vytýká krajskému soudu a jaké závěry krajského soudu má Nejvyšší správní soud na základě této kasační námitky přezkoumat. Stěžovatel samozřejmě může v kasační stížnosti odkázat na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, musí tak však činit způsobem, ze kterého bude zřejmé, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči němu dopustit. Stěžovatelem uplatněná kasační námitka je však natolik obecného charakteru, že z ní není patrné, jaké konkrétní vady v řízení či úsudku se měl krajský soud dopustit, a Nejvyšší správní soud ji proto jako nedůvodnou zamítl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto je podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch;

žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 17. dubna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu