

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého, v právní věci žalobkyně **Československé obchodní banky, a. s.**, se sídlem Praha 5, Radlická 333/150, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Pobřežní 648/1a, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2016, č. j. 10 Af 21/2013-58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši **4.114 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka.

Odůvodnění:

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 11. 2011, č. j. 517538/11/001515105725, vyměřil Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3 852 000 418 Kč, a zároveň jí předepsal penále ve výši 15 571 976 Kč. Správce daně poté autoremedurou částečně vyhověl odvolání žalobkyně a rozhodnutím ze dne 22. 3. 2012, č. j. 138540/12/001515105725, doměřil žalobkyni daňovou ztrátu vyšší o částku 260 466 012 Kč, celkem tedy 3 902 973 937 Kč. Další odvolání žalobkyně zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, č. j. 19355/12-1200-107876, které žalobkyně napadla žalobou u Městského soudu v Praze.

[2] Po vydání napadeného rozhodnutí, dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, na jehož základě Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo a na jeho pozici žalovaného v řízení před soudem vstoupilo Odvolací finanční ředitelství.

[3] Městský soud rozsudkem ze dne 15. 12. 2016, č. j. 10 Af 21/2013-58, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Při posuzování věci soud vycházel z následujícího skutkového stavu, který je mezi stranami nesporný. Žalobkyně provedla v roce 2008 opravu účetnictví za období let 2000 až 2005, a to tak, že do výnosů roku 2008 zaúčtovala souhrnnou částku oprav výnosů ve výši 126 952 888,92 Kč a současně do nákladů roku 2008 zaúčtovala opravy nákladů za období let 2000 až 2005 ve výši 42 582 702 Kč. Žalobkyně nato podala za zdaňovací období let 2001-2004 dodatečná daňová přiznání; za zdaňovací období let 2000 a 2005 dodatečná daňová přiznání nepodala, neboť se dle jejího názoru jednalo o prekludovaná období. Správce daně řízení k podaným daňovým přiznáním zastavil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty. Výnosy ve výši 126 952 888,92 Kč správce daně zahrnul do základu daně, respektive daňové ztráty, pro zdaňovací období roku 2008, naopak náklady ve výši 42 582 702 Kč do tohoto základu daně nezahrnul.

[4] Dále městský soud vyšel ze skutečnosti, že žalobkyně poskytla zahraniční společnosti *Javno Preduzeče Elektroprivreda Srbije* (dále jen „EPS“) vývozní úvěr, který pojistila proti rizikům souvisejícím s exportním financováním u *Exportní garanční a pojišťovací společnosti, a. s.* (dále jen „EGAP“). V roce 2003 došlo k pojistné události, neboť pohledávka za společností EPS se stala nedobytnou. Od tohoto roku vyplácí EGAP žalobkyni pojistné plnění podle stejného splátkového kalendáře, jako kdyby byl splácen původní pojištěný úvěr. V roce 2003 také žalobkyně v souladu s pojistnou smlouvou bezplatně postoupila pohledávku za EPS na pojišťovnu EGAP. V roce 2008 žalobkyně ve svém účetnictví vykazovala pouze pohledávku vůči pojišťovně EGAP, a přijetí splátky pohledávky v částce 82 684 634,36 Kč tak účtovala rozvahovým způsobem (tzn. prostřednictvím snížení hodnoty předmětné pohledávky).

[5] Městský soud v odůvodnění zdůraznil, že výchozím principem pro stanovení základu daně je časová a věcná souvislost příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím vyjádřená v § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ustanovení § 23 odst. 3 tohoto zákona, upravující podmínky pro zvýšení, respektive snížení výsledku hospodaření (coby východiska pro určení základu daně), je pak třeba vnímat v tomto základním kontextu. V případě žalobkyně se sice v důsledku oprav určité příjmy účetně promítly do výsledku jejího hospodaření za rok 2008, avšak nejednalo se o příjmy tohoto zdaňovacího období. O tyto příjmy měl být proto její výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c) citovaného zákona snížen. S odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (mj. rozsudky ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 87/2008-64, a ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65, č. 2263/2011 Sb. NSS), městský soud konstatoval, že na základě účetní opravy nemůže dojít k prolomení zásady časové souvislosti příjmů, respektive výdajů, se zdaňovacím obdobím, v němž vstoupily do základu daně. Ani skutečnost, že za zdaňovací období, v nichž příjmy skutečně vznikly, již nebylo možné daň doměřit, nemůže sama o sobě vést k závěru, že je možné příjmy zdanit v jiném zdaňovacím období. Městský soud dal rovněž za pravdu žalobkyni v tom, že základ daně nelze odvozovat od účetních, nadto

podzákonných, předpisů. Žalovaný *de facto* prolomil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), když výnosy z období let 2000-2005 zahrnul do základu daně za rok 2008. Jeho postup byl navíc nepřípustně nekonzistentní, pokud byly do základu daně na jedné straně zahrnuty uvedené výnosy z období let 2000-2005, avšak náklady z téhož období do něj zahrnuty nebyly. Správně však do základu daně za zdaňovací období roku 2008 neměly být zahrnuty ani příjmy ani výdaje z období let 2000-2005, neboť se zdaňovacím obdobím roku 2008 věcně ani časově nesouvisely.

[6] Dále dospěl městský soud k závěru, že část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, týkající se částky 82 684 634,36 Kč, je nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Žalovaný totiž spolehlivě neprokázal, zda se jednalo o splátku pohledávky vzniklé žalobkyni již v roce 2003 nebo o pojistné plnění, na které vznikl žalobkyni nárok až v roce 2008. Způsob zaúčtování uvedeného plnění přitom podle městského soudu nesvědčí skutkové verzi žalobkyně ani žalovaného. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti nese žalobkyně, nicméně ta předložila celou řadu listinných důkazních prostředků, které žalovaný ve svém rozhodnutí nevyhodnotil. Městský soud také s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že porušení účetních předpisů samo o sobě nemůže mít vliv na výši daňové povinnosti.

[7] Proti tomuto rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel") kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[8] Pokud jde o část napadeného rozsudku týkající se oprav účetnictví za období let 2000-2005, ztotožnil se stěžovatel s názorem krajského soudu, že základním principem stanovení daně je časová souvislost příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) se zdaňovacím obdobím, v nichž tyto příjmy a výdaje vstoupí do základu daně. Co se týče výnosů za období let 2000-2005, stěžovatel souhlasí s městským soudem, že s ohledem na skutkové pozadí dané věci byly z hlediska účetního správně zaúčtovány v roce 2008; rozpor však spatřuje v otázce daňového posouzení předmětného účetního případu. V případě žalobkyně je totiž nutné posoudit, zda se skutečně jednalo o opravu výnosů minulých účetních období. Pokud tento fakt není prokázán, nelze učinit korektní závěr ohledně případné nezdanitelnosti takto zúčtovaného výnosu a nezbývá, než předmětné reálné výnosy v souladu s § 38n odst. 1 zákona o daních z příjmů zdanit. K tomu stěžovatel rekapituluje právní úpravu týkající se zjišťování daňové ztráty, výsledku hospodaření a stanovení základu daně. Stěžovatel setrvává na názoru, že § 23 citovaného zákona neobsahuje žádné ustanovení, které by umožňovalo nezahrnout konkrétní výnos do daňové ztráty. Zatímco náklady nesouvisející s předmětným zdaňovacím obdobím lze z daňové ztráty (respektive základu daně) vyjmout podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, pro výnosy obdobné ustanovení v tomto zákoně chybí. Výnosy tedy musí být na rozdíl od nákladů do daňové ztráty zahrnuty vždy.

[9] Stěžovatel dále trvá na tom, že žalobkyně neprokázala, že náklady související se zdaňovacími obdobími let 2000-2005 nebyly zaúčtovány v minulých účetních obdobích. Žalobkyně na výzvu správce daně k předložení důkazních prostředků k požadovanému uznání nákladů minulých účetních období (tj. položkový opis nákladových účtů, položkové opisy stejných nákladových účtů za minulá období), doložila pouze položkové

opisy požadovaných nákladových účtů za zdaňovací období 2008. Správce daně tak při stanovení daně za rok 2008 předmětné náklady oprávněně nezohlednil.

[10] Ke druhé části napadeného rozsudku, týkající se částky 82 684 634,36 Kč, stěžovatel zejména namítal, že žalobkyně uzavřela se společností EGAP smlouvu o pojištění, nikoliv smlouvu o zajištění. K rozlišení pojmu *pojištění* a *zajištění* pak odkázal na § 102 odst. 1 a 2 vyhlášky ČNB č. 123/2007 Sb., o pravidlech obezřetného podnikání bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry, § 323a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, § 3 písm. z) zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, § 2 odst. 2 zákona č. 58/1995 Sb., o pojišťování a financování vývozu se státní podporou, a na svá předchozí vyjádření a rozhodnutí. Podle stěžovatele nelze v případě přijatých pojistných splátek použít § 77 písm. a) bod 1. vyhlášky č. 501/2002 Sb., jelikož tato vyhláška otázku účtování přijatého pojistného konkrétně neřeší. Naopak podle § 27 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je do ostatních provozních výnosů účtováno i pojistné plnění. Žalobkyně byla tedy podle názoru stěžovatele povinna přijaté pojistné plnění zaúčtovat do výnosů. Jako výdaj přímo související s přijatým pojistným plněním lze pak uznat placené pojistné, neboť právě díky uzavřené pojistné smlouvě, na jejímž základě je pojistné hrazeno, lze v případě pojistné události nárokovat na pojišťovně výplatu pojistného plnění, které představuje pro žalobkyni zdanitelný příjem (k tomu stěžovatel odkázal na § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmu). Jedná se tedy o částku ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, tzn. o částku neoprávněně zkracující příjmy.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasil s městským soudem, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož nebyla spolehlivě prokázána právní povaha plnění, které společnost EGAP vyplatila žalobkyni. Podle názoru stěžovatele je z daňového řízení jednoznačně prokázáno, že předmětem sporu je pojistné plnění a není třeba provádět další šetření a dokazování. Názor žalobkyně, že šlo o splátku pohledávky, zůstal pouze v rovině neprokázaného tvrzení. Aby bylo možné říci, že je pojistné plnění výnosem jiného zdaňovacího období, musela by žalobkyně prokázat, že byl tento výnos do tohoto období zaúčtován, nebo že by se objevil jako zdanitelný výnos v přiznání k dani z příjmu právnických osob za příslušné zdaňovací období. Takovýto důkaz však žalobkyně v daňovém řízení nepředložila. V daném případě je tedy nutno vycházet z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že oprava účtování dodatečným doúčtováním výnosů z období let 2000-2005 byla provedena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v období zjištění chyby. Podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, a podle a Českého účetního standardu pro finanční instituce byla oprava provedena výsledkovým způsobem. Takto provedená oprava však neměla za následek vznik zdanitelného příjmu v období 2008, neboť daň lze uložit pouze zákonem a není možné daňovou povinnost založit pouze na tom, že účetní prováděcí předpisy stanoví v některých případech pro opravy chyb minulých období výsledkový způsob účtování.

[13] Dále žalobkyně tvrdí, že v rámci daňového řízení nebyly vzneseny žádné konkrétní pochybnosti ohledně věcné a časové souvislosti zaúčtovaných výnosů z období let 2000-2005 s příslušnými zdaňovacími obdobími. Argumentace stěžovatele, že žalobkyně

neprokázala, že se skutečně jednalo o opravu výnosů minulých účetních období, a proto nelze učinit závěr ohledně případné nezdanitelnosti takto zaúčtovaného výnosu, nemá žádný předobraz v napadeném rozhodnutí nebo ve vyjádření k žalobě. Pokud by tedy stěžovatel hodlal zpochybnit správnost vyloučení výnosů z období 2000-2005 ze základu daně za zdaňovací období 2008 na základě argumentace neprokázání souvislosti těchto výnosů s dřívějšími zdaňovacími obdobími, musel by v prvé řadě unést své důkazní břemeno v daňovém řízení [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu – dále jen „daňový řád"]. Je nepřípustné, aby stěžovatel tuto svou povinnost „*dohánělʻʻ* v rámci řízení o kasační stížnosti, a to tím spíše bez uvedení jakéhokoli konkrétního odůvodnění.

[14] Stěžovatel podle názoru žalobce pouze opakuje argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě, a soustavně tak pomíjí význam § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. principu časové a věcné souvislosti, kterého se žalobkyně dovolávala. Žalobkyně sdílí názor městského soudu podepřený judikaturou Nejvyššího správního soudu a dále poukazuje na rozsudky tohoto soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7 Afs 14/2012-30, a ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015-78, z nichž vyplývá, že postupy účtování nelze směšovat se zásadami, na nichž stojí zákon o daních z příjmů. Skutečnost, že je určitý účetní případ zanesen na účet výnosů, tj. vejde do hospodářského výsledku, ještě neznamená, že se jedná o zdanitelný příjem. Na tom nic nemění ani fakt, že v okamžiku odhalení účetní chyby a dodatečného správného zaúčtování určitého výnosu již v důsledku prekluze ke zdanění tohoto výnosu nemohlo dojít.

[15] V souvislosti s nezahrnutím nákladů z období let 2000-2005 do základu daně za zdaňovací období roku 2008 žalobkyně namítá, že dostatečně prokázala, že tyto náklady zaúčtovala až v roce 2008, kdy se o jejich existenci dozvěděla, a to prostřednictvím položkových opisů výnosových a nákladových účtů, jež předložila na základě výzvy správce daně, a dále přiložených dokumentů týkajících se interní komunikace žalobkyně ohledně identifikace těchto položek. Prokázání, že tyto náklady nebyly zaúčtovány v dřívějších obdobích, by vyžadovalo předložení kompletního účetnictví, což je v případě žalobkyně časově i materiálně velmi náročné. Na to ostatně žalobkyně správce daně upozorňovala již ve své odpovědi na předmětnou výzvu k předložení důkazních prostředků, avšak bezvýsledně. Daňové orgány tak svým postupem neoprávněně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, což odporuje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[16] Pokud jde o částku ve výši 82 684 634,36 Kč, vyplacenou společností EGAP, poukázala žalobkyně na skutečnost, že stěžovatel neprovedl zhodnocení skutkového stavu v žalobou napadeném rozhodnutí, ale až v doplnění kasační stížnosti. Dále upozornila, že stěžovatel při výkladu pojmu „*zajištění úvěru*", použitém v § 77 písm. a) bodu 1. vyhlášky č. 501/2002 Sb., nesprávně vychází z pojmů „*zajištěníʻʻ* a „*pojištěníʻʻ*, jak jsou vymezeny zejména v zákonech týkajících se regulace podnikání v pojišťovnictví. Tyto zákony však nejsou relevantní pro posouzení charakteru zajištění úvěrových expozic v kontextu regulatorních požadavků bankovního trhu a následně také aplikovatelných účetních pravidel. *Zajištěním* ve smyslu regulace pojišťovacího trhu se svou podstatou rozumí přebírání rizik vyplývajících z pojistných smluv, tj. zjednodušeně zajištění rizik osoby poskytující pojištění.

[17] Podle žalobkyně neobstojí ani odkaz stěžovatele na pojem „*finanční zajištění*“, uvedený v § 323a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Jedná se totiž o definici jiného pojmu, než je širší pojem „*zajištění úvěru*“ pro finanční instituce, uvedený v § 77 vyhlášky č. 501/2002 Sb. Závěr stěžovatele, že v daném případě nelze použít vyhlášku č. 501/2002 Sb., jelikož konkrétně neřeší otázku účtování přijatého pojistného plnění, a že by tudíž mělo být postupováno podle § 27 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je také mylný, neboť vyhláška č. 501/2002 Sb., specificky upravuje postup účtování plnění přijatých ze zajištění úvěru. V roce 2008 nedošlo k pojistné události, a tudíž ani ke vzniku nároku na pojistné plnění; žalobkyně tedy nemohla pouze z titulu zaúčtování splátek pohledávky vzniklé v předchozích letech realizovat zdanitelný příjem. Z napadeného rozsudku podle názoru žalobkyně jasně vyplývá, že předložila řadu důkazních prostředků, k jejichž hodnocení však stěžovatel v rámci daňového řízení nepřistoupil; své důkazní břemeno v daňovém řízení tedy unesla.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatel předně nesouhlasí s městským soudem v otázce daňově-právního posouzení účetních oprav výnosů za období let 2000-2005. Zaprvé trvá na svém právním názoru, že § 23 zákona o daních z příjmů neumožňuje nezahrnout konkrétní výnos do daňové ztráty. Dále polemizuje s tím, že se skutečně jednalo o opravu výnosů minulých účetních období, a předestírá, že v případě pochybností je třeba předmětné výnosy zdanit dle § 38n odst. 1 uvedeného zákona. Pokud jde o nezahrnutí nákladů zdaňovacích období let 2000-2005 do daňové ztráty, stěžovatel tvrdí, že žalobkyně neprokázala, že tyto náklady nezaúčtovala v minulých zdaňovacích obdobích.

[21] S těmito výtkami se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Co se týče výkladu § 23 zákona o daních z příjmů, důkladný rozbor relevantních ustanovení tohoto paragrafu, včetně četných odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu, provedl již městský soud v napadeném rozsudku. Především opakovaně zdůraznil, že vodítkem při posuzování nastolené právní otázky, tj. zda je určitý zaúčtovaný příjem předmětem daně ve zdaňovacím období roku 2008, je věcná a časová souvislost příjmů vyjádřená v § 23 odst. 1 citovaného zákona. Nejvyšší správní soud předně souhlasí s městským soudem v tom, že je třeba důsledně rozlišovat mezi *výsledkem hospodaření*, který tvoří podklad pro zjištění základu daně, a samotným *základem daně*, který je zjištěn po úpravě hospodářského výsledku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65, č. 2263/2011 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Základ daně se tudíž nemusí shodovat s výsledkem hospodaření daňového subjektu. V nyní projednávané věci se jedná právě o takovýto případ – do hospodářského výsledku žalobkyně za rok 2008 se promítly opravy chyb v účetnictví, kterých se žalobkyně dopustila v minulých účetních, respektive zdaňovacích obdobích.

[22] Možností provedení oprav v účetnictví a jejich daňově-právními důsledky se judikatura Nejvyššího správního soudu již zabývala, ostatně městský soud na ni

v napadeném rozsudku hojně odkazuje. Z této judikatury plyne, že pochybení při účtování nemůže mít za následek nemožnost provedení opravy základu daně v rozhodném období - viz například rozsudek ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 87/2008-64. V citovaném rozsudku zdejší soud řešil případ, kdy daňový subjekt účtoval v rozporu s účetními předpisy o sankčních úrocích jako o daňově uznatelném výdaji na nesprávný účet a v jiném zdaňovacím období, než ve kterém je bylo možné podle zákona o daních z příjmů daňově uplatnit. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí konstatoval, že podmínkou pro uplatnění těchto úroků je jejich zaúčtování, a to způsobem, který stanoví zákon o účetnictví a postupy účtování. To však neznamená, že by okamžik zaúčtování určoval, ve kterém zdaňovacím období lze tyto úroky daňově uplatnit. „*Právě naopak. Pokud by mělo být uplatnění konkrétního nákladu do základu daně striktně vázáno na jeho zahrnutí do hospodářského výsledku příslušného období, pak by nesprávné časové zaúčtování nutně znamenalo nemožnost uplatnit jej vůbec*." Nejvyšší správní soud rovněž shledal přiléhavým odkaz městského soudu na rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, v němž zdejší soud mj. konstatoval: „*Skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý* ‚příjem' *zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat opora v zákoně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou* ‚uznatelnost' *však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Pro závěr, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně a který za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován. Vycházeje z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná*."

[23] Poukázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7 Afs 14/2012-30, ze kterého se podává, že § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů sice stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, to ovšem neznamená, že z hlediska daňového lze základ daně za příslušné zdaňovací období měnit účetními operacemi. Zdejší soud konstatoval, že „[p]*okud v důsledku účetního pochybení daňového subjektu byla nesprávně přiznána a následně vyměřena vyšší daň za zdaňovací období roku 2007, byl daňový subjekt oprávněn toto své pochybení napravit podáním dodatečného daňového přiznání*." Ze shora uvedeného je tak zřejmé, že postupy účtování nelze směšovat se zásadami, jež vyplývají ze zákona o daních z příjmů.

[24] V této souvislosti nelze rovněž přehlédnout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015-78, č. 3487/2016 Sb. NSS, na který se správně odvolává žalobkyně, a který je ostatně stěžovateli dobře znám. V tomto rozsudku řešil zdejší soud v obdobném sporu mezi stěžovatelem a žalobkyní tutéž právní otázku jako v nyní projednávané věci. V uvedeném případě se jednalo o dodatečné rozpuštění rezerv v roce 2008, k němuž však mělo dojít již v roce 1993. Kasační soud zde v bodu [34] uvedl, že, nelze bez dalšího užít právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, v němž byla chyba spočívající v nerozpuštění rezervy stěžovatelkou zjištěna. Z dikce § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů i jeho smyslu a účelu plyne, „*že zaúčtovat částky související s rozpouštěním rezerv bylo třeba pro to účetní (a z toho odvozené zdaňovací) období, v němž nastaly skutečnosti, které podle zákona měly vést k určitému naložení s rezervou. Pokud tak opomenutím účetní jednotky nebylo učiněno v příslušném účetním období, mělo to být napraveno, ovšem tak, že zpětně měly být opraveny účetní záznamy tohoto účetního období a sekundárně případně opraveny účetní záznamy účetních období navazujících, pokud by se chyba*

projevovala i v nich. Nelze však s oporou o § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů či o jakékoli jiné ustanovení zákona o daních z příjmů libovolně posouvat ukotvení skutečnosti, jež měla vést k určitému naložení s rezervou, v čase. Pokud tato skutečnost v určitém zdaňovacím období nastala, měla se v něm promítnout, typicky (jako v případě stěžovatelky) tím, že rezerva, k jejíž tvorbě či existenci přestal být důvod, měla být v daném zdaňovacím období rozpuštěna, což se mělo projevit ve výnosech, a tedy se promítnout i ve výši daně za toto zdaňovací období. Neučinila-li tak stěžovatelka, měla svou chybu napravit podáním dodatečného daňového přiznání v době, kdy tak ještě mohla učinit, případně měl chybu zjistit a důsledky z ní vyvodit správce daně. Nestalo-li se tak v období, v němž bylo možno vyšší daň dodatečně přiznat či doměřit, nastala-li tedy prekluze práva daň doměřit, nelze po uplynutí prekluzívních lhůt již věc napravit a pochybení stěžovatelky již nemůže vést k jejímu dodanění. Jinak řečeno, skutečnost, že stěžovatelka chybu učiněnou v roce 1993 objevila v roce 2008, nemůže vést k tomu, že samotné objevení chyby ‚posune' *celou daňovou povinnost vážící se k chybě bez ohledu na prekluzívní lhůty až do roku 2008.* Ad absurdum *by takový postup mohl vést k dodanění chyby třeba po 20, 30 či 50 letech, tedy k jakési perpetuaci daňové povinnosti a vyprázdnění smyslu a účelu prekluzívních lhůt pro vyměření daně. Navíc by takovýto výklad umožňoval za pomoci vhodného načasování* ‚objevení' *schválně učiněné* ‚chyby' *posouvat určité části daňových povinností mezi zdaňovacími obdobími a například využívat změn sazeb daně, k nimž v mezidobí došlo.*"

[25] Závěrem těchto úvah Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku rovněž připomněl, že skutečnost, že jednání daňového subjektu v dřívějším zdaňovacím období nebylo finančními orgány zpochybněno a že daňová povinnost nebyla zjištěna ve správné výši v prekluzívní lhůtě, nemůže mít za následek zahrnutí finanční částky vážící se k tomuto dřívějšímu zdaňovacímu období do příjmů za pozdější zdaňovací období jen proto, že byla mezi těmito obdobími nesprávně účetně evidována (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009-74, a ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008-64).

[26] Ze shora uvedených judikaturních závěrů vyplývá, že dopustila-li se žalobkyně ve zdaňovacích obdobích let 2000-2005 chyb ve svém účetnictví, které se promítly do základu daně za tato období, měla právo, respektive povinnost (§ 41 odst. 1 tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků) tato pochybení napravit podáním dodatečného daňového přiznání za předmětná období. To ostatně žalobkyně učinila. Pakliže se opravy účetnictví dotkly hospodářského výsledku jiného zdaňovacího období (zde roku 2008), než se kterým účetní transakce, jež byly předmětem oprav, věcně a časově souvisely, bylo povinností správce daně a potažmo stěžovatele zohlednit tuto skutečnost a výsledek hospodaření o tyto položky upravit.

[27] Pravidla pro úpravu výsledku hospodaření za účelem zjištění základu daně stanoví § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, přičemž, jak bylo vyloženo výše, při tomto postupu je třeba v každém případě respektovat princip věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Je tedy zřejmé, že snížil-li stěžovatel daňovou ztrátu žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2008 o příjmy z období let 2000-2005, tomuto požadavku nedostál. Nemůže proto obstát námitka, že stěžovateli prakticky nezbylo nic jiného, než předmětné příjmy žalobkyně do daňové ztráty zahrnout, neboť zákon o daních z příjmů neupravuje situaci, kdy jsou v určitém zdaňovacím období zaúčtovány některé příjmy, které s tímto obdobím věcně a časově nesouvisejí. Jak správně uvedl městský soud na str.

11 napadeného rozsudku, možnost snížit základ daně o příjmy, které s ohledem na princip věcné a časové souvislosti v tomto zdaňovacím období zdaněny být nemají, je upravena v § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 tohoto zákona, podle něhož „*výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 lze snížit o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy*". Nejvyšší správní soud se s tímto právním hodnocením plně ztotožňuje. Ostatně stěžovatel s tímto názorem městského soudu v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje a nepředestírá žádnou vlastní konkurující právní úvahu. Stěžovatel tak *de facto* pouze nesouhlasí se závěry vyslovenými městským soudem a toliko opakuje argumentaci obsaženou již v napadeném rozhodnutí a posléze v jeho vyjádření k žalobě. Tyto námitky přitom městský soud věcně správně vyčerpávajícím způsobem vypořádal.

[28] Co se týče dílčí námitky, kdy stěžovatel zpochybňuje, že se v předmětném účetním případu skutečně jednalo o opravy výnosů za období let 2000 až 2005, podle názoru Nejvyššího správního soudu tato argumentace není konzistentní. Na straně jedné totiž stěžovatel opakovaně konstatuje, že šlo o zaúčtování výnosů za období let 2000 až 2005, na straně druhé však tvrdí, že tato premisa nebyla žalobkyní dostatečně prokázána; obdobně ostatně argumentoval i v řízení před městským soudem. Stěžovatel tak těmito tvrzeními *de facto* polemizuje sám se sebou v otázce úplného a spolehlivého zjištění skutkového stavu. Pokud jde o dílčí výtku, že žalobkyně neprokázala, že nezahrnula náklady za období let 2000 až 2005 do základů daně v minulých zdaňovacích obdobích, jedná se o námitku irelevantní, neboť spor v nyní projednávané věci se týká zdaňovacího období roku 2008, a jak bylo uvedeno výše, tyto položky neměly být ve zdaňovacím období 2008 do základu daně vůbec zahrnuty z toho důvodu, že s ním věcně ani časově nesouvisely. Případná daňová prekluze zdaňovacích období, k nimž se tyto náklady vztahovaly, pak na tomto závěru nemůže ničeho změnit. Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud považuje první okruh námitek za nedůvodný.

[29] Pokud jde o druhý okruh námitek, tj. právní posouzení povahy plnění od společnosti EGAP, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že rozlišení pojmu „*pojištění*" a „*zajištění*" není pro posuzovanou věc podstatné. Projednávaný spor se v této části totiž primárně týká otázky, zda bylo přijaté plnění zdanitelným příjmem ve zdaňovacím období roku 2008, či nikoli. Je tudíž zejména nutné postavit na jisto skutečnou právní povahu přijatého plnění, tj. zda se jedná o pojistné plnění, na které vznikl žalobkyni nárok v roce 2008, nebo o splátku pohledávky vzniklé v roce 2003. Nelze přitom přisvědčit názoru stěžovatele, že bylo v daňovém řízení zcela jednoznačně prokázáno, že předmětem sporu je pojistné plnění.

[30] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně při dokazování vycházel pouze z účetně zachyceného stavu věci. Dal tak přednost jednomu z důkazních prostředků (účetnictví), aniž by jakkoli ověřil i další skutečnosti uváděné žalobkyní. Je sice pravdou, že pro zjištění základu daně se podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází z účetnictví, nicméně jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, či ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 16/2012-34), stav účetnictví nelze považovat za „*korunu důkazů*", bez níž daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno. Daňový subjekt totiž může skutečný stav věci prokázat i jinými důkazními prostředky. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že důkazní břemeno v tomto ohledu tíží žalobkyni, ta však k prokázání svých tvrzení předložila celou řadu důkazních prostředků, jejichž relevanci nelze *a priori* vyloučit a jejichž provedení tak bylo důvodné. Zejména pak

za situace, kdy způsob, kterým žalobkyně uvedenou částku zaúčtovala, nesvědčí skutkové verzi ani jedné ze stran sporu (částka byla zaúčtována na účet označený jako „*Poskytnutý vývozní úvěr – dlouhodobý – NB*“). K tomu je nezbytné zdůraznit, že stěžovatel nemůže v žádném případě žalobkyni doměřit daň z příjmů pouze na základě konstatování, že účetnictví žalobkyně neodpovídá jejím tvrzením, aniž by současně postavil na jisto skutečnou povahu přijatého plnění, a tím i jeho daňovou uznatelnost v příslušném zdaňovacím období.

[31] Nadto je nutno uvést, že správce daně nepochybil jen v tom směru, že vycházel pouze z rozporného účetnictví žalobkyně, ale také proto, že v jím vyhotovené zprávě o daňové kontrole (potažmo i v rozhodnutí stěžovatele) absentuje jakákoli přezkoumatelná úvaha o tom, zda a jaké důkazní prostředky navržené žalobkyní byly provedeny, či z jakého důvodu se tak nestalo. Je povinností správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, nelze vycházet pouze z fiskálních zájmů státu. Cílem musí být zejména vybrání daně ve správně stanovené výši (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123). Závěr správce daně o skutkovém stavu věci tak nemůže být výsledkem libovůle, ale musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré důkazy posouzeny ve vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

[32] Správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, může tak však učinit pouze tehdy, jsou-li pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo neprůkazné, anebo je-li skutkový stav věci již dostatečně prokázán. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl (k tomu viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). Správce daně v nyní projednávané věci nijak nezpochybnil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených žalobkyní. Pouze opakovaně staví přesvědčení žalobkyně, že šlo o splátku pohledávky, do roviny neprokázaného tvrzení, aniž by však žalobkyní předložené důkazy byly v daňovém řízení řádně provedeny a vyhodnoceny. V intencích výše uvedeného se tak jeví dokazování provedené správcem daně vskutku jako nedostatečné a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů; stěžovatel pak tento stav svým rozhodnutím aproboval.

[33] Pro úplnost lze dodat, že zdejší soud shodně s městským soudem považuje za liché též tvrzení stěžovatele, podle kterého „[a]*by bylo možné říci, že je pojistné plnění výnosem jiného zdaňovacího období, musel by účastník řízení prokázat, že byl tento výnos do tohoto období zaúčtován, nebo že by se objevil jako zdanitelný výnos v přiznání k dani z příjmu právnických osob za příslušné zdaňovací období*“. Zde lze pro stručnost odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, týkající se uvedeného tvrzení stěžovatele [část. IV. 2. odstavec šestý a sedmý (str. 15 až 16 odůvodnění)], s nímž se plně ztotožňuje, a dodává, že i pokud by žalobkyně o uvedeném výnosu v roce 2003 neúčtovala či jej neuvedla v daňovém přiznání, ač tak učinit měla, nelze v žádném případě připustit,

aby byla tato skutečnost „*vykompenzována*“ tím, že správce daně uvedenou daň doměří za některé z následujících daňových období (zde rok 2008). Došlo by tím totiž k nepřípustnému nerespektování věcné a časové souvislosti výnosu s příslušným zdaňovacím obdobím (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[34] Lze tedy shrnout, že správce daně i stěžovatel vycházeli pouze ze stavu zachyceného v účetnictví žalobkyně, který nadto nesvědčil skutkové verzi ani jedné ze stran. V dané věci tak není zřejmé, jaká je skutečná právní povaha přijatého plnění (tedy zda se jedná o pojistné plnění, na které vznikl žalobkyni nárok v roce 2008, nebo o splátku pohledávky vzniklé v roce 2003). Dále není z rozhodnutí vůbec seznatelné, které důkazní prostředky byly žalobkyní předloženy a jak je správní orgány hodnotily. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné. Kasační námitky týkající se této části napadeného rozsudku jsou proto nedůvodné.

[35] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jí proto rozsudkem zamítl.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena na základě plné moci advokátem JUDr. Ing. Radkem Havlíčkem. Z obsahu spisu vyplývá, že zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Za tento úkon náleží zástupci žalobkyně odměna ve výši 3.100 Kč, a dále náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 3.400 Kč. Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 9 s. ř. s.), která činí 714 Kč. Celkově tedy náleží žalobkyni náhrada nákladů řízení ve výši 4.114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 17. října 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu