

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň JUDr. Marie Součkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **A. F. s. s r. o.,** zastoupené Mgr. Michalem Vejlupkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Pařížská 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 16 Ca 595/2000 - 28 ze dne 8. 10. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 10668/120/00 ze dne 24. 10. 2000. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále též „správce daně“) č. 1000000082 č. j. 61122/00/214913/5686 ze dne 3. 4. 2000, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 214 070 Kč.

Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že základním zákonným předpokladem, aby částka uvedená v účetnictví poplatníka daně z příjmů právnických osob mohla být odečtena pro zjištění základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), je skutečnost, že se jedná o výdaj (náklad) prokázaný poplatníkem, vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon o daních z příjmů nemá ve svém § 24 speciální úpravu pro uznání úroků z prodlení, a proto je třeba přihlížet ke způsobu účtování, stanovenému v účetních postupech (Postupy účtování pro podnikatele, příloha č. 2 k Opatření FMF č. j. V 20 100/1992). Pro použití dohadných účtů je podmínkou, že se jedná o náklady věcně a časově související s běžným účetním obdobím, které ale není možno zaúčtovat jako obvyklé pohledávky nebo závazky, neboť v okamžiku účetní závěrky není známa jejich přesná výše. Pokud jsou dodrženy stanovené podmínky účtování dohadných položek a podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, jde o daňově uznatelné položky. V daném případě však stěžovatelka podle soudu podmínky účtování porušila. V roce 1996 po vypovězení úvěrových smluv ze strany banky totiž bylo možné pro zaúčtování úroků z prodlení použít pouze účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení, kde se však účtují pouze zaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení (č.l. II účtové třídy 5 účetních postupů). Podle soudu nelze přehlédnout, že byla porušena časová souvislost, když ze sdělení Č. a. s. nevyplývá informace o tom, že jde o úroky související výlučně s rokem 1996; stěžovatelka tak podle soudu při svém účtování na dohadných položkách nevzala v úvahu skutečný obsah tohoto sdělení. K porušení věcné souvislosti pak podle soudu došlo tím, že úvěry byly vypovězeny ve výši celého zůstatku 3 268 633,74 Kč a příslušenství se splatností k 31. 12. 1996. Ode dne skutečné výpovědi úvěrové smlouvy, tj. od 1. 2. 1996, se pak již nejedná o nákladové úroky z úvěrů a půjček ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, ale o úroky z prodlení. Úroky z prodlení nemohou být podle účetních postupů předmětem účtování na dohadných účtech, neboť do daňově účinných nákladů vstupují až po zaplacení; konkrétní částka je tedy vždy známa. Ve vztahu k námitce neprovedení svědecké výpovědi se soud nejprve neztotožnil s námitkou žalovaného, že na odvolací řízení se nevztahuje § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“). Zároveň soud poukázal na to, že správce daně není vázán návrhy daňového subjektu v tom směru, že by byl povinen předvolat všechny jím navrhované svědky. Námitka stěžovatelky, že v rozporu s cit. zákonem nebyl proveden jí navrhovaný výslech svědka, nebyla však soudem shledána důvodnou. Správce daně totiž podle soudu dostatečným způsobem zjistil skutečný stav věci a neprovedení navrhovaného výslechu dostatečným způsobem odůvodnil. Soud dále uvedl, že stěžovatelkou v žalobě navrhovaný výslech účetní Ing. X. K. a daňové poradkyně Ing. J. T. neprovedl proto, že žádná z těchto osob nebyla slyšena jako svědek v daňovém řízení. Z povahy správního soudnictví jako soudní kontroly veřejné správy plyne, že základním principem dokazování je to, že soud vychází ze skutkového stavu, který tu byl v době, kdy správní orgán vydal napadené rozhodnutí. Soud nevyslechl uvedené osoby, neboť jinak by vycházel z jiného skutkového stavu, než jaký tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Jako nedůvodná byla soudem shledána námitka, že bylo povinností správce daně přihlédnout k odčitatelné položce ve formě daňové ztráty v původním přiznání neuplatněné, aby tak byl daňový základ zjištěn a vykázán ve správné výši. Uplatnění daňové ztráty je fakultativním nárokem daňového subjektu a je zcela na něm, zda a kdy se rozhodne daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku uplatnit, a to zda hned, nebo v následujícím období. Správce daně nemůže tento projev vůle daňového subjektu nahradit, neboť by tak nepřípustným způsobem zasáhl do práv stěžovatele. Z uvedených důvodů Krajský soud v Ústí nad Labem stěžovatelčinu žalobu zamítl jako nedůvodnou ve smyslu § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka svou kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu v plném rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil právní otázku a skutková podstata, z níž správní orgán (a potažmo i soud) vycházel, nebyla podle jejího názoru zjištěna dostatečným způsobem, neboť nebylo přihlédnuto k jejím důkazním návrhům. V řízení před žalovaným i před krajským soudem měla být poškozena procesní práva stěžovatelky v tom smyslu, že nebyly vyslechnuty svědkyně Ing. T. a Ing. K., tj. daňová poradkyně, resp. účetní stěžovatelky, přestože jí byly v obou řízeních navrhovány. Uvedené svědkyně byly stěžovatelkou navrhovány právě z toho důvodu, že situace kolem úroků z vypovězených úvěrů byla tak komplikovaná, že účtování prostřednictvím dohadných účtů bylo dle stěžovatelky na místě. Tyto svědkyně by podle stěžovatelky celou situaci osvětlily a vysvětlily po odborné stránce. Je sice podle ní otázka, zda měla být v rámci dohadnosti účtována tak vysoká částka, která byla použita z podkladu získaného od Č., a. s., ale jinak účtování o dohadnosti nebylo v rozporu s účetními postupy, neboť část nákladových úroků ještě do nákladů roku 1996 patřila. Sám správce daně podle stěžovatelky svým rozhodnutím uznal, že jím vyloučené úroky nebyly v té výši, které vyloučil, ale v částce nižší. Tuto skutečnost stěžovatelka dokládá dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ze dne 17. 8. 2001 a současně přílohou k dodatečnému přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1996, podanou správci daně dne 7. 12. 2000. V případě neúčtování prostřednictvím dohadného účtu by se provedla oprava účtování minulých let a jednoznačně by se daňový dopad musel provést na dodatečném daňovém přiznání. Stěžovatelka však podle svých slov zvolila způsob účtování prostřednictvím dohadného účtu, přičemž v takovém případě se od účtování dohadné položky účtuje v běžném roce, nikoliv opravou roku minulého. Dopad neodhadnuté částky je pak v okamžiku odúčtování. Pak už je jen na posouzení, jak vysoká míra „neodhadnutí“ je při účtování o dohadnosti ještě možná a zda při překročení takové míry se má pokračovat jiným způsobem. Problém výše částky, kterou lze účtovat prostřednictvím dohadného účtu, však v postupech účtování, stanovených ministerstvem financí, řešen nebyl a není. Stěžovatelka tedy podle svého přesvědčení postupovala podle zásady, podle níž co není zakázáno, je povoleno. Pokud by byla postupovala způsobem neúčtování prostřednictvím dohadného účtu, či postupem, který zvolila, tedy účtování prostřednictvím dohadného účtu, výsledek by byl stejný. Právě způsob a techniku účtování a zvolený postup odúčtování dohadnosti v daném zdaňovacím období a důvody, které vedly stěžovatelku k takovému postupu, měly být objasněny navrženými svědkyněmi. Soud podle stěžovatelky přihlédl pouze k argumentům správce daně, nikoliv k objektivně zjištěným skutečnostem celého případu. Samotný správce měl dát stěžovatelce za pravdu v tom, že do nákladů roku 1996 ještě patří část úroků z těch, které původně vyloučil a doměřil a které byly napadnuty v celém řízení. Správce daně vycházel i po kontrole za rok 1996 ze stejných podkladů a přitom uznal další úroky ve výši 334 996,15 Kč. Ve vztahu k neuplatněným odčitatelným položkám v podobě ztrát z minulých let se stěžovatelka domnívá, že správní orgán měl ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP zohlednit situaci ve všech vzájemných souvislostech, což se však nestalo. V roce 1996 nemohla podle správce daně stěžovatelka tyto ztráty uplatnit, ale uplatnila je v daňovém základu za rok 1997, tedy v období, kdy je poprvé uplatnit mohla. Správce daně tak svým postupem zcela znemožnil v danou chvíli uplatnit odčitatelnou položku v podobě daňové ztráty. Ve zbylém stěžovatelka odkázala na právní a skutkovou argumentaci, obsaženou v žalobě a ve všech jeho předešlých vyjádření a podání, a to jak před žalovaným, tak soudem. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení a aby uložil žalovanému náhradu vzniklých nákladů soudního řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Poukázal na to, že úvěry stěžovatelky byly ze strany Č., a.s. vypovězeny ve výši celého zůstatku, tj. 3 268 633,74 Kč a příslušenství se splatností ke dni 31. 12. 1996. Ode dne skutečné výpovědi úvěrové smlouvy, tj. od 1. 2. 1996, se již nejednalo o nákladové úroky z úvěrů a půjček ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, ale o úroky z prodlení. Tyto úroky z prodlení však nemohou být podle účetních postupů předmětem účtování na dohadných účtech, neboť do daňově účinných nákladů vstupují až po zaplacení a vždy je u nich známa konkrétní částka.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka podala dne 2. 4. 1997 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1996, v rámci něhož jako daňovou ztrátu uvedla částku 5 333 Kč a jako daň částku 0 Kč. V rámci tohoto daňového přiznání stěžovatelka neuplatnila žádný odpočet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 ZDP. Dne 31. 8. 1998 pak stěžovatelka ke správci daně podala dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 1996, v rámci něhož jako daňovou ztrátu uvedla částku 153 713 Kč. Ani v tomto dodatečném daňovém přiznání stěžovatelka odpočet daňové ztráty neuplatnila. Ve správním spise je založen přípis Č., a. s. j. č. 0231/97/45/ORÚ/Něm ze dne 27. 3. 1997, kterým tato banka na žádost stěžovatele sdělila zůstatek neuhrazených úroků z vypovězených úvěrů k 31. 12. 1996, a to ve výši 469 491,89 Kč a 2 819 523,90 Kč, jakož i výši smluvní pokuty ve výši 338 309,93 Kč a 4 420 945,13 Kč. Dne 3. 4. 2000 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. 1000000082 č. j. 61140/00/214913/5686, kterým stěžovatelce na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 45906/214932/0601 ze dne 13. 3. 2000 nově stanovil základ daně ve výši 3 113 000 Kč a daň ve výši 1 214 070 Kč. Ve správním spise je založena rovněž zpráva o daňové kontrole č. j. 45906/214932/0601, jejímž předmětem byly výsledky kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1995 až 1998, jež byla provedena správcem daně v období od 5. 1. do 6. 3. 2000 (s přerušením). Ohledně zdaňovacího období roku 1996 je ve zprávě uvedeno, že po kontrole účetnictví a účetních dokladů byly zjištěny položky, které se neuznávají ve smyslu § 24 ZDP jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve vztahu ke správnosti uplatněných úroků z úvěru správce daně ve zprávě uvedl, že stěžovatelka na účtu 562 (úroky) proúčtovala jako dohadnou položku částku ve výši 3 289 015,79 Kč, a to na podkladě výše uvedeného sdělení Č., a. s. Pro prodlení se splácením splátek i úroků přistoupila banka dne 15. 12. 1995 k jednoměsíční výpovědi obou úvěrů ve výši celého zůstatku a příslušenství se splatností k 31. 1. 1996. Na základě výzvy k součinnosti Č., a. s. sdělila správci daně, že výpověď v obou případech nabyla účinnosti 1. 2. 1996 a další úročení - úroky z prodlení - je vedeno podrozvahově, stejně jako smluvní pokuty. Podle sdělení banky činily splacené a nesplacené úroky z obou úvěrů ke dni výpovědi a splacené úroky z prodlení celkem 322 241,40 Kč. Rozdíl mezi stěžovatelkou proúčtovanými částkami do nákladů (celkem) 3 503 165,59 Kč a výše uvedenou částkou splacených a nesplacených úroků z obou úvěrů ke dni výpovědi a splacených úroků z prodlení, tj. rozdíl ve výši 3 180 924,19 Kč, je částkou neoprávněně proúčtovanou do nákladů. Podle sdělení Č., a. s. přitom šlo o nesplacené úroky z prodlení. Vzhledem k tomu, že úroky z prodlení se účtují do nákladů až zaplacené, zvýšil správce daně o částku 3 180 924,19 Kč základ daně za rok 1996. Podle této části zprávy o daňové kontrole stěžovatelka neprokázala jí tvrzenou skutečnost, že tyto nákladové položky mají svou protihodnotu ve zvýšení zůstatku úvěrového účtu; a to ani svým účetnictvím, ani příslušným ustanovením smlouvy o úvěru, z něhož by vyplývalo, že banka bude o nesplacené úroky z prodlení zvyšovat zůstatky jistin obou úvěrů. Pokud jde o námitku správnosti účtování na dohadných účtech, správce daně uvedl, že stěžovatelka věděla, že oba úvěry byly k 31. 1. 1996 písemně vypovězeny a od 1. 2. 1996 nemohla s úroky z úvěrů počítat. Dohadnou položku proúčtovala stěžovatelka dle informace od Č., a. s. ze dne 27. 3. 1997, z níž však

nelze dovodit, o jaký druh úroků jde, když jisté je pouze to, že jde o úroky neuhrazené. Podle textu se mohlo jednat buď o úroky z předmětných úvěrů, které zůstaly za celé úvěrované období až do 31. 12. 1996 neuhrazené, nebo o neuhrazené úroky z prodlení. Ani jedna z těchto možností však podle správce daně nemohla být prostřednictvím dohadné položky proúčtována do nákladů. V prvním případě se totiž mohlo jednat o neuhrazené úroky z úvěrů, které byly již v minulých obdobích proúčtované do nákladů, protože úroky z úvěrů se do nákladů účtují i nesplacené. Toto poznání pak podle zprávy vedlo správce daně k opatření si informací od Č., a. s. Ve druhém případě, kdy by se jednalo o neuhrazené úroky z prodlení, by rovněž nebylo možno použít dohadnou položku. Po zjištění, že dohadná položka se týkala nesplacených úroků z prodlení, měla stěžovatelka podle zprávy podat dodatečné daňové přiznání a napravit tak vzniklou situaci. Stěžovatelka se podle svého vyjádření skutečnost, že jde o neuhrazené úroky z prodlení, dozvěděla až 15. 1. 1998. Do výnosů roku 1997 však proúčtovala dohadnou položku účetním dokladem č. 97/32 dne 2. 1. 1997, kdy ještě mohla chybnou účetní operaci napravit v příslušném účetním období. Ve spise je kromě samotného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru i doplnění odvolání ze dne 12. 5. 2000, v rámci něhož stěžovatelka navrhuje důkaz výpovědí Ing. K., účetní pracující pro společnost T., která zpracovala a vedla pro stěžovatelku účetnictví. Podle rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky, by navrhovaný výslech svědkyně, která zpracovávala její účetnictví, nepřinesl v projednávané věci významná zjištění. V soudním spise je pak založen rovněž mj. dodatečný platební výměr č. 1010000478 č. j. 162576/01/214913/5686 ze dne 17. 8. 2001, kterým byl stěžovatelce za zdaňovací období roku 1996 nově stanoven základ daně ve výši 2 768 000 Kč, nově stanovena daňové povinnost ve výši 1 079 520 Kč; daň byla tímto dodatečným platebním výměrem dodatečně snížena o 134 550 Kč.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 31 odst. 1 ZSDP provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odstavce 2 správce daně přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odstavce 9 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Jádro kasační stížnosti stěžovatelky spočívá ve dvou námitkách. Podle první jak žalovaný správní orgán, tak krajský soud pochybily, jestliže neprovedly stěžovatelkou navrhované důkazy výslechem účetní, resp. účetní a auditorky. Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka podle svých slov chtěla tímto důkazem demonstrovat odbornou správnost svého postupu při zaúčtování předmětných částek úroků do účetnictví za rok 1996. Právě tato skutečnost je podle Nejvyššího správního soudu klíčová pro posouzení, zda správní orgán a krajský soud postupovaly správně, když z důvodů uvedených ve svých rozhodnutích navrhované důkazy neprovedly. Institut svědecké výpovědi má totiž ve správním řízení obecně, a tento závěr platí ve stejném rozsahu i v řízeních vedených podle zákona o správě daní a poplatků, své místo tam, kde lze tohoto důkazu použít ke zjištění skutečnosti,

kterou příslušná osoba – fyzická osoba, vnímala svými smysly, tzn. které viděla, slyšela apod. V případě použití důkazu svědeckou výpovědí správní orgán obecně zjišťuje skutkové okolnosti, které jsou významné pro rozhodnutí ve správním řízení. Institut svědecké výpovědi naopak neslouží prioritně ke zjišťování subjektivních názorů třetích osob na konkrétní problematiku. Předmětem dokazování svědeckou výpovědí zároveň nejsou odborná posouzení konkrétních, ve správním řízení již zjištěných (a to např. na základě svědeckých výpovědí), skutečností. Za tímto účelem může správní orgán ustanovit znalce podle zvláštních právních předpisů. V daném případě chtěla stěžovatelka výslechem navrhovaných osob dokázat správnost svého postupu při účtování (tato skutečnost vyplývá z kasační stížnosti a ze žaloby stěžovatelky, nikoliv přímo z jejího podání v rámci správního řízení, kdy stěžovatelka skutečnosti, jež by měly být výslechem dokazovány, přímo neidentifikovala). Podle Nejvyššího správního soudu tak stěžovatelka ve skutečnosti nezamýšlela prostřednictvím navrhovaných svědků prokazovat skutečnosti, jež byly vnímány smysly těchto osob, nýbrž usilovala výslechem účetní a auditorky argumentačně podpořit správnost svého postupu při účtování v roce 1996. V daném případě se tak nejedná o otázku skutkovou, nýbrž o otázku právní. Navíc jde o otázku, která byla středobodem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným, který právě pro nesprávnost jejího postupu při zaúčtování úroků souvisejících s úvěrovými smlouvami v roce 1996 stěžovatelce dodatečně doměřil daň z příjmů za toto zdaňovací období. Za takové situace správní orgán podle Nejvyššího správního soudu správně posoudil, že provedení důkazu svědeckou výpovědí účetní stěžovatelky by nesloužilo k dalšímu zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, resp. skutkového stavu. Stěžovatelka se se správcem daně a žalovaným rozcházela v právním hodnocení svého účtování a při podání daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 1996. Je zřejmé, že osoba, zpracovávající pro stěžovatelku účetnictví, by toliko podpořila právní závěry stěžovatelky, jež se promítly v právních tvrzeních stěžovatelky v odvolání a jež vycházely z dříve uplatněných postupů navrhované svědkyně při vedení účetnictví stěžovatelky, se kterými se však správce daně a žalovaný neztotožnil. Podle zjištění Nejvyššího správního soudu tedy žalovaný postupoval v souladu s § 31 odst. 2 ZSDP, když, nejsa vázán návrhy stěžovatelky, posoudil provedení důkazu formou svědecké výpovědi účetní stěžovatelky jako nikoliv nezbytné pro zjištění skutkového stavu věci, tedy faktických okolností případu. V situaci, kdy žalovaný neprovedení důkazu svědeckou výpovědí ve svém rozhodnutí řádně zdůvodnil, kdy Krajský soud v Ústí nad Labem tento postup k žalobní námitce přezkoumal a, shodně jako Nejvyšší správní soud, jeho závadnost z pohledu pravidel dokazování v řízeních ve věcech správy daní a poplatků neshledal, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil důvodnosti námitky stěžovatelky, kterou z popsaných okolností dovozovala naplnění důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatelka však namítá rovněž pochybení krajského soudu spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů svědeckou výpovědí v řízení o žalobě, čímž fakticky uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z § 77 s. ř. s. jednoznačně vyplývá, že dokazování má své místo i ve správním soudnictví, resp. v řízeních o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů. Soud sice vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), zjištěním skutkového stavu ze strany správního orgánu však není vázán, což ostatně vyplývá z dikce § 77 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud v řízení o žalobě může důkazy provedené správním orgánem jak zopakovat, tak doplnit. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje se závěrem krajského soudu, který neprovedení důkazů svědeckou výpovědí účetní a auditorky zdůvodnil pouze odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. a tím, že by v případě připuštění těchto důkazů rozhodoval na základě jiného skutkového stavu, než činil správní orgán. Z § 77 odst. 2 s. ř. s. lze dovodit, že krajský soud může provést i jiné důkazy, než které byly provedeny ve správním řízení, pokud budou mít

charakter doplnění důkazů provedených ve správním řízení a pokud by jimi byl ověřován skutkový stav v době vydání správního rozhodnutí. Kategorii skutkového stavu je totiž třeba chápat v objektivním slova smyslu; byl-li skutkový stav správním orgánem zjištěn neúplným způsobem a tento nedostatek lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu doplněním dokazování účelně odstranit (tedy není-li pro zásadní nedostatky zjištění skutkového stavu namístě zrušení rozhodnutí a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 b/ s. ř. s.), pak nic nebrání krajskému soudu v provedení důkazů ve správním řízení neprovedených. Jinými slovy, neprovedení navrhovaných důkazů nelze v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu odůvodnit pouze tím, že totožné důkazy nebyly provedeny již ve správním řízení. Jestliže tak krajský soud ve svém rozsudku učinil, dopustil se pochybení.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na ust. § 52 odst. 1 s. ř. s., podle něhož soud ve správním soudnictví rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Ve správním soudnictvím se tak v tomto ohledu uplatní obdobný princip, jako v řízení správním: je to rozhodující orgán (zde soud), který je oprávněn rozhodnout, které důkazy jsou třeba ke zjištění skutkového stavu věci. I ve správním soudnictví platí, že prostřednictvím svědecké výpovědi lze zjišťovat právě skutkový stav věci. Pokud pak jde o konkrétní návrhy stěžovatelky na provedení důkazů svědeckými výpověďmi, uplatní se úvahy výše uvedené ohledně relevantnosti navrhovaných důkazů z hlediska možnosti objasnit skutkový stav věci v daném případě. Podle stěžovatelky měly auditorka a účetní svou svědeckou výpovědí z odborného pohledu potvrdit správnost postupu stěžovatelky při účtování a při podání daňového přiznání. S přihlédnutím k tomuto tvrzení a z důvodů již výše uvedených má Nejvyšší správní soud za to, že provedení navrhovaných důkazů by nemohlo přispět k objasnění skutkového stavu v době vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí. Z tohoto důvodu má Nejvyšší správní soud za to, že pochybení, jehož se Krajský soud v Ústí nad Labem dopustil nesprávným zdůvodněním neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi, sice představovalo tzv. jinou vadu řízení před soudem, která však nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Proto Nejvyšší správní soud posoudil jako nedůvodnou rovněž námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka dále namítá existenci důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle ní nesprávně právně posoudil otázku, zda její postup, kdy na dohadné účty zaúčtovala celou částku neuhrazených úroků z úvěrů sdělenou v přípisu Č., a. s. ze dne 27. 3. 1997 a tuto částku uplatnila při výpočtu základu daně ve smyslu § 23 ZDP, byl správný či nikoliv.

Ust. § 24 odst. 2 ZDP, ve znění, platném a účinném ve zdaňovacím období roku 1996, neobsahovalo zvláštní právní úpravu, která by výslovně problematiku daňové uznatelnosti úroků ze smluv o úvěru, resp. úroků z prodlení řešila. Proto je třeba tuto otázku řešit z pohledu § 24 odst. 1 ZDP, které stanoví „generální klauzuli“, podle níž lze odečíst pro zjištění základu daně všechny výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem.

Podle § 23 odst. 1 ZDP 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, upravený podle následujících odstavců. Pro zjištění základu daně se přitom podle odstavce 2

u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta).

Rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhlašuje je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů.

S odkazem na § 4 odst. 2 zákona o účetnictví vydalo Federální ministerstvo financí své opatření č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále též „opatření“). Vydání tohoto opatření bylo oznámeno ve Sbírce zákonů v částce č. 106/1992. Postupy účtování přitom tvoří přílohu č. 2 tohoto opatření. Podle čl. VIII odst. 1 písm. a) – úvodní ustanovení - přílohy č. 2 opatření se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Podle odstavce 3 se pak náklady a výnosy účtují na příslušných účtech nákladových druhů a výnosových položek v zásadě časově rozlišené. Z přílohy č. 2 opatření, resp. ze specifikace jednotlivých účtů pak vyplývají následující pravidla: na vrub účtu 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení se účtují zaplacené mj. 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. 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 (srov. čl. II bod 5.4 a čl. III bod 1.2 účtové třídy 5 /náklady/ přílohy č. 2 [postupy účtování pro podnikatele] opatření). Z uvedeného vyplývá základní rozdíl: zatímco běžné úroky z jistiny poskytnutého úvěru včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru se účtují

na vrub účtu 562 již v okamžiku existence platební povinnosti, ostatní úroky z prodlení se účtují na vrub účtu č. 544 teprve tehdy, jsou-li zaplacené. Na účtu č. 389 - Dohadné účty – se účtují k 31. 12. daného účetního období dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, např. nevyfakturované dodávky. Účtují se sem i nákladové úroky s výjimkou úroků z prodlení, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování je chybné, a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno při uzavírání účetních knih stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub účtů 562-Úroky a 588-Ostatní mimořádné náklady, popř. na vrub účtu nehmotného a hmotného majetku, resp. nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek.

Z uvedených ustanovení Nejvyšší správní soud dovozuje, že při stanovování základu daně z příjmů stěžovatelky za rok 1996 bylo třeba vyjít z účetnictví stěžovatelky. Při jeho vedení byla stěžovatelka povinna respektovat pravidla stanovená v zákoně o účetnictví a v opatření. V případě, kdyby stěžovatelka povinnosti z těchto předpisů při účtování úroků z vypovězených úvěrů respektovala, představovaly by tyto úroky náklad ve smyslu § 24 ZDP, který by bylo možno za účelem zjištění základu daně odečíst. Dále Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dovodil, že podmínkou účtování konkrétních nákladů na dohadných účtech je skutečnost, že se jedná o náklady věcně a časově související s běžným účetním obdobím, jež nelze zaúčtovat jako obvyklé pohledávky či závazky, neboť v okamžiku účetní uzávěrky není známa jejich přesná výše.

V dané věci je třeba rozeznávat tři kategorie úroků: „úroky ze smlouvy o úvěru“, „úroky z prodlení ze smlouvy o úvěru“ a „prosté úroky z prodlení“. Úrokem ze smlouvy o úvěru se v daném případě rozumí úroky, které byla stěžovatelka podle smlouvy o úvěru uzavřené se společností Č., a. s. povinna platit z jistiny úvěrové částky. Úrokem z prodlení ze smlouvy o úvěru je třeba rozumět úrok, jenž byla stěžovatelka povinna platit v průběhu účinnosti smlouvy o úvěru v případě prodlení se splácením dlužných částek splátek jistiny úvěrové částky a splatných úroků z prodlení. Konečně prostým úrokem z prodlení je v daném případě třeba rozumět úrok z prodlení, který byla stěžovatelka povinna platit v důsledku toho, že byla v prodlení se splacením celé dlužné částky sestávající z jistiny úvěru, nesplacených úroků z úvěru a nesplacených úroků z prodlení ze smlouvy o úvěru, která se stala jako celek splatná po výpovědi smlouvy o úvěru ze strany Č., a. s.

Pokud jde o režim účtování jednotlivých typů úroků, a tedy možnost jejich zahrnutí do výdajů vynaložených na dosažení, udržení a zajištění zisku, z citovaných ustanovení opatření lze dovodit, že platební povinnost z titulu úroků ze smlouvy o úvěru a úroků z prodlení ze smlouvy o úvěru se účtují na účtu 562, kdežto prosté úroky z prodlení se účtují na vrub účtu 544, avšak až po jejich zaplacení.

V dané věci stěžovatelka zahrnula do výdajů ve smyslu § 24 ZDP i celou částku úroků sdělenou v přípisu Č., a. s. ze dne 27. 3. 1997, které byly označeny jako zůstatek neuhrazených nároků z vypovězených úvěrů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud má ve shodě se žalovaným i krajským soudem zato, že povaha těchto nároků není z uvedeného přípisu zřejmá, resp. z něj nelze bez dalšího dovodit, že tyto nároky se rovnají běžným úrokům ze smluv o úvěru. V situaci, kdy měl správce daně pochybnosti o správnosti postupu při zaúčtování částek uvedených v tomto přípisu, z něhož nebylo zřejmé časové období, ke kterému se částka dlužných úroků vztahuje a zda se jedná o úroky z úvěrů nebo úroky z prodlení, postupoval správně, vyžádal-li si prostřednictvím výzvy k součinnosti relevantní údaje přímo od věřitele, tj. Č., a. s. Z poskytnutých informací, jež jsou založeny ve správním

spise a jež jsou podrobně popsány v kontrolních závěrech zprávy o daňové kontrole, pak vyplývá, jaké konkrétní částky činily úroky z prodlení z vypovězených úvěrových smluv, jež nebyly stěžovatelkou k 31. 12. 1996 bance splaceny, a v jaké částce šlo o prosté úroky z prodlení. Tyto částky, tj. dlužné úroky z prodlení byly stěžovatelkou nesprávně zaúčtovány na dohadný účet pasivní (srov. čl. IX účtové třídy 3 přílohy č. 2 [postupy účtování pro podnikatele] opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele), neboť tam lze účtovat pouze položky, jež není možné vyúčtovat jako obvyklý dluh. V dané věci bylo možné částky úroků z úvěrové smlouvy a úroků z prodlení ze smlouvy o úvěru zaúčtovat na účet č. 562; ani ohledně prostých úroků z prodlení nebylo možné účtovat na dohadných účtech, neboť není pochyb, že tyto výdaje se zúčtovávají na vrub účtu č. 544, byť teprve po jejich zaplacení. Tím došlo k porušení postupů pro účtování ze strany stěžovatelky, neboť není splněna základní podmínka možnosti zaúčtování na dohadné účty pasivní, tj. nemožnost vyúčtovat jako obvyklý dluh.

V daném případě lze tedy shrnout, že z dokazování, jež provedl správce daně, vyplynulo, že stěžovatelka si jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zisku za rok 1996 neoprávněně uplatnila i dosud nesplacené úroky z prodlení. Tyto úroky z prodlení lze do nákladů (výdajů) vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zisku teprve v účetním období, v rámci nějž byly skutečně zaplaceny. Protože však správní orgán dokazováním zjistil, že k zaplacení úroků z prodlení ve výši, kterou stěžovatelka uplatnila v rámci položky dohadných účtů, v účetním období, za něž stěžovatelka podávala daňové přiznání, nedošlo, a naopak v součinnosti se společností Č., a. s. zjistil konkrétní částku úroků ze smlouvy o úvěru a splacených úroků z prodlení, lze jeho postup, kdy z výdajů uplatněných stěžovatelkou při výpočtu základu daně vyloučil částku nesplacených úroků z prodlení uplatněnou v rozporu se zákonem, považovat za správný. Jinými slovy, jestliže žalovaný správní orgán i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka postupovala v rozporu se zákonem, pokud na dohadné účty zaúčtovala celou částku neuhrazených úroků z úvěrů sdělenou v přípisu Č., a.s. ze dne 27. 3. 1997 a tuto částku uplatnila při výpočtu základu daně ve smyslu § 23 ZDP, nedopustily se nesprávného posouzení právní otázky. Proto Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani stěžovatelkou uplatněné námitce naplnění důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

I v otázce posouzení zákonnosti postupu žalovaného, resp. správce daně, který při dodatečném stanovení daně nezohlednil stěžovatelkou neuplatněnou ztrátu z minulých let, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry, ke kterým dospěl krajský soud. Z § 34 odst. 1 ZDP, konstrukce celého zákona o daních z příjmů, jakož i z principů, na nichž je daňové řízení postaveno, lze dovodit, že uplatnění daňové ztráty jakožto odčitatelné položky je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Pokud stěžovatelka tedy v původním daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 neuplatnila ztrátu z minulých zdaňovacích období, nemůže se domáhat, že tak měl učinit při dodatečném stanovení daně za toto zdaňovací období sám správce daně, resp. žalovaný. Takovým postupem by totiž správní orgány nepřípustným způsobem nahrazovaly vůli daňového subjektu.

Postup stěžovatelky, která ve své kasační stížnost „ve zbylém“ odkázala na svou právní a skutkovou argumentaci použitou v žalobě či v jiných jejích dřívějších vyjádřeních nepovažuje Nejvyšší správní soud za řádně uplatněný stižní bod, neboť z takové formulace jednoznačně nevyplývá, jaká pochybení soudu nebo žalovaného stěžovatelka konkrétně spatřuje. K argumentaci stěžovatelky v těchto jejích dřívějších podáních tak soud při přezkumu rozhodnutí krajského soudu nepřihlížel.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl skutečnost, že správce daně dne 17. 8. 2001 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, kterým byl stěžovatelce za předmětné zdaňovací období roku 1996 snížen základ daně a daň. Takovému postupu správního orgánu žádné ustanovení právního řádu nebrání. Dodatečný platební výměr pak co do stanovení základu daně a daně za dané zdaňovací období nahrazuje původně vydaný dodatečný platební výměr. To v praxi znamená, že daňový subjekt stíhá daňová povinnost ve výši autoritativně stanovené pozdějším dodatečným platebním výměrem. Nejvyšší správní soud však v projednávané věci k tomuto dodatečnému platebnímu výměru přihlížet nemohl, neboť je vázán řádně uplatněnými stižními body, které směřují proti rozhodnutí krajského soudu, který posuzoval zákonnost původního dodatečného platebního výměru.

Po přezkoumání kasační stížností napadeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem z pohledu stěžovatelkou uplatněných důvodů a námitek tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. června 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu