

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Elektrárny Opatovice, a. s., (dříve International Power Opatovice, a. s.),** se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice 2, zastoupeného JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem, se sídlem Praha 2, Kateřinská 40, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2008, č. j. 9238/08-1200-602199, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 30 Ca 189/2008 - 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 30 Ca 189/2008 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (tehdy International Power Opatovice, a. s.) jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2008, č. j. 9238/08-1200-602199. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 4. 10. 1996, č. j. 186513/06/248912/4289 doměřujícímu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 částku -25 695 590 Kč. Důvodem bylo

kontrolní zjištění o neoprávněném účtování dohadné položky pasivní ve výši 27 591 000Kč v nákladech roku 2003, a to z titulu odhadu výše ceny poradenských služeb.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze zjištění, že mezi žalobcem a její mateřskou společností International Power plc. byla uzavřena dne 9. 10. 2002 rámcová smlouva o poradenských službách (dále též „Smlouva ASA"), na jejímž základě mu měla označená společnost poskytovat služby spočívající zejména ve finančním, obchodním a technickém poradenství a pomoc a poradenství v oblasti lidských zdrojů. Na základě této smlouvy žalobce zaúčtoval do nákladů částku 27 591 000 Kč. Krajský soud o věci rozhodoval opakovaně, přičemž důvodem zrušení původního rozhodnutí žalovaného bylo porušení práv žalobce vyplývajících z § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Vady, pro které bylo původní rozhodnutí zrušeno, žalobce v žalobě označil za neodstraněné, nicméně krajský soud dospěl k závěru, že v dalším řízení odstraněny byly a vyloučil, že by žalobce byl omezen v možnosti doplnit odvolání před vydáním nového odvolacího rozhodnutí.

Z věcného hlediska soud vážil předložené doklady, a to interní sdělení „Časové rozlišení poplatku za poradenské služby" ze dne 26. 2. 2003, obsahující odhad částky za poradenské služby v r. 2003 na 600 000 GBP, a dále doklad „Manažerské služby" ze dne 20. 3. 2003 obsahující sdělení, že o dohadné položce pasivní má být každý měsíc účtováno ve stejné výši, a uvedení přepočtu podle směnného kurzu ČNB. Po ukončení kontroly byl v odvolacím řízení dále předložen účetní doklad nazvaný „Interní sdělení EOP, a. s.", ze dne 17. 12. 2003 o projednání a odsouhlasení předpokládané výše ceny. Po citaci rozhodných právních předpisů, a to § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a § 3 odst. 1, § 4 odst. 2, § 7 odst. 1, § 19 odst. 1 a § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného. Pro zaúčtování dohadné položky pasivní, snižující základ daně o uvedenou částku, totiž nebyla předložena potřebná dokumentace. Částka byla odhadnuta již v únoru 2003 a do konce roku se nezměnila. V únoru r. 2003 nemusel být znám rozsah poradenských služeb a podle Smlouvy ASA měla společnost International Power plc. poskytovat čtvrtletní zálohové listy vycházejí z odhadu nákladů, odvozeném od skutečných nákladů poskytovatele služeb. Konečná faktura měla být založena na nákladech vynaložených poradenskou společností přiřaditelných dodávkám, spolu se ziskovou přirážkou. K vystavení čtvrtletních zálohových listů zřejmě nedošlo a žalobce ani k výzvě nespecifikoval ceny služby ani rozpočet nákladů na ně. Za dostatečný důkaz krajský soud neuznal tabulkové přehledy celkových nákladů společnosti International Power plc. na poradenské služby přeúčtovaných dceřinným společnostem včetně žalobce; navíc údaje tabulek neodpovídaly jeho sdělení. Nepředložil žádné doklady potvrzující skutečné poskytnutí služeb a rovněž neprovedl inventuru závazků k 31. 12. 2003 ani později a teprve v r. 2005 požádal o vystavení faktury za poradenské služby. K datu zaúčtování proto neprokázal oprávněnost položky snižující základ daně; s ohledem na to soud označil za nepodstatné, zda byla prokázána souvislost výdajů s dosažením, zajištěním a udržením příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu spočívalo na žalobci a nelze považovat za dostatečný důkaz předložení Smlouvy ASA, faktury č. 1268 a soupis poskytnutých služeb, neboť nepotvrzují faktické poskytnutí služeb. Další předložené dokumenty rovněž neprokázaly plnění ze strany společnosti International Power plc.; žalovaný neobjasnil, kým a k jakému účelu byly

vyhotoveny, ač tak učinit mohl, a neprovedl jejich vyhodnocení, což ovšem krajský soud označil za nerozhodné, neboť předmětem sporu bylo zaúčtování předmětné částky jako dohadné položky pasivní. Z těchto důvodů žalobu zamítl.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a, b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.).

Konkrétně namítá, že krajský soud rozsudkem ze dne 24. 6. 2008 zrušil první rozhodnutí žalovaného v této věci a zavázal žalovaného právním názorem, že musí v dalším řízení respektovat § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Finanční úřad v Pardubicích mu poté zaslal písemnost ze dne 22. 8. 2008 obsahující doplnění daňového řízení na žádost odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný, aniž by vyčkal reakce na tento přípis, vydal dne 31. 10. 2008 nové rozhodnutí o odvolání. Krajský soud tento postup akceptoval přesto, že není správný a porušuje nejen § 16 odst. 4 písm. f), ale i § 2 odst. 2 daňového řádu - k tomu poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, podle něhož nedodržení zákonného postupu při seznámení daňového subjektu s výsledky kontroly je zásahem do práv kontrolovaného subjektu. Správce daně byl povinen mu poskytnout dostatečný časový prostor k podání stanoviska, a to přesto, že k seznámení s výsledky kontroly došlo až v rámci odvolacího řízení. Teprve při tomto projednání stěžovatel zjistil, jak správce daně nahlíží na výpověď svědka A. G., kterou ve zprávě o kontrole z důkazů vyloučil, a jaké další pochybnosti má o správnosti dalších důkazních prostředků. Doplnění zaslané finančním úřadem pak obsahovalo pro stěžovatele zcela nové skutečnosti a jednoznačné rozpory v důvodech pro doměření daňové povinnosti. Nemůže tak obstát závěr krajského soudu, že v době vydání tohoto doplnění již skutečnosti v něm uvedené dávno znal. Dvouměsíční prodleva mezi zasláním tohoto doplnění a vydáním nového odvolacího rozhodnutí z tohoto hlediska nemůže být dostatečným časovým prostorem k doplnění odvolání. Žalobcovým záměrem nebylo vyvolávání průtahů v řízení, neboť doplnění odvolání, které podal dne 6. 11. 2008, bylo obsáhlým vyjádřením k doplnění závěrů správce daně, k němuž potřeboval součinnost poskytovatele služeb. V tom stěžovatel spatřuje rovněž porušení zásady součinnosti, neboť žalovaný vydal své rozhodnutí, aniž znal názor daňového subjektu na doplnění řízení. Vydání rozhodnutí, bez ohledu na stav řízení, je třeba považovat za překvapivé. V tom stěžovatel spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

K věci samé stěžovatel poukazuje zejména na Smlouvu ASA, jíž uzavřel dne 9. 10. 2002 a z níž vyplývá, že poradenské služby probíhají pravidelně, bez předchozího speciálního požadavku, či na základě specifického požadavku neformálně (telefonicky či ústně) uplatněného. V příloze smlouvy, nazvané *Schedule II Advisory Services*“ jsou vymezeny jednotlivé typy poskytovaného poradenství. Přitom cena služby byla stanovena jako součet nákladů na služby, včetně ziskové přirážky. Samotná Smlouva ASA dostatečně specifikuje druh služeb a cenu, a proto nebylo nutné vystavovat jednotlivé dílčí objednávky. Stěžovatel v průběhu roku 2003 postupně účtoval na nákladovém účtu 518 92 o pasivní položce v celkové výši 27 591 000 Kč a tuto také uplatnil do nákladů roku 2003. Mezi stěžovatelem a správcem daně bylo sporné, zda tato částka sloužila k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů a zda bylo správně účtováno o předmětné částce

prostřednictvím dohadné položky pasivní v účetním období roku 2003. Krajský soud se nejprve zaměřil na správnost účtování; s jeho závěrem se stěžovatel nemůže ztotožnit. Pravidla účtování na dohadných účtech pasivních plynou ze zákona o účetnictví, z § 17 a § 18 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. a z Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování (dle jen „Opatření"). V souladu s akruálním principem stěžovatel účtoval podle věcné a časové souvislosti, přičemž do nákladů ke konci rozvahového dne (31. 12. 2003) účtoval jen o nákladech skutečně vynaložených. O nákladech, u nichž je znám jejich titul a jejich existence, ale není známa přesná výše závazku, mohl účtovat jen jako o dohadné položce pasivní. Dohadná položka věcně patří do příslušného účetního období, ale její výše je upřesněna až v období následujícím. Základním atributem dohadné položky tak je určitá míra nejistoty co do výše pohledávky či závazku. Právní posouzení krajského soudu dostatečně nereflektuje skutečnost, že mezi stěžovatelem a poskytovatelem existoval validní smluvní doklad, na jehož základě bylo v průběhu roku plněno. Přitom o existenci plnění svědčí i písemné výstupy předložené správci daně. Vyloučení možnosti účtovat o dohadné položce ve stěžovatelově případě by vedlo k popření základních účetních principů. Na podporu svého tvrzení stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, podle něhož důsledky ekonomických událostí musí být uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy za ně byly přijaty peníze a dále na rozsudek ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008 - 143 hodnotící situaci, kdy existovala pojistná smlouva, ale nebyla jistota, zda podle ní bude plněno, jako důvod k účtování o dohadné položce aktivní.

Stěžovatel doložil smlouvu i skutečnost, že na jejím základě v roce 2003 přijímal poradenské služby a jeho účtování odpovídalo účetním zásadám. Stěžovatel dostál své povinnosti tvrzení podle § 31 odst. 9 daňového řádu a doložil podklady pro odhad účtované částky. Skutečná cena služeb mohla být známa až poté, kdy jejich poskytovatel provedl konsolidaci účetních dat, což se stalo s určitým časovým odstupem po skončení účetního období roku 2003. Jejich výši tedy ke dni 31. 12. 2003 stěžovatel nemohl znát. Stěžovatel připustil, že nedocházelo v průběhu roku k vyhotovování průběžného rozpočtu nákladů v písemné formě, byť to Smlouva ASA předpokládala. Stěžovatel údaje zjišťoval ústně a zdrojem informací byl pan Ch. D., zaměstnanec poskytovatele služeb. Správnost odhadu byla potvrzena skutečnou výší fakturované částky. Přitom zjištění skutečných nákladů bylo časově náročné, neboť kalkulace vychází z údajů za skupinu, a proto k němu došlo až v srpnu roku 2005. Z těchto důvodů také nemohl být rozhodný nesoulad mezi zjištěním od stálé provozovny společnosti IPR plc v České republice a fakturou č. 1268. Stejně tak stěžovatelovo vyjádření z 5. 8. 2004 mohlo být v dané době pouze odhadem.

Nedostatek inventarizace (absence soupisu) je sice porušením zákona a stěžovatele bylo možno sankcionovat, ale nemůže být důvodem pro neuznání zaúčtování dohadné položky do daňově uznatelných nákladů. Oprávněnost dohadné položky byla následně prokázána fakturou č. 1268, a pokud by společnost poskytovatele byla schopna vystavení konečné faktury před koncem roku 2003, byl by výsledek hospodaření téměř identický.

Krajský soud v napadeném rozsudku *obiter dictum* uvedl, že nemůže obstát odmítnutí materiálních výstupů bez podrobnějšího posouzení, a proto že nelze přisvědčit závěru žalovaného, že stěžovatel neprokázal přijetí služeb na základě smlouvy. Nebylo-li

ovšem správním orgánem kvalifikovaně vyvráceno přijetí poradenských služeb podle Smlouvy ASA, pak stěžovatel unesl své důkazní břemeno, že služby v r. 2003 poskytnuty byly a podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů nemohou být předmětem zdanění v jiném zdaňovacím období. Závěr krajského soudu, že nebyla prokázána důvodnost účtování o dohadné položce pasivní, nicméně že správní orgán nevyvrátil přijetí předmětných plnění, by tak vyvolal absurdní stav, kdy by částku 27 591 000 Kč nebylo možno uplatnit v žádném zdaňovacím období. V tom stěžovatel spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém písemném vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Zdůrazňuje, že žalobce nikdy nepředložil důkazní prostředek o způsobu odhadu ceny konkrétních služeb, na jehož základě bylo účtováno o dohadné položce pasivní. Již v době účtování měl mít k dispozici důkaz o tom, že mu skutečně vznikl náklad vztahující se k účetnímu období roku 2003. Dohadné položky se sice účtují v odhadované výši, neboť jejich přesná výše není známa, ale to neznamená, že by uplatněná výše dohadné položky nebyla nijak podložena (vyúčtováním, smlouvami, fakturami, atd.). Ve Smlouvě ASA byl stanoven okruh oblastí, ve kterém měly být poradenské služby poskytovány, a mechanismus výpočtu ceny za tyto služby, avšak konkrétní výpočet stěžovatelem nikdy předložen nebyl, a to ani následně. Žalovaný trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání a rozhodnutí kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v prvé řadě namítá kasační důvod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jež byl naplněn tím, že krajský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného, ač se v řízení vyskytly vady, pro které tak učinit měl. Tyto vady měly spočívat v nerespektování ustanovení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu postupem, který vyloučil možnost vyjádření stěžovatele k doplnění řízení před vydáním odvolacího rozhodnutí.

Krajský soud skutečně první odvolací rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 24. 6. 2008, č. j. 30 Ca 138/2007 - 60 z důvodu, že v odvolacím řízení nebyl stěžovatel seznámen s výsledky doplnění řízení ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Tento právní názor byl žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. povinen respektovat. Ze spisu vyplývá, že k pokynu žalovaného finanční úřad zaslal stěžovateli zprávu o doplnění dokazování (ze dne 22. 8. 2008) obsahující přehled řízení, výsledky dokazování včetně jeho doplnění a vyhodnocení získaných poznatků. Zpráva (7 stran) rovněž obsahovala odpovědi správce daně na stěžovatelem položené dotazy k výsledkům daňové kontroly. Tato zpráva byla stěžovateli doručena dne 28. 8. 2008 a byla ukončena shrnutím, že stěžovatel má možnost na základě této zprávy doplnit odvolání či jinak uplatnit svá práva. Lhůta mu k tomu stanovena nebyla.

Lhůta správcem daně ovšem stanovena být nemusela, neboť doplnění odvolání je úkonem, který byl v daném případě plně na vůli odvolatele; jeho odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru dne 10. 11. 2006 a doplněné dne 12. 1. 2007 obsahovalo zákonné náležitosti a tudíž bylo projednatelné.

Žalovaný o odvolání znovu rozhodl dne 31. 10. 2008; doplnění odvolání ze dne 6. 11. 2008 bylo Finančnímu úřadu v Pardubicích doručeno dne 7. 11. 2008. Toto doplnění (6 stran) je reakcí na zprávu správce daně ze dne 22. 8. 2008 a obsahuje zejména výhrady proti způsobu, jakým správce daně hodnotil konkrétní důkazní prostředky; tvrdí-li stěžovatel, že toto doplnění dovolání vyžadovalo časově náročnou součinnost s poskytovatelem služeb, není to z něho zřejmé. Pokud krajský soud vycházel z názoru, že obsah doplnění zprávy odpovídal skutečnostem stěžovateli již známým a v prvém rozhodnutí i hodnoceným a stěžovatel naopak poukazuje na dílčí odlišnosti, nelze z toho ve prospěch stěžovatele ničeho dovodit. Považoval-li stěžovatel za potřebné doplnit odvolání za situace, kdy odvolací řízení bylo zjevně ukončeno, bylo na něm, aby vyvinul iniciativu k tomu, aby žalovaný mohl předpokládat, že odvolání bude doplněno a že půjde o úkon pro řízení podstatný, nikoliv obstrukční. Pokud se tak nestalo, neměl žalovaný důvod s rozhodnutím vyčkávat. Doba odvolacího řízení není daňovým řádem nijak omezena, vyjma zájmu na rychlosti řízení tak, aby daňová povinnost byla co nejdříve postavena najisto a aby byly respektovány lhůty k vyměření/doměření daně. Oproti tomu je lhůtou vázána možnost podání odvolání (§ 48 odst. 5 daňového řádu), přičemž jeho doplnění je možné uplatnit, pokud o něm není rozhodnuto. Poukazuje-li stěžovatel na překvapivost rozhodnutí žalovaného, a to jen pro, dle jeho názoru, krátkost doby mezi zasláním zprávy a rozhodnutím, nelze mu přisvědčit. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které v této souvislosti odkazuje, skutečně není oporou jeho názoru, jak již správně zhodnotil krajský soud. S ohledem na průběh řízení bylo nové odvolací rozhodnutí vydáno v přiměřené lhůtě a není ani porušením § 16 odst. 4 písm. f) ani zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud proto nemohl zrušit rozhodnutí žalovaného pro podstatné vady řízení spočívající ve vydání odvolacího rozhodnutí před doručením doplnění odvolání a kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není důvodná.

Stěžovatel rovněž namítl kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jak plyne z konstantní judikatury zdejšího soudu, tento kasační důvod by byl naplněn buď tím, že by na relevantní skutkové okolnosti byla chybně aplikována nepřípadná zákonná ustanovení, anebo by sice byla použita zákonná ustanovení správná, avšak byla by interpretována takovým způsobem, který by byl při konfrontaci s obvyklými výkladovými metodami shledán neudržitelným.

Kasační námitka nesprávného právního posouzení je obsáhle zdůvodněna, přičemž její stěžejní část směřuje pro posouzení podmínek pro účtování nákladů jako dohadné položky pasivní a dále poukazuje na neudržitelnost názoru krajského soudu, podle něhož není rozhodné, zda bylo prokázáno, že náklady vznikly a že se jednalo o náklady daňově uznatelné.

Rozhodnutí žalovaného stálo na závěru (str. 13), že stěžovatel neprokázal, že přijal služby dle Smlouvy ASA, že vůbec vznikly výdaje ve výši 27 591 000 Kč, že tyto výdaje byly výdaji sloužícími k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále, že proto ani nebyla prokázána oprávněnost účtování o dohadné položce pasivní. Krajský soud žalovanému přisvědčil v názoru, že samotná existence Smlouvy ASA a faktury č. 1268 nejsou dostatečným dokladem o poskytnutí plnění, nicméně v závěru svého rozsudku (str. 18, 19) uvedl, že žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť neprovedl hodnocení žalobkyní předložených listin (materiálních výstupů poskytnutých poradenských služeb) a že je nelze odmítnout bez posouzení. Připomněl, že poradenské služby mají svá specifika a zákonitosti, mezi které patří i shromažďování vyhodnocování různých údajů a podkladů. V daném případě bylo namístě doplnit dokazování o zjištění k jakému účelu a kým byly předložené listiny vyhotoveny, a to i výslechem svědků. Krajský soud zkritizoval i označení některých listin za řídící akty koncernu bez opory v konkrétních skutečnostech a nedostatek zkoumání skutečného významu poskytovaných služeb z hlediska hospodářského cíle, jemuž měly sloužit. Výslovně žalovanému vytkl tyto nedostatky a jeho závěr, že stěžovatel neprokázal přijetí poradenských služeb, označil za předčasný, ovšem z hlediska předmětu sporu, jímž byla pouze oprávněnost účtování dohadné položky pasivní, za nerozhodný.

K posouzení správnosti právního hodnocení věci krajským soudem je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z 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. Podle odst. 2 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku. Podle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu - tím je zákon o účetnictví.

Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Podle § 4 odst. 2 téhož zákona jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účetní osnovy a stanovené postupy při účtování. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Řádná účetní závěrka se přitom sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví).

Prováděcí předpis k zákonu o účetnictví, vyhl. č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, upravuje v § 17 účtování o dlouhodobých závazcích, v odst. 7) o dohadných účtech pasivních, jimiž označuje částky závazků stanovené podle smluv, u kterých lze očekávat splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. V § 18 odst. 1 této vyhlášky pak jsou vymezeny krátkodobé závazky, jimiž jsou závazky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší.

Pro posouzení věci rozhodující je i v té době účinné Opatření MF č. j. 281/89 759/200, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, předpokládá zaúčtování všech účetních případů do období, se kterým časově a věcně souvisejí, přičemž hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají. Nepotvrzené pohledávky a nepotvrzené závazky se účtují pomocí dohadných položek aktivních či dohadných položek pasivních. Předpokladem pro účtování dohadné položky pasivní je, že je znám závazek (a tedy i doložena jeho existence), ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši.

Krajský soud dospěl k závěru, že k datu účetní závěrky neměl stěžovatel řádnou dokumentaci, z níž by bylo možno uvážit na existenci dané částky jako dohadné položky pasivní.

Jednalo se o účetní položku na dosud nevyfakturované poradenské služby za rok 2003, přičemž odhad nákladů služeb podle smlouvy ASA byl skutečně učiněn už v únoru roku 2003 a do konce roku nebyl změněn. Přitom smlouva předpokládala poskytování čtvrtletních zálohových listů poskytovatelem služeb na náklady jím vynaložené při poskytování služeb a stanovila i způsob odhadu nákladů. Konečná faktura pak měla vycházet z nákladů přiřaditelných k jednotlivým dodávkám služeb spolu se ziskovou přirážkou a při odečtení částek fakturovaných na zálohových listech; ty však vystavovány nebyly.

Nelze přisvědčit stěžovateli, že dostatečným titulem pro účtování dohadné položky pasivní byla smlouva ASA, neboť ta nedokládá, že k poskytnutí služeb a v jakém rozsahu skutečně došlo. Nemůže jím být ani faktura vystavená na stejnou částku vystavená v r. 2005, která navíc není v souladu s vyjádřeními poskytnutými stěžovatelem v průběhu řízení Konkrétní náklady nevyplynuly ani ze stěžovatelem předložených tabulek obsahujících souhrn nákladů společností International Power plc vynaložených na poskytování poradenských služeb dceřinným společnostem a rovněž nekorespondujícími s vyjádřením stěžovatele o skladbě služeb. Stejně tak nebyla splněna další podmínka pro účtování dohadné položky pasivní, a to určení výše ceny závazku. Nebylo totiž doloženo, jakým způsobem byl odhad učiněn a při nedoložení poskytnutých služeb, nemohl mít odhad oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA. Částka byla účtována shodně podle odhadu z února 2003, tedy provedeného v době, kdy nemohlo být vůbec známo, jaký rozsah služeb bude poskytován. Při nedostatku doložení rozsahu poskytnutých služeb takový odhad nemá v ničem oporu. V tom by bylo možno krajskému soudu přisvědčit.

Stěžovatel ovšem namítá, že předložil v daňovém řízení další doklady, které žalovaný nevzal v úvahu a ohledně nichž krajský soud žalovanému vytkl porušení zákona, ovšem bez dopadu na posouzení daného případu.

Z hlediska správnosti závěru krajského soudu je třeba posoudit, zda tato jeho úvaha skutečně mohla mít vliv na dané rozhodnutí či nikoliv. Žalovaný opřel závěr o neexistenci důvodů pro účtování označené dohadné položky pasivní o názor, že nebylo doloženo přijetí služeb podle Smlouvy ASA, že vůbec vznikly nějaké výdaje a že se jednalo o výdaje

sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tyto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (str. 13 rozhodnutí). Z tohoto hlediska proto nelze pominout další stěžovatelem předložené doklady s tím, že na účtování o dohadné položce pasivní, která je předmětem řízení, nemohly mít vliv. Závěr o nesplnění podmínek pro její účtování stojí totiž na tom, že stěžovatel nedoložil poskytnutí služeb a že nedoložil jejich význam z hlediska uznatelnosti výdajů za tyto služby; to vedlo ke zpochybnění existence plnění, a ke zpochybnění podkladů pro odhad výdajů účtovaných jako dohadná položka pasivní. Doklady krajským soudem označené za sice nesprávně nehodnocené, ale současně za nerozhodné, pak ovšem ve skutečnosti mohly mít význam pro posouzení existence služeb, jejich rozsahu a významu pro stěžovatele. Je-li stěžovateli vytýkáno nesplnění povinnosti prokázat svá tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, nelze k takovému závěru dospět při opomenutí hodnocení části jím předložených důkazních prostředků. Nejvyššímu správnímu soudu ovšem nepřísluší provedení tohoto hodnocení, pokud tak neučinil žalovaný ani krajský soud.

Poslední námitka směřuje proti hodnocení významu nedostatku inventarizace. Její povinnost plyne z § 29 zákona o účetnictví a její součástí je i inventarizace závazků. Skutečnost, že stěžovatel nemohl doložit, že účtovaná dohadná položka pasivní byla inventarizována, je však pouze jedním z argumentů podporujících pochybnost o důvodnosti jejího účtování a jako taková argumentace krajského soudu obstojí.

Jak ovšem bylo výše uvedeno, krajský soud nesprávně hodnotil splnění důkazního břemene stěžovatelem, když výslovně připustil, že žalovaný opomenul část jím předložených důkazních prostředků. V tom je kasační stížnost důvodná

Nejvyšší správní soud tak ze shora uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. listopadu 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu