



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **MVDr. V. S.**, zastoupená JUDr. Miloslavem Noskem, advokátem se sídlem Nádržní 24, Semily, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 4. 2014, č. j. 31 Af 15/2013 – 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 10. 4. 2014, č. j. 31 Af 15/2013 – 41, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 10. 2010, č. j. 11268/12-1100-506826, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 3. 2012, č. j. 25844/12/258920602614 a č. j. 25855/12/258920602614, jimiž byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2008 v částce 31.350 Kč a zdaňovací období roku 2009 v částce 1.605 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že povinností stěžovatelky bylo řídit se zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který v ust. § 3 odst. 1 stanoví, že 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. Stěžovatelka uzavřela se společnostmi ANIMO Žatec, a. s., Farma Bezděkov,

s. r. o. a MAVELA, a. s. smlouvy o výdeji léčiv, podle nichž pověření veterinární lékaři předepsali veterinární léčiva chovatelům, tj. uvedeným společností, a tyto recepty byly předloženy stěžovateli. Ta vystavila faktury se splatností 30, případně 60, dnů podle podmínek v jednotlivých smlouvách. Při dodržení data splatnosti pak stěžovatelka na základě ujednání ve smlouvách o spolupráci při výdeji léčiv uzavřených s ošetřujícími veterinárními lékaři vyplatila těmto lékařům dohodnuté provize ve výši 3% z objemu zákaznicky zaplacených cen vydaných léčiv. V okamžiku, kdy byla na stěžovatelčin účet připsána platba za jí vystavenou fakturu, tedy stěžovatelka bez jakýchkoliv pochybností věděla, zda byly podmínky pro vyplacení provize dodrženy a jaká bude výše provize, kterou vyplatí. I když podle uzavřených smluv byla stěžovatelka povinna vyplatit ošetřujícím veterinárním lékařům provizi z objemu zákaznicky zaplacených cen vydaných léčiv ve výši 3% čtvrtletně pozadu, podle zásad vyplývajících ze zákona o účetnictví (§ 3 odst. 1) byla stěžovatelka povinna účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Okamžik, kdy byla provize skutečně vyplacena, tudíž nebyl z hlediska účetních a daňových zásad rozhodný. Stěžovatelka však neúčtovala v souladu s účetními předpisy, zejména nerespektovala věcnou a časovou souvislost, kterou zdůrazňuje zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v ust. § 23 odst. 1 a 2 a zákon o účetnictví v ust. § 3 odst. 1. Podle názoru krajského soudu správní orgány neporušily zákon, pokud stěžovatelce neuznaly provize podle uzavřených smluv z faktur za poslední čtvrtletí roku 2007, resp. 2008, které byly uhrazeny ještě v roce 2007, resp. 2008, a tudíž věcně a časově nepatřily do roku 2008, resp. 2009. Stěžovatelka tedy zkreslila hospodářský výsledek obou kontrolovaných zdaňovacích období a ovlivnila základ daně a daň. Pokud v žalobě nastolila i otázku, zda byla povinna vytvořit dohadné položky pasivní ohledně výdajů příštích období vzniklých výplatou provize, k tomu krajský soud uvedl, že se dohadné položky pasivní používají v případě, že nejsou známy současně tři skutečnosti, a to účel, období a konkrétní výše částky. V daném případě však byly všechny tyto skutečnosti známy.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti nejprve zrekapitulovala, že jako veterinární lékařka provozující soukromou praxi uzavřela s jinými veterinárními lékaři smlouvu o výdeji léčiv chovatelům na základě receptů vystavených těmito veterinárními lékaři. Z takto obstaraných obchodů se pak zavázala těmto veterinárním lékařům vyplatit provizi ve výši 3% z objemu obchodů za předchozí čtvrtletí, pokud chovatel zaplatí vydaná léčiva ve lhůtě splatnosti. Ve smyslu tohoto ujednání tedy postupovala tak, že vždy po uplynutí doby splatnosti v následujícím čtvrtletí zkontrolovala stav chovateli zaplacených faktur vydaných do konce tohoto čtvrtletí, kdy následně vypočítala a vyplatila provizi. Stěžovatelka nepochybnila právní východiska aktuálního účetnictví (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví), avšak má za to, že byla nesprávně aplikována na zjištěnou skutkovou situaci. V daném případě se totiž jednalo o dva samostatné obchodní vztahy. Jednak mezi stěžovatelkou a chovatelem, který uhrazoval vystavené faktury podle svých možností, a jednak mezi stěžovatelkou a veterinárním lékařem jako příjemcem provize za předepsaná léčiva. Ve vztahu mezi stěžovatelkou a veterinárním lékařem je pak rozhodná ta část ekonomického děje, popsána jako výpočet provize čtvrtletně pozadu z objemu zákaznicky zaplacených cen vydaných léčiv. Příjemci provize tak nevznikal samostatný nárok na provizi z jednotlivých obchodů s chovateli, ale jeden

pokračování

souhrnný nárok za předchozí čtvrtletí. Stěžovatelka k tomu uvedla příklad „mezní situace“, kdy vydala léčiva 30. 12., přičemž faktura byla při 60-ti denní splatnosti splatná nejpozději 28. 2. následujícího roku. V tomto případě v nepřestupném roce byl první den, kdy byl dostupný vymezený skutkový základ a mohla být výše provize za předchozí čtvrtletí stanovena, 1. březen tohoto následujícího roku. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že si správní orgány byly existence dvou obchodněprávních vztahů vědomy. Evidentní však byla provázanost těchto vztahů, když okamžikem úhrady faktury chovatelem vznikl veterinárnímu lékaři nárok na provizi. V návaznosti na poskytované slevy z cen léčiv navíc stěžovatelka sledovala, zda jsou jednotlivé faktury uhrazeny právě v době splatnosti. Z hlediska akruálního principu, pak není rozhodující ani doba fakturace provizí veterinárními lékaři, ani doba jejich vyplacení stěžovatelkou. Povinností stěžovatelky proto bylo účtovat o příštích výdajích na přechodné účty aktiv a pasiv, konkrétně na účty časového rozlišení. V daném případě tak nemohly být předmětné provize uznány jako výdaje v roce, s nímž věcně a časově nesouvisely. Co se týče stěžovatelkou tvrzené „mezní situace“, k tomu odvolací finanční ředitelství uvedlo, že nárok na provizi vznikne dnem úhrady faktury. Kdyby tedy k úhradě faktury došlo už 30. nebo 31. 12., šlo by o výdaj daného roku, a tak by o něm mělo být účtováno, i když provize byla vyplacena na základě fakturace provedené veterinárními lékaři v I. čtvrtletí roku následujícího. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

Podle ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky 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.

Podle obsahu správního spisu měla stěžovatelka uzavřeny smlouvy o spolupráci při výdeji léčiv s veterinárními lékaři, podle nichž vydávala stěžovatelka léčiva na základě receptů vystavených těmito lékaři s tím, že se zavázala poskytovat jim provizi z objemu zaplacených cen vydaných léčiv ve výši 3% z tohoto objemu vypočítanou a splatnou čtvrtletně pozadu. Současně měla uzavřené smlouvy o výdeji léčiv se společnostmi

ANIMO Žatec, a. s., Farma Bezděkov, s. r. o. a MAVELA, a. s., podle kterých stěžovatelka vystavila odběrateli fakturu, jejíž splatnost byla dohodnuta ve lhůtě 30 nebo 60 dnů. Správce daně na základě provedené daňové kontroly neuznal stěžovatelce náklady na provize, vyplácené na základě smluv o spolupráci při výdeji léčiv, které podle jeho názoru časově a věcně nesouvisely s kontrolovaným zdaňovacím obdobím roku 2008 a 2009. Správce daně za zdaňovací období roku 2008 stěžovatelce neuznal provize na základě faktur za IV. čtvrtletí 2007, které byly uhrazeny ještě v tomto roce, neboť časově a věcně nepatřily do roku 2008. Stejně tak postupoval správce daně v případě IV. čtvrtletí 2009.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, že na zjištěný skutkový stav byla nesprávně aplikována právní východiska akruálního účetnictví. V dané věci je nutné ve vztahu k ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010 – 72, v němž bylo vysloveno, že *„toto ustanovení vyjadřuje tzv. akruální princip, podle nějž mají být transakce zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Na základě akruálního principu se výsledek hospodaření zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (tedy na bázi peněžních toků). (...) Shodně normuje ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje i na rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 4, v němž vyslovil závěr, že *„... jednou ze zásadních zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků (tzv. akruální princip). Ten znamená, že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze (nebo jejich ekvivalent). K zaúčtování pak dochází za období, k němuž se tyto transakce vztahují. Cílem je vykázat v relevantním období všechna aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které v daném období vznikly, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Akruální princip zásadním způsobem determinuje zjišťování hospodářského výsledku a vyjadřuje jednu ze zásad účetnictví - nezávislost účetních období.“*

Podle smluv o spolupráci při výdeji léčiv uzavřených mezi stěžovatelkou a veterinárními lékaři, které byly podkladem pro účtování provizí, bylo podmínkou pro vznik nároku na provizi zaplacení faktur vystavených stěžovatelkou zákazníkovi veterinárního lékaře ve lhůtě jejich splatnosti, přičemž provize byla vypočítávána a splatná čtvrtletně pozadu. Nárok na tuto provizi byl však vázán na datum zaplacení vydaných faktur. Pokud stěžovatelka namítala, že správní orgány, a následně i krajský soud, nesprávně ztotožnily dva samostatné obchodní vztahy, tj. vztah mezi stěžovatelkou a zákazníkem a mezi stěžovatelkou a veterinárním lékařem, tato námitka není podle Nejvyššího správního soudu opodstatněná, protože provázanost těchto vztahů je zcela evidentní. Stěžovatelka v okamžiku, kdy jí byla vystavená faktura uhrazena, totiž věděla, zda byly podmínky pro vyplacení provize dodrženy. V daném případě, kdy stěžovatelka měla k dispozici údaje o platbách, a nepochybně věděla, které faktury vystavené za poslední čtvrtletí roku 2007 byly ke konci tohoto roku uhrazeny ve lhůtě splatnosti. Je tedy zřejmé, že znala i přesnou výši nákladu na provize veterinárních lékařů počítanou z objemu léčiv uhrazených zákazníkem veterinárního lékaře v posledním čtvrtletí roku

pokračování

2007. Stejný závěr se pak uplatní i v případě roku následujícího. Jestliže k vyplacení provizí došlo podle platebních podmínek stanovených ve smlouvě o spolupráci při výdeji léčiv až v roce 2008, resp. 2009, nic to nemění na tom, že podle zásad vyplývajících z ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví byla stěžovatelka povinna účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisely. Z výše uvedeného tak vyplývá, že provize zaúčtované v I. čtvrtletí 2008, resp. 2009, jednoznačně věcně i časově souvisely s uhrazenými fakturami za léčiva ve IV. čtvrtletí roku 2007, resp. 2008. Závěr krajského soudu, jakož i správních orgánů, že stěžovatelka neúčtovala v souladu s účetními předpisy, kdy nerespektovala věcnou a časovou souvislost, a tím zkreslila hospodářský výsledek obou kontrolovaných zdaňovacích období, když ovlivnila základ daně a daň samotnou, proto Nejvyšší správní soud shledal jako zákonný.

Co se týče poukazu stěžovatelky na „mezní situaci“, Nejvyšší správní soud s odkazem na shora uvedené opakuje, že nárok na provizi vznikl dnem úhrady stěžovatelkou vystavené faktury. Pokud by tedy došlo k úhradě faktury vydané poslední den v daném roce ještě tentýž den, jednalo by se v případě provize o výdaj daného roku, a takto by o něm mělo být i účtováno. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani to, že by provize byla vyplacena až v I. čtvrtletí následujícího roku.

S ohledem na výše uvedené není rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. ledna 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu