



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **UNISTAV a.s.**
sídlem Příkop 6, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Janem Langmeierem
sídlem Na Bělidle 997/15, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29221/18/5200-11432-11432-701175

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29221/18/5200-11432-11432-701175 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 489 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Jana Langmeiera, advokáta, sídlem Na Bělidle 997/15, Praha 5, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Brně (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“), doměřil žalobci na základě výsledků daňové kontroly zahájené dne 24. 2. 2014 dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2017 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 4. 2010 - 31. 3. 2011 ve výši 10 662 420 Kč

a stanovil mu odpovídající penále. Důvodem bylo nesprávné účtování a v důsledku toho neoprávněné uplatnění některých výdajů, zejména nenárokových odměn zaměstnanců a nedokončené výroby ve formě stavebních prací, dále nezohlednění výnosů z nesplacené půjčky a některé další vady. Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal, žalovaný mu však dal za pravdu pouze zčásti (ve věci tzv. pozastávek), pročež mu doměřenou daň snížil na 10 489 710 Kč a přiměřeně tomu snížil i stanovené penále. Ve zbytku jeho odvolání zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 20. 8. 2018.

II. Argumentace žalobce

2. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit z řady důvodů. První skupina žalobních bodů se týká prekluze práva daň doměřit a otázek procesních.
3. Ohledně prekluze žalobce namítá, že mezinárodnímu dožádání, k němuž došlo v průběhu daňové kontroly (dne 24. 2. 2016), nemohlo pozastavit lhůtu pro stanovení daně. U daně z příjmu přiznala totiž mezinárodnímu dožádání takovýto účinek až část osmdesátá zákona č. 281/2009 Sb., jímž byl novelizován zákon o mezinárodní pomoci s účinností od 1. 1. 2011, přičemž tento zákon neobsahuje přechodná ustanovení. Při správě daní je obecně rozhodný právní stav k prvnímu dni zdaňovacího období, zde k 1. 4. 2010. Vedle toho nelze v tomto případě přiznat mezinárodnímu dožádání uvedený účinek i proto, že finanční úřad nenaplnil podmínky pro jeho použití. Nevyčerpal totiž vlastní zdroje informací, např. dotaz u daňového subjektu nebo u jeho banky. Zjišťoval také informace pouze o jedné ze dvou půjček poskytnutých zahraničnímu daňovému subjektu, tudíž ani nemohl dožádáním ověřit tvrzení žalobce, podle něhož nesrovnalosti stran výše půjčky evidované v jeho účetnictví vznikly tím, že splátku nesprávně záúčtoval vůči druhé z těchto půjček. Jednalo se jen o účelový krok, kterým se finanční úřad snažil získat čas k vyhotovení všech přezkumných závěrů (i těch, které s předmětem mezinárodního dožádání nesouvisely). O mezinárodním dožádání vyrozuměl žalobce až po šesti měsících, navíc se přitom odvolával na stavění lhůty podle daňového řádu, nikoliv podle zákona o mezinárodní pomoci.
4. Zpráve o daňové kontrole žalobce vytýká, že neobsahuje jména všech úředních osob, jež se kontroly účastnily, zejména pana S., který se zaměstnancem žalobce, panem H., domlouval předání účetnictví v elektronickém formátu. Skutková rekapitulace zprávy o daňové kontrole dále představuje žalobce jako nespolutracující daňový subjekt, který činil obstrukce, čímž podprahově působí na čtenáře a nezachovává si potřebnou objektivitu. K vyvrácení těchto tvrzení navrhl žalobce provést výslech svého zaměstnance, pana H., který komunikoval se zaměstnancem finančního úřadu, panem S., ohledně předání žalobcova účetnictví v elektronickém formátu. Žalovaný výslech odmítl provést nejen pro nadbytečnost, ale i pro nedostatečnou identifikaci svědka, což žalobce považuje za účelové vzhledem k tomu, že svědek s úředními osobami jednal. V této souvislosti žalobce upozorňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal jeho námitku, že nebyl oprávněn požadovat podklady v elektronickém formátu. Při jednání soudu žalobce na dotaz soudu, jak se jej uvedená pochybení měla dotknout na právech, uvedl, že mají především odkreslit zaujatost, kterou zaměstnanci finančního úřadu vůči žalobci od počátku daňové kontroly projevovali.

5. S těmito procesními výhradami souvisí i tvrzení, že žalobce uplatnil až v doplnění žaloby doručeném soudu dne 31. 7. 2019. Poukázal zde na možnou podjatost pěti úředních osob provádějících daňovou kontrolu u žalobce, jež má vyplývat z toho, že jim byly v souvislosti s touto kontrolou vyplaceny v letech 2017-2018 odměny v celkové výši 75 000 Kč (zde žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 89/2010 - 119). Uvedené skutečnosti zjistil žalobce z odpovědi Generálního finančního ředitelství na jeho žádost o informace, která je datována dnem 13. 5. 2019, proto je nemohl bez své viny uplatnit ani v daňovém řízení ani v žalobě. Na jednání soudu žalobce upřesnil, že tímto podáním pouze rozvinul výše popsany žalobní bod nadepsaný „Vady zprávy o daňové kontrole“. Impulzem pro podání žádosti o informace mu byly zprávy z médií o odměňování zaměstnanců finanční správy za doměření daně.
6. Druhá skupina žalobních bodů směřuje do samotného posouzení věci.
7. Pokud jde o účtování úroků z půjčky poskytnuté ukrajinské společnosti AVANTI-BUD, žalobce uvedl, že splatnost půjčky podle smlouvy nastala 30. 12. 2010. Do tohoto data žalobce účtoval o smluvených úrocích ve výši 10 % p. a., po tomto datu již nikoliv, neboť ve smlouvě žádné takové ustanovení nebylo, tudíž byl po datu splatnosti oprávněn požadovat jen zákonný úrok z prodlení, který je zdanitelným příjmem až v případě zaplacení. Navíc učinil rozhodnutí, že příslušenství nebude po dlužníkovi vymáhat, neboť pohledávka jako celek se jevila nedobytná. Již ke konci předchozího zdaňovacího období proto vytvořil k této půjčce opravnou položku ve výši 50 %, ke konci kontrolovaného zdaňovacího období (tj. k 31. 3. 2021) pak ve výši 100 %. Žalobce tudíž o příslušenství neúčtoval v souladu s Interpretací I – 10 Národní účetní rady, neboť by šlo o příjmy zcela hypotetické (žalobce zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 - 94). V doplnění žaloby a na jednání soudu žalobce vysvětlil, že v roce 2008 zasáhla ukrajinský trh s realitami, na němž jeho dlužník působil, krize a podle komunikace s dlužníkem se jevilo pravděpodobné, že nebude schopen svým závazkům dostát. Během roku 2011 byl dlužník nekontaktní. V roce 2012 se situace poněkud zlepšila a dlužník sám vyvinul iniciativu k úhradě závazku. Žalobce proto podepsal s dlužníkem za účelem prodloužení promlčecí doby dokument „Uznání dluhu“, který finanční úřad získal mezinárodním dožádáním. Tento dokument zněl na nižší částku, než byla výše dluhu evidovaná v účetnictví žalobce, protože žalobce zaúčtoval předtím jednu splátku na jiný dluh téhož dlužníka (podle principu, že dluhy se splácejí podle pořadí, v jakém vznikly). Rozhodl se však pragmaticky uznání dluhu na nižší částku podepsat, aby měl v ruce alespoň něco. Do dnešního dne však na splátkách dluhu nic neobdržel.
8. Dále brojí žalobce proti tomu, že žalovaný neuznal jako daňově účinný výdaj náklady na odměny zaměstnancům. Jednalo se o odměny za práci na ukončených stavebních zakázkách, za podíl (tj. zásluhy) na dosažených hospodářských výsledcích a za držení žalobcových akcií. Žalobce celkovou výši odměn schválil již v kontrolovaném zdaňovacím období na základě předběžných výsledků hospodaření, a to rozhodnutím generálního ředitele ze dne 25. 3. 2011, jehož podkladem byl návrh obsahující jmenný seznam zaměstnanců s uvedením konkrétních částek. K reálné výplatě odměn pak docházelo postupně až v následujících zdaňovacích obdobích, neboť výplata odměny byla ve mzdovém předpisu žalobce vázána na další podmínky, zejména na dokončení auditu účetních výsledků fiskálního roku, za který měla být odměna poskytnuta, či na uplynutí záruční doby zakázky. Žalobce má nicméně za to, že výše odměn závisela na objektivně

měřitelných údajích (zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 1/2012) a že již v příslušném zdaňovacím období mu vznikl na základě schválení výše odměn vůči zaměstnancům závazek odměny vyplatit (tj. dluh). O těchto odměnách proto žalobce účtoval jako o výdaji příštích období, resp. o dohadné položce (v žalobě tyto pojmy používá *promiscue*, ačkoliv dohadná položka se od výdaje příštích období liší tím, že není známa její přesná výše, proto se jen odhaduje). Naproti tomu podle správce daně měl o nich účtovat jako o rezervě, která daňově uznatelným nákladem není. Vůči tomu žalobce namítá, že české účetní předpisy ani české účetní standardy pro podnikatele žádná hlediska pro rozlišení rezerv a závazků nenabízejí a tato problematika je dlouhodobě předmětem odborných sporů. Podle mezinárodních účetních standardů (konkrétně bodu 10 standardu IAS 19) se krátkodobé zaměstnanecké benefity vykazují právě jako výdaj příštích období. Stejně tak se daň z příjmů za dané účetní období vykazuje k rozvahovému dni jako závazek, nikoliv jako rezerva na odloženou daň, ačkoliv formálně bude splatná teprve ve lhůtě pro podání daňového přiznání. S ohledem na nejistou účetní klasifikaci a na to, že volba té či oné účetní metodiky má vliv pouze na to, kdy se náklady daňově projeví, nikoliv zda si je vůbec daňový subjekt smí uplatnit, měl podle žalobce žalovaný upřednostnit v tomto případě princip *in dubio pro mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, a to v zájmu zachování právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci (zde odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 151/2004 - 73). Navíc metodika zvolená žalobcem poskytuje objektivnější informaci o stavu hospodaření žalobce, neboť zachovává informaci o povaze daných nákladů jako nákladů mzdových (na rozdíl od jejich zahrnutí do rezerv).

9. Vedle toho žalobce tvrdí, že i kdyby skutečně pochybil při účtování odměn, měla by být doměřená částka daně nižší, a to ze dvou důvodů. Za prvé, žalobce ke dni 31. 3. 2011 převedl z účtů, na nichž tvořil částku na budoucí odměny (521 100/383 200), částku 9 965 000 Kč na účty rezerv (554 300/459 300). Šlo o rezervu určenou na zdravotní a sociální pojištění, neboť závazek uhradit tato pojištění vzniká i podle názoru žalobce až ke dni výplaty odměn zaměstnancům. Tuto rezervu žalobce nezahrnul do základu daně (rezervy základ daně nesnižují), finanční úřad ale přesto při zvýšení základu daně pracoval s původními částkami zaúčtovanými na vrub účtu 521 100. Teprve v odvolacím řízení žalovaný tvorbu rezerv zpochybnil údajným rozklíčováním řádku 40 daňového přiznání, kde na ně z celkové uvedené částky připadá jen 3 450 209 Kč. Fakticky tak podle žalobce prováděl žalovaný v odvolacím řízení dokazování, aniž by dal žalobci možnost se ke svým zjištěním vyjádřit a aniž by vysvětlil, proč nezohlednil ve prospěch žalobce alespoň takto zjištěnou částku.
10. Za druhé, žalobce poukazuje na to, že stejným způsobem účtoval o odměnách dlouhodobě. Na jednání soudu vysvětlil, že odměny vyplacené fakticky zaměstnancům v následujících zdaňovacích obdobích se tím pádem na základu daně v těchto obdobích nijak neprojevily (nesnížily jej) a už se ani projevit nemohou s ohledem na lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání. Finanční úřad tak *de facto* žalobce zdaňuje podruhé. Podle žalobce by měla finanční správa tuto skutečnost kompenzovat tím, že mezi daňově uznatelné výdaje kontrolovaného zdaňovacího období zařadí odměny schválené v předchozím zdaňovacím období 2009/2010 (žalobce zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 94/2016 - 34). Druhou, alternativní možností (takto žalobce upřesnil konstrukci žaloby na jednání), by bylo odečíst od základu daně alespoň ty odměny, které žalobce v kontrolovaném období svým zaměstnancům vyplatil,

ale nesnížil si o ně základ daně (šlo o tzv. rozpouštění dohadů předešlého roku). Orgány daňové správy namísto toho vytrhávají kontrolované období z kontextu a nezohledňují ve prospěch daňového subjektu popsané časové souvislosti (žalobce zde odkázal na § 1 odst. 2 daňového řádu), přičemž zdůrazňují účetní hlediska a odmítají posuzovat dosažený příjem z hlediska materiálního a ekonomického (žalobce zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 - 94).

11. Poslední žalobní bod se týká vykazování nedokončené výroby. Žalobce vysvětluje, že jako generální dodavatel staveb vykazoval ve svém účetnictví formou dohadných položek (jako daňově uznatelný výdaj) práce na stavebních zakázkách, které pro něj v kontrolovaném období subdodavatelé již fakticky provedli a které již také vyfakturoval investorům v rámci dílčí fakturace zakázek. V kontrolovaném období žalobce pouze ještě nepotvrdil subdodavatelům předávací protokoly a oni mu tím pádem nemohli tyto práce vyfakturovat (k tomu došlo až v následujícím zdaňovacím období). Posoudit kvalitu předávaného díla je totiž často možné až po zkompletování dílčí etapy stavby, závisí to na činnosti jiného subdodavatele nebo je předání podmíněno odstraněním zjištěných vad. Žalovaný usoudil, že subdodávky řešené formou dohadných položek nemohly být součástí již provedené fakturace vůči investorovi (a tedy nesouvisely s příjmy dosaženými v kontrolovaném období) jen proto, že k fakturaci subdodávek došlo později než k fakturaci dodávky stavby. Ve stavebnictví je ale podle žalobce popsán postup zcela běžný, jde o obchodní zvyklost, a nadto je i v souladu s cíli účetnictví, tj. zachytit věrný obraz skutečné finanční situace účetní jednotky. Na jednání v této souvislosti žalobce upozornil na zakázku U.3740 Terezín, kde ke konci kontrolovaného období vyfakturoval investorovi již 99,6 % hodnoty celého díla, a přesto žalovaný souvislost dohadných položek na subdodávky s příjmy dosaženými v předmětném zdaňovacím období neuznal. Žalobce dále v žalobě vysvětluje, že o nedokončené výrobě účtuje pouze v situaci, kdy subdodávku k rozhodnému dni ještě nevyúčtoval investorovi stavby, což se však v daném zdaňovacím období nestalo, a že do nedokončené výroby zásadně nezapočítává režijní náklady. Vedle toho žalobce zpochybňuje samotný základ úvahy žalovaného tvrzením, že časová a věcná souvislost nákladů se nevztahuje k výnosům, ale jen ke zdaňovacímu období (žalobce zde odkázal na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), přičemž tento princip uplatnil i sám správce daně, když v případě odměn zaměstnanců jejich souvislost s výnosy dosaženými v kontrolovaném zdaňovacím období nezkoumal.
12. Žalobce se poté v žalobě věnuje jednotlivým zakázkám, u nichž mu finanční úřad doměřil daň na základě nedokončené výroby, přičemž kromě příkladů dokladujících výše uvedené obecné vysvětlení poukazuje dále např. na případy, kdy předmětem subdodávky byly práce, jež z povahy věci nelze investorovi přeúčtovat (opravy komunikací), případně šlo o režijní náklady (opravy okolí staveniště, kamerový systém instalovaný a ochranu staveniště, kontrola lehkého obvodového pláště a znalecký posudek, vedení účetnictví pro skupinu stavebních společností).

III. Argumentace žalovaného

13. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, přičemž převážně cituje z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud jde o dodatečně uplatněné tvrzení týkající se odměňování zaměstnanců finančního úřadu, podle žalovaného je žalobce uplatnil po lhůtě pro podání žaloby, jde tudíž o její nepřipustné rozšíření.

IV. Řízení před krajským soudem

14. Místní příslušnost Krajského soudu v Brně v tomto řízení je dána sídlem žalobce (srov. § 12a zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Ve věci proběhlo dne 7. 1. 2021 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích a zodpověděly dotazy soudu. Soud provedl na návrh žalobce důkaz listinou – odpovědí Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 5. 2019 na žalobcovu žádost o informace.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba je důvodná.
16. Krajský soud nejprve pro přehlednost uvádí, že z řady uplatněných žalobních bodů dal žalobci za pravdu pouze ve dvou. Za prvé, žalovaný podle krajského soudu nevysvětlil přezkoumatelným způsobem, proč nevyhověl žalobcovu požadavku, aby základ doměřované daně snížil o rezervu tvořenou v účetnictví na sociální a zdravotní pojištění z odměn pro zaměstnance. Za druhé, žalovaný u některých stavebních zakázek neprokázal důvodné pochybnosti o tom, že uplatněné náklady neměly souvislost s výnosy uplatněnými v tomtéž zdaňovacím období. Oba tyto závěry krajský soud níže odůvodní.
17. V ostatních bodech shledal krajský soud žalobu nedůvodnou. Jelikož žalobce v žalobě a jejích doplněních z velké části jen opakuje svá vyjádření ke kontrolním zjištěním a odvolací námitky, které správní orgány podle názoru soudu v daňovém řízení pečlivě a přezkoumatelně vypořádaly, bude soud dále v odůvodnění tohoto rozsudku pro stručnost odkazovat na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole. V opakování toho, co již správní orgány uvedly, jen jinými slovy, nevidí krajský soud žádný přínos pro kteroukoliv ze stran tohoto sporu, proto u každého žalobního bodu vždy jen stručně vyzdvihne ty argumenty, které považuje za klíčové.

Daňová prekluze

18. Zánik práva státu doměřit žalobci daň zakládá žalobce v první řadě na tom, že podle právních předpisů účinných k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období (tj. k 1. 4. 2010) se prekluzivní lhůta nepřerušovala po dobu mezinárodního dožádání. Tuto námitku sice v odvolání neuplatnil, proto se s ní žalovaný nemohl vypořádat, přesto však z bodů 55-56 napadeného rozhodnutí a jejich vztahu k následujícímu výkladu v bodech 57-63 lze vyrozumět to, co poté žalovaný pregnantně formuloval ve svém vyjádření k žalobě – že za rozhodující den pro volbu správného znění právní úpravy z hlediska její časové účinnosti považuje žalovaný počátek běhu prekluzivní lhůty. Tento názor je plně v souladu s judikaturou, kterou cituje sám žalobce v doplnění své žaloby a kde se výslovně hovoří o tom, že podstatné je, kdy začala prekluzivní lhůta běžet, a že legitimní očekávání daňových subjektů stran stávající právní úpravy se odvozuje od doby vzniku daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, body 45-45). Krajský soud považuje v tomto směru za rozhodující až datum zahájení daňové kontroly (24. 2. 2014), která podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v tehdy účinném znění, odstartovala novou tříletou lhůtu pro stanovení daně. V této době již reguloval přerušování prekluzivní lhůty mezinárodním dožádáním § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. I kdyby ale ve prospěch žalobce měl být za rozhodný považován počátek prvotní (původní) prekluzivní lhůty, daný posledním

dnem lhůty pro podání daňového přiznání (zde 1. 10. 2011), tak každopádně byl již v této době účinný § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (vložen do zákona s účinností od 1. 1. 2011). Ten stanovil: „*Ode dne odeslání dožádání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.*“

19. Druhá argumentační linie žalobce v tomto bodě směřuje k tomu, že mezinárodní dožádání bylo za dané situace zbytečné, jelikož správce daně nevyčerpal jiné možnosti získání informací, a že si jím pouze účelově prodlužoval lhůtu pro stanovení daně. S tím se žalovaný přesvědčivě vyrovnal v bodech 135-140 napadeného rozhodnutí. Finančnímu úřadu zbýval v době, kdy mezinárodní dožádání učinil, z tříleté lhůty ještě stále jeden celý rok. Získané informace přitom pomohly významným způsobem objasnit skutkový stav – žalovaný tak získal dokument o uznání dluhu z roku 2012, z něhož usoudil nejen na to, že půjčka nebyla nedobytná, ale především korigoval ve prospěch žalobce její výši (z uznání dluhu vyplývala nižší výše půjčky, než jakou evidoval žalobce ve svém účetnictví). Pochybnosti, které finanční úřad k mezinárodnímu dožádání vedly, jsou podrobně popsány na str. 33 zprávy o daňové kontrole. Vyvěraly zejména z nesrovnalostí mezi přehledem stavu půjčky, který žalobce správci daně předal, a bankovními výpisy z jeho účtu (podle nichž dlužník půjčku splácel pod dvěma různými variabilními symboly a jež byly navíc neúplné – chyběl rok 2008). Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu nesvědčí pro náhled žalobce, že mezinárodní dožádání bylo účelovým úkonem, jehož jediným smyslem bylo prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Stejně tak nelze finančnímu úřadu vyčítat, že se před jeho uskutečněním nedotázal na potřebné údaje žalobce či jeho banky, neboť k pochybnostem správce daně zavadaly příčinu právě z nesrovnalosti v dokladech, které mu předložil žalobce a mezi nimiž byly i jeho bankovní výpisy.

Vady zprávy o daňové kontrole

20. S údajnými vadami zprávy o daňové kontrole namítanými v žalobě se žalovaný vyrovnal v bodech 64-69 napadeného rozhodnutí. Obecně lze konstatovat, že zpráva o daňové kontrole splňuje požadavky § 88 daňového řádu v rozhodném znění (zpráva o daňové kontrole je ze dne 26. 6. 2017), který nevyžadoval uvedení jmen všech osob, jež se na kontrole podílely, ani prokazování průběhu jednotlivých jednání v rámci daňové kontroly jinak než úředním záznamem.
21. Soud ovšem zejména konstatuje, že i přes vysvětlení, které mu žalobce poskytl na jednání, nespátňuje žádný způsob, jímž by vytýkaná procesní pochybení (i kdyby k nim skutečně došlo) mohla zasáhnout do jeho hmotných práv a způsobit nezákonnost výsledného rozhodnutí. Pokud jde o neprovedení výslechu svědka, pana H., nelze přehlížet, že finanční úřad ani žalovaný nevyvozovali z údajné nespolečné práce žalobce, resp. z jeho neochoty poskytnout údaje ze svého účetnictví v požadovaném elektronickém formátu, žádné bezprostřední důsledky pro stanovení daně. Pokud snad žalobci kladli něco k tíži, pak výhradně jen to to, že některé doklady, jež by správnost jeho účtování prokázaly, nedodal finančnímu úřadu vůbec (např. faktury a stavební deníky k některým případům nedokončené výroby) a neunesl tak důkazní břemeno. To by mohl pan H. svou svědeckou výpovědí o tom, jak probíhala komunikace s panem S. o poskytnutí výstupů z účetního programu, sotva nějak zpochybnit.
22. Stejně tak otázka, zda finanční úřad byl oprávněn požadovat po žalobci dokumenty ve formátu pdf, nemá podle soudu pro posouzení věci žádný význam. Žalovaný sice

ve svém rozhodnutí na tuto námitku výslovně nereagoval, nebylo to však třeba, neboť žalobce své účetnictví v požadovaném formátu nakonec poskytl a finanční úřad jej za to, že je nedodal již v dřívější fázi řízení, nijak nepostihoval.

23. Konečně ani neuvedení jména zaměstnance, jež za správce daně dojednávala s daňovým subjektem, jakým způsobem má vytvořit požadovaný výstup z účetního programu SAP (pana S.), nepředstavuje podle krajského soudu žádnou zásadní vadu daňového řízení. Na zprávě o daňové kontrole postačuje uvést pouze ty úřední osoby, jež se bezprostředně podílely na kontrolní a rozhodovací činnosti, nikoliv ty, které dojednávaly organizační otázky (např. zaměstnanci administrativy) či poskytovaly technická vysvětlení (např. zaměstnanci oddělení IT). Ostatně žalobce zjevně v době podání žaloby znal jméno osoby, jež s ním údajně za finanční úřad komunikovala a na zprávě o daňové kontrole uvedena nebyla (pana S.), a žádné námitky vůči ní, např. stran podjatosti, v žalobě nevznese.

Podjatost zaměstnanců finanční správy

24. U této poslední procesní námitky soud připomíná, že byla beze všech pochybností podána až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Rozšířit žalobu o další žalobní body lze však právě jen v této lhůtě (§ 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s.). V tomto případě jde podle soudu o samostatnou novou námitku a nelze ji považovat za pouhé argumentační rozvinutí jiného, včas uplatněného žalobního bodu. Žalobce ji sice na jednání soudu přiřadil k předchozím námitkám vytykajícím zprávě o daňové kontrole různé vady, s nimi však tato námitka skutkově nijak nesouvisí. Její podstata spočívá v tom, že žalobce se začal dodatečně po podání žaloby zajímat na základě informací z médií o to, zda v souvislosti s uskutečněnou daňovou kontrolou, z níž vzešlo napadené rozhodnutí, dostali zaměstnanci finanční správy nějaké mimořádné odměny. Své zjištění, že tomu tak skutečně bylo, prezentuje soudu jako doklad o jejich možné podjatosti. To skutečně s výše vytykanými nedostatky zprávy o daňové kontrole nemá pranic společného.
25. Soud proto – byť z procesní opatrnosti provedl na jednání žalobcem navržený důkaz informací o vyplacených odměnách – shledal nakonec toto rozšíření žaloby nepřípustným. Podle soudu není dán (a ani žalobce nenabídl) žádný mimořádný důvod, proč by měl v tomto případě vyložit soudní řád správní proti jeho výslovnému znění. Soud nadto připomíná, že je při přezkoumání napadeného rozhodnutí povinen vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ani v tomto směru není zřejmé, zda a v jaké výši byly odměny vyplaceny přede dnem 27. 6. 2018. Nad rámec nutného odůvodnění nicméně krajský soud k této námitce uvádí, že žalobce netvrdil, natož aby prokázal, že by snad byli zaměstnanci finanční správy v tomto případě odměňováni v závislosti na výši doměřené daně, což jediné by bylo možno označit za „závadné“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, body 79-83). Naproti tomu mimořádná odměna udělená zaměstnanci státní správy v závislosti na pracnosti případu nebo jiných objektivních kritériích nikterak nevhodná či podezřelá není a pochyby o jeho nepodjatosti nevzbuzuje. O kritériích pro udělení odměn v daném případě však žalobce ani jím předložený důkaz nevypovídají nic. Beztať by tedy nemohly zavdat důvod k pochybnostem o nepodjatosti úředních osob, jež daňovou kontrolu u žalobce prováděly.

Příjmy z půjčky

26. Podstatou prvního věcného sporu mezi žalobcem a žalovaným je účtování o úrocích z půjčky, kterou žalobce poskytl ukrajinské společnosti AVANTI-BUD. Nezpochybněný

skutkový stav je takový, že žalobce vytvořil již na konci předchozího zdaňovacího období k této půjčce opravnou položku ve výši 50 %, na konci kontrolovaného zdaňovacího období, konkrétně dne 31. 3. 2011, pak opravnou položku ve výši 100 %. V průběhu kontrolovaného období, s koncem kalendářního roku, tj. k 31. 12. 2010, nastala u této půjčky doba splatnosti. Žalobce jistinu neobdržel a od ledna 2011 přestal do svých aktiv zahrnovat smluvené úroky z této půjčky ve výši 10 % ročně (*per annum*). Na příslušném účetním dokladu uvedl „*dohoda jen k 31. 12. 10*“ (str. 34 zprávy o daňové kontrole).

27. Již z tohoto sledu událostí je zřejmé, že ta část žalobcovy argumentace, která se týká nedobytnosti půjčky, je lichá, neboť se mýlí s podstatou věci. Kdyby skutečně základem právního sporu v této věci mělo být to, zda žalobce oprávněně zanesl do svého účetnictví opravné položky, pak by žalobce musel o smluvených úrocích účtovat po celé kontrolované období až do 31. 3. 2011 ve výši 50 % (tj. zahrnovat je do účetnictví v poloviční výši podle vytvořené opravné položky). To ale žalobce nečinil. Ostatně, ani by tak ve vztahu k základu daně činit nemohl, neboť opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu úvěru daňově účinným způsobem tvořit nelze, jak vyplývá z § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (příčemž stejné pravidlo platí i nyní).
28. Je tedy zřejmé, že spor se ve skutečnosti vede pouze o to, zda u dosud nesplacené půjčky je nutné zahrnovat smluvené úroky do základu daně i po datu splatnosti. Zatímco úroky z prodlení by součást daňového základu tvořily až v případě, že by byly skutečně zaplacený, smluvené úroky do něj vstupují již v okamžiku, kdy na ně vznikne nárok, to není mezi stranami sporné.
29. V této věci nelze dát žalobci za pravdu, neboť z civilní judikatury vyplývá, že i poté, co nastane splatnost úvěru, má věřitel právo požadovat po dlužníkovi smluvené úroky, a to vedle úroků z prodlení a případné smluvní pokuty (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 20. 3. 1995, sp. zn. 5 Cmo 304/1994 a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 4. 2017, sp. zn. 32 Cdo 3764/2016; implicitně tento závěr vyplývá též z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2011, sp. zn. 32 Cdo 3304/2009). Krajský soud zaznamenal ve vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 79 lCm 873/2013 - 17, avšak ten se týká spotřebitelského úvěru, jak upozornil finanční úřad (str. 96 zprávy o daňové kontrole), a žalobce už na něj v žalobě nepoukazuje. V průběhu daňového řízení byla předmětem diskuze také povaha uzavřené smlouvy, tj. zda se jedná o smlouvu úvěrovou nebo smlouvu o půjčce, nicméně ani tato otázka nebyla předmětem žalobních námitek. Krajský soud proto jen pro úplnost dodává, že výše uvedený princip platí podle civilní judikatury i pro úroky ze smlouvy o půjčce (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 9. 2003, sp. zn. 33 Odo 518/2003, ze dne 24. 7. 2014, sp. zn. 33 Cdo 1401/2014, či ze dne 21. 8. 2014, sp. zn. 33 Cdo 212/2014), byť zde lze nalézt ojedinělý názor, podle něhož by placení úroků po splatnosti muselo být ve smlouvě výslovně ujednáno (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2007, sp. zn. 33 Odo 657/2005).
30. Názor žalobce tudíž neobstál. Na smluvené úroky mu i po marném uplynutí doby splatnosti poskytnutého úvěru vznikl nárok, byl tedy povinen je v účetnictví zahrnovat mezi aktiva a šlo o jeho daňově účinné výnosy. Krajský soud v obecné rovině podotýká, že pokud skutečně neexistuje korektní způsob, jak takové úroky v případě nedobytné pohledávky daňově účinně „odepsat“, mohly by v praxi vznikat nespravedlivé situace.

V daném případě však nebyl prostor tuto otázku řešit. Jak už soud uvedl výše, žalobce účtoval o smluvených úrocích takovým způsobem, že jejich nezahrnování do aktiv vůbec nedával do souvislosti s nedobytností pohledávky – vykazoval je až do 31. 12. 2010 v plné výši, ačkoliv jistinu evidoval již jen ve výši 50 %, a poté v nulové výši, ačkoliv plně jistinu odepsal až ke dni 31. 3. 2011. Nadto ze str. 96 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že k nedobytnosti pohledávky žalobce žádné důkazy nepředložil a ani v žalobě na žádné konkrétní důkazy nepoukazuje. Naopak, uznání dluhu, které s ukrajinským dlužníkem podepsal v roce 2012, nasvědčovalo tomu, že jejich smluvní vztah a s ním spojené povinnosti nadále trvaly, a to s výší nesplacené jistiny, kterou vzal za prokázanou správce daně a z níž také vypočítal smluvené úroky. V této souvislosti není soudu zřejmé, jak by se postavení žalobce zlepšilo, pokud by vzal správce daně za prokázanou jím tvrzenou vyšší výši jistiny – doměřená daň z nepřiznaných smluvních úroků by se tím nepochybně ještě zvýšila.

Výdaje na odměny zaměstnancům

31. Druhý věcný spor se týká toho, zda směl žalobce zahrnout do základu daně jako náklad odměny zaměstnancům, jejichž celkovou výši sice schválil již v kontrolovaném zdaňovacím období, reálně je však jednotlivým zaměstnancům vyplácel až v obdobích následujících, a to po splnění stanovených podmínek. Skutkový základ je tu následující.
32. Žalobcův mzdový předpis účinný od 3. 2. 2009 upravuje odměny pro zaměstnance v čl. III, a to mj. ve formě ročních odměn za splnění ukazatelů hospodářského roku a cílových odměn za výsledky stavebních zakázek. Naopak ve mzdovém předpise se nikde nehovoří o odměnách z držení akcií. Podmínky pro přiznání ročních odměn vyplývají z přílohy č. 3 mzdového předpisu, která upravuje individuální a kolektivní přísliby ročních odměn ze strany generálního ředitele a ředitelů divizí. V průběhu fiskálního roku může generální ředitel schválit výplatu zálohy na roční odměny, ovšem podmínkou výplaty samotné roční odměny je audit účetních výsledků fiskálního roku. Tato odměna není nárokovou složkou mzdy. Pokud jde o cílové odměny, lze již ze samotného čl. III mzdového předpisu vyčíst, že příslib cílových odměn vypisují ředitelé divizí předem a formulují v něm úkol a výši odměny za jeho splnění. Generální ředitel schvaluje jak příslib, tak i vyhodnocení dlouhodobého úkolu a výši cílové odměny k výplatě. Podrobnosti vyplývají z přílohy č. 4 mzdového předpisu, což je závazný vzor smlouvy o hmotné zainteresovanosti. V čl. III smlouvy se má stanovit výše cílové odměny v závislosti na dosažení předem stanoveného hrubého zisku stavby (bod 5). Naopak, pokud stavba stanoveného hrubého zisku nedosáhne, nejenže cílová odměna vyplácena nebude, ale generální ředitel nebo ředitel divize může podle svého uvážení o příslušnou částku navýšit náklady příští stavby pro účely výpočtu odměny (bod 6). Snížit nebo zrušit zaměstnanci příslibenou odměnu může vedení společnosti v závislosti na kvalitě prováděných prací, plnění termínů dle harmonogramu, nápravě zjištěných nedostatků a vzniku škod (bod 7). Čerpání odměn je dále vázáno na odstranění nedodělků, protokolárního předání dokumentace, malý počet závad a odečítají se od nich náklady na opravy závad (bod 10). Další možnosti krácení obou typů odměn upravuje příloha č. 7 mzdového předpisu, a to v závislosti na zaviněných ztrátách.
33. Dále je nesporné, že v závěru kontrolovaného zdaňovacího období (dne 25. 3. 2011) schválil generální ředitel žalobce návrh finančního ředitele na „stanovení výše částky pro roční odměny pro zaměstnance“, a to ve dvou částkách. Jednak ve výši 15 mil. Kč, což

měl být „objem prostředků určených pro zúčtování ve vazbě na předpokládaný hospodářský výsledek“, jednak ve výši 5 mil. Kč pro zaměstnance, kteří se nejvíce podíleli na dosažení hospodářského výsledku za fiskální rok 2010 a zároveň budou ke dni 31. 3. 2011 vlastníky akcií na jméno s nominální hodnotou 1 000 Kč a v době zúčtování odměny do mzdy budou v evidenčním stavu zaměstnanců a nebudou ve výpovědní lhůtě. K návrhu byly doloženy jmenné seznamy zaměstnanců s uvedenými částkami odměn. Takto schválené odměny žalobce údajně zúčtoval jako výdaj příštích období na účet 521 100/383 200, reálně však zde vytvořil jen „rezervu na odměny“ ve výši 4 mil. Kč a dále „rezervu na odměny - z držení akcií“ ve výši 5 mil. Kč. Částky určené na cílové odměny k jednotlivým stavebním zakázkám pak zúčtoval žalobce na tentýž účet ve výši 19 060 000 Kč (str. 24-25 zprávy o daňové kontrole). Právě o součet těchto tří částek mu proto následně správce daně zvýšil daňový základ (str. 31 zprávy o daňové kontrole).

34. Na základě výše shrnutého skutkového stavu shledává krajský soud žalobní bod v této části nedůvodným. Pokud jde o roční odměny, nejprve je třeba připomenout, že judikatura správních soudů, která se týká daňově účinných nákladů na odměny zaměstnancům, vychází jednoznačně z judikatury civilní. Za kritérium pro rozlišení, zda je možné odměny zúčtovat jako výdaj příštích období již při jejich schválení, nebo jako běžný výdaj až při jejich skutečné výplatě, zvolila totiž to, zda na odměnu vzniká zaměstnancům právní nárok ve smyslu občanskoprávním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010 - 106, č. 2371/2011 Sb. NSS, ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 67/2011 - 238, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012 - 58, či ze dne 7. 6. 2012, č. j. 7 Afs 16/2012 - 40 a na něj navazující rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 31 Af 128/2010 - 140). Od dosud projednávaných případů se nynější kauza liší v tom, že žalobce přímo ve svém mzdovém předpisu uvádí, že „roční odměna není nárokovou složkou mzdy“. Již z tohoto důvodu nemohl krajský soud na žalobcovu argumentaci přistoupit, neboť žalobce by chtěl mít takříkajíc „to nejlepší z obou světů“. Vůči svým zaměstnancům si chce zachovat možnost jim roční odměny podle své vůle krátit nebo je vůbec nepřiznat, a ve svém mzdovém předpisu také uvádí konkrétní důvody, pro které se tak může stát. Naproti tomu z hlediska daňového se dožaduje posouzení, že vyplacení odměn ve stanovené výši bylo jisté již v okamžiku, kdy generální ředitel schválil celkovou částku na ně předběžně vyčleněnou, neboť se mělo jednat o nezpochybnitelný zaměstnanecký nárok.
35. Žalobní argumenty soud nepřesvědčily. Podle mzdového předpisu měl generální ředitel v průběhu fiskálního roku právo schválit pouze výplatu záloh na odměny. O celkové výši odměn bylo možné rozhodnout až na základě výsledků účetního auditu, logicky tedy až v dalším hospodářském roce. Pokud tak generální ředitel činil dříve, mohlo jít nanejvýš o předběžné strategické rozhodnutí o tom, jaké prostředky by měla společnost na předpokládané odměny vyčlenit, nikoliv o nároky jednotlivých jmenovitě uvedených zaměstnanců na roční odměny v navržené výši. Žalobce sice tvrdí, že rozhodnutí generálního ředitele bylo založeno na předběžném auditu hospodaření v kontrolovaném období, avšak tento „předaudit“ správci daně jako důkaz nepředložil (str. 94 zprávy o daňové kontrole). Každopádně pro vznik nároku na odměnu byl podle mzdového předpisu rozhodující až řádný audit provedený po konci hospodářského roku. Je tedy zřejmé, že generální ředitel by mohl přistoupit k úpravě celkové výše odměn, pokud by audit (který probíhal až na podzim roku 2011) odhalil v účetnictví žalobce chyby, jež by vedly k podstatné změně hospodářského výsledku za kontrolované období. To, že se tak

nestalo v tomto případě, neznamená, že by byla tato možnost zcela vyloučena. Odměny bylo konečně možno krátit i v případě zaměstnancem zaviněné ztráty.

36. S přihlédnutím ke specifické kategorii ročních odměn „z držení akcií“ by bylo možno argumentovat též tak, že žalobce si u jisté části ročních odměn dotvářel i další podmínky pro jejich vyplacení, které mzdový předpis vůbec neupravoval. O nutnosti držení akcií zaměstnancem jako o podmínce přiznání roční odměny se totiž žalobcův mzdový předpis nikde nezmiňuje. U těchto odměn nicméně finanční úřad nakonec na základě žalobcových vyjádření dospěl k závěru, že nejde jen o nevhodně označenou roční odměnu za podíl na tvorbě hospodářského výsledku, ale že se jedná ve skutečnosti o „skrytou dividendu“, jejíž budoucí výplatu nebyl žalobce oprávněn si zahrnout do daňového základu v kontrolovaném období za žádných okolností (str. 94 zprávy o daňové kontrole). Proti tomu žalobce ve své žalobě žádné argumenty nevznáší a soud tak má za to, že žalobce tyto vývody finančního úřadu uznal.
37. Co se týká cílových odměn ze stavebních zakázek, zde sice mzdový předpis o jejich nenárokovosti výslovně nehovoří, avšak vzorová smlouva o hmotné zainteresovanosti uvádí celou řadu důvodů pro jejich krácení nebo nepřiznání, z nichž některé jsou evidentně závislé na subjektivním posouzení vedoucího pracovníka (např. zda byl počet závad velký, zda byla náprava nedostatků včasná a efektivní apod.). Prostor pro vlastní úvahu se nadřízenému zaměstnanci nabízí i u přenosů ztrát či nedostatečných zisků předchozích staveb do nákladů další realizované stavby.
38. Ještě důležitější jsou ale zjištění, která finanční úřad učinil ohledně toho, jak skutečně probíhala výplata cílových odměn schválených předběžně v kontrolovaném zdaňovacím období (str. 93-94 zprávy o daňové kontrole). Žalobce předložil finančnímu úřadu pro příklad doklady ke dvěma stavebním zakázkám, kde se cílové odměny vyplácely v následujícím zdaňovacím období, a to Fasáda Troja a BD Kavalírka. Úřad zjistil, že výsledná částka vyplacených odměn nekoresponduje s jejich dříve navrženou výší (což by snad ještě bylo možno vysvětlit tím, že část odměn žalobce zaměstnancům podle svého vyjádření zadržuje až do převzetí díla investorem, příp. do uplynutí záruční doby). Z dokladů je nicméně patrné, že žalobce některým zaměstnancům navrženou výplatu odměn nechválil, jiným je snížil. Podobně vyznívají i doklady ke dvěma stavebním zakázkám, u nichž žalobce zaúčtoval odměny pro zaměstnance jako náklad již v předchozím zdaňovacím období a vyplácel je v kontrolovaném zdaňovacím období (str. 115-116 zprávy o daňové kontrole). V jednom z těchto dvou případů finanční úřad zjistil dokonce i to, že žalobce zaúčtoval tytéž odměny do nákladů dvakrát, tedy nejen jako výdaj příštích období ve zdaňovacím období 2009/2010, ale také jako běžný výdaj v kontrolovaném období, kdy je skutečně vyplatil. I tady navíc nekorespondují celkové částky skutečně vyplacených odměn s částkami schválenými, stejně jako je z vyhodnocení zakázek zřejmé, že žalobce výši odměn před jejich výplatou ještě upravoval, tj. některým zaměstnancům je snížil, jiným je nepřiznal vůbec. Z ručně dopsaných poznámek nelze zjistit, na jaké úrovni managementu ani z jakých důvodů žalobce tato rozhodnutí činil. Rozhodně tím však v jednotlivých případech konkrétních zaměstnanců revidoval částku zařazenou do nákladů v předchozím fiskálním roce, což opět svědčí o tom, že rozhodnutí generálního ředitele o vyčlenění celkových částek na odměny měla z hlediska nároku konkrétního zaměstnance na výplatu odměny pouze předběžnou povahu.

39. Předložené doklady ve svém celku nenasvědčují žalobcovu tvrzení, že se zmínkou o nenárokovosti odměn ve svém mzdovém jistil jen pro mimořádné situace, kdy by zaměstnanec například hrubě porušoval pracovní předpisy. Naopak je zjevné, že snížení nebo zamítnutí navržené odměny bylo přinejmenším v případě odměn cílových u žalobce vcelku běžnou praxí a docházelo k němu až při samotném vyhodnocení stavební zakázky. Sám žalobce přitom žádá, aby soud přihlédl k tomu, jak žalobce k odměnám vypláceným zaměstnancům dlouhodobě fakticky přistupoval.
40. Výše shrnutá hlediska považuje soud pro zhodnocení povahy žalobcem účtované částky na odměny zaměstnancům za klíčová. K ostatním argumentům žalobce tak již jen stručně uvádí, že neměl žádnou pochybnost o správné aplikaci práva, proto neměl ani důvod užít výkladové zásady *in dubio pro libertate*. Pokud jde o použití Mezinárodních účetních standardů, to vylučuje přímo ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, č. 2089/2010 Sb. NSS). Žalobcovo srovnání se způsobem účtování daně z příjmů pak pokulhává, neboť jde o závazek vůči státu daný ze zákona, jenž s naprostou jistotou v budoucnu vznikne, a to v předem známé výši, jež není nikterak závislá na ničím subjektivním posouzení či volné úvaze.
41. Soud se dále ztotožnil se žalovaným i v další dílčí otázce, totiž že s ohledem na běh času nebylo možné žalobci jakkoliv kompenzovat fakt, že o odměnách zaměstnancům účtoval podle svého tvrzení dlouhodobě, tj. po řadu let, chybně jako o výdaji příštích období. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že není možné kompenzovat pochybení daňového subjektu v určitém zdaňovacím období zahrnutím příslušné částky do zdaňovacího období jiného, do něhož tato částka časově nenáleží, a to ani ve prospěch státu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 - 74, č. 2721/2012 Sb. NSS, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015 - 78, č. 3487/2016 Sb. NSS), ani ve prospěch daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009 - 65, č. 2263/2011 Sb. NSS). Žalobcem citovaný judikát (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016 - 34) se naproti tomu danou otázkou zabývá je hypoteticky – stěžejní pro posouzení tehdejší věci byl fakt, že stěžovatel nesprávně uplatnil až v roce 2009 náklady na pořízení zboží prodaného již v roce 2008, což v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, a teprve v řízení před soudem začal tvrdit, že i k prodeji došlo až v roce 2009.
42. Z výše citované judikatury vyplývá, že žalobcem požadovaného výsledku by bylo možno dosáhnout jedině tím, že by žalobce podal dodatečná daňová přiznání za ta zdaňovací období, v nichž účtoval o odměnách chybně jako o výdaji příštích období, a v nich by si snížil daňový základ o výdaje na skutečně vyplacené odměny (pochopitelně by si jej však musel také zvýšit o nesprávně zaúčtované výdaje na odměny předběžně schválené). Protože však lhůta pro stanovení daně u předchozího i následujícího zdaňovacího období marně uplynula již před vydáním zprávy o daňové kontrole, zůstává tato možnost jen hypotetická. V kontrolovaném zdaňovacím období, jež bylo díky probíhajícímu řízení o doměření daně jediné dosud otevřeno, nebylo možné kroky navržené žalobcem provést. Především nepřipadalo vůbec v úvahu zařadit do nákladů kontrolovaného období rezervu na odměny (neboť tuto povahu podle názoru soudu, který odůvodnil výše, předběžně schválené odměny měly) tvořenou v předchozím zdaňovacím období. Tato rezerva totiž neměla být vůbec daňově účinná, a jak ukázaly výsledky daňové kontroly, skutečná výše vyplacených odměn se od ní také lišila (byla nižší o odměny zaměstnancům zamítnuté

nebo z různých důvodů snižené). Pokud pak jde o odměny reálně vyplacené zaměstnancům v kontrolovaném období, jejich zařazení do nákladů kontrolovaného období bránil fakt, že žalobce si je (v podobě rezerv) zahrnul do nákladů již ve zdaňovacích obdobích předchozích. Jednalo by se tak o opětovné uplatnění jedné a téže skutečnosti, čemuž brání již žalovaným odkazovaný § 23 odst. 4 písm. d) zákona o dani z příjmů. Soud je přesvědčen, že toto ustanovení, jež hovoří o zahrnování „částek“ do základu daně, je dostatečně obecné na to, aby bránilo nejen dvojímu zdanění téhož příjmu, ale i dvojímu uplatnění téhož výdaje v různých zdaňovacích obdobích. Nicméně zákonodárce ještě odstraňuje jakoukoliv pochybnost v tomto směru v § 24 odst. 1 věta druhá zákona o daních z příjmů, kde výslovně stanoví: *„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.“*

43. Jak již soud avizoval výše, v tomto žalobním bodě přisvědčil žalobci jen v jediné otázce, a totiž ve věci tvorby rezervy na zdravotní a sociální pojištění. Žalobce tvrdí, že si základ daně v kontrolovaném období snížil o částku 9 965 000 Kč, kterou převedl do rezerv, neboť i on měl za to, že ta část odměny zaměstnanců, jež připadá na sociální a zdravotní pojištění, se stává daňově účinnou až okamžikem faktického vyplacení odměny danému zaměstnanci. Správní orgány se s touto otázkou přezkoumatelně nevypořádaly. Finanční úřad pouze lakonicky konstatoval, že uvedená částka není součástí kontrolního nálezu, a to bez jakéhokoliv vysvětlení (str. 95 zprávy o daňové kontrole), ačkoliv žalobce ve svém vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 28. 4. 2017 tento problém popsal (str. 5 vyjádření). Teprve žalovaný se danou námitkou v odvolacím rozhodnutí začal věcně zabývat. Ani on žalobcovy výhrady neshledal opodstatněnými. Prvním důvodem mělo být to, že žalobce nijak nekonkretizoval způsob výpočtu této částky a nekonkretizoval její souvislost s dodatečně doměřenou částkou. Je pravda, že ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění i v odvolání žalobce pouze neurčitě hovoří o „procentním snížení“, aniž by specifikoval, o jaké procento se jedná a z jaké částky je vypočítal. Zároveň nicméně žalovaný i přes tato nedostatečná žalobcova tvrzení dospěl k závěru, že převedená částka se vztahuje pouze k nákladům na roční odměny, nikoliv k nákladům na cílové odměny za stavební zakázky, jež přitom tvořily většinu dodatečně doměřené částky. Přitom žalovaný vůbec nevysvětluje, jak k tomuto závěru došel a z čeho má údajný vztah plynout. Již to samo o sobě způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ostatně žalovaný nebyl schopen svůj myšlenkový postup v této věci osvětlit ani na jednání soudu a omezil se na pouhé čtení svého vyjádření k žalobě, jež ovšem taktéž žádné vysvětlení v tomto směru nenabízí. Nadto ani není zřejmé, proč by tato úvaha měla vést k tomu, že žalovaný ponechá doměřenou daň ze zaměstnaneckých odměn zcela beze změny a nesníží ji alespoň v poměrné části odpovídající ročním odměnám.
44. Vedle toho zatížil žalovaný svůj postup i těžkou procesní vadou. Pro podporu svého názoru totiž dále analyzoval žalobcovo účetnictví, aby rozklíčoval údaj uvedený na řádku 40 jeho daňového přiznání, kde by měla být údajná rezerva v plné výši zahrnuta. Takový postup je racionální a nebylo by mu možno nic vytknout, pokud by se ovšem neodehrál až v odvolacím řízení a bez toho, že by žalobce dostal možnost se k nově učiněným zjištěním vyjádřit. V § 115 odst. 2 daňového řádu je uvedeno, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních

prostředků; obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (srov. k tomu rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 6. 2014, č. j. 15 Af 68/2011 - 94). Takováto výslovná úprava nebyla v daňových předpisech účinných před 1. 1. 2011 výslovně zakotvena, ovšem obdobné pravidlo judikatorně dovozoval již tehdy Nejvyšší správní soud z práva na spravedlivý proces (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 87/2008 - 64). Jakkoliv žalovaný neobstarával v odvolacím řízení zcela nové důkazní prostředky, hodnotil část žalobcova účetnictví, která vůbec nebyla předmětem kontrolního zjištění finančního úřadu. Ve smyslu citované judikatury byl tudíž podle názoru krajského soudu povinen poskytnout žalobci v odvolacím řízení prostor pro oponenturu a vysvětlení, aby dostal svým povinností správně zjistit a stanovit daň (§ 1 odst. 2 daňového řádu), spolupracovat s daňovým subjektem (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a šetřit jeho práva a právem chráněné zájmy (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Výdaje na nedokončenou výrobu

45. Také v tomto žalobním bodu dal krajský soud žalobci za pravdu pouze částečně. Žalobce v první řadě tvrdil, že daňově uznatelné výdaje musí mít časovou souvislost pouze obdobím, v němž se uplatňují, nikoliv již s příjmy, k nimž se vztahují. S tím krajský soud nemůže souhlasit. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů zcela jasně ukládá daňovým subjektům povinnost respektovat „jejich“ věcnou a časovou souvislost v návaznosti na to, že v předchozí části věty hovoří o příjmech a výdajích. Příjmy a výdaje tedy spolu musí věcně a časově souviset, a tato věcná a časová souvislost musí podle citovaného ustanovení nastat v daném zdaňovacím období. Tento výklad, vyžadující souvislost mezi přiznávanými příjmy a uplatňovanými výdaji, ostatně setrvale zastává ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, ze dne 22. 12. 2005, č. j. 1 Afs 148/2004 - 48, či ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, dále též judikaturu citovanou v bodech 36, 37 a 40 napadeného rozhodnutí). V zásadě lze říci, že výdaje následují osud příjmů. Pokud tedy daňový subjekt vynaloží výdaje, ale v daném zdaňovacím období na jejich základě dosud nedosáhl příjmu, neuplatňuje si je daňově účinným způsobem, ale „převede“ je do dalšího období, zpravidla formou zásob či rezerv. Jestliže naopak daňový subjekt již příjmu dosáhl, ale o výdajích nemá ke konci zdaňovacího období doklady nebo jejich přesnou výši dokonce ještě nezná, účtuje o nich již v daném zdaňovacím období formou výdajů příštích období nebo formou dohadných položek. Povinnost „párovat“ výdaje s příjmy platí tedy pro veškeré náklady – to uvádí krajský soud proto, že v daném případě byly předmětem doměření daně jak práce fakturované až v následujícím zdaňovacím období a zaúčtované formou dohadných položek, tak i běžné náklady prokazované fakturami vystavenými v daném zdaňovacím období, přičemž u všech šlo o to, že u nich žalobce podle žalovaného nedoložil jejich souvislost s příjmy v daném zdaňovacím období.
46. S druhou argumentační linií žalobce se krajský soud naproti tomu povětšinou ztotožnil. Stavebnictví je skutečně specifický obor a snaha o dodržení (zejména časové) souvislosti mezi dosaženými výnosy a na ně vynaloženými náklady je tu komplikována tím, že se zpravidla jedná o dlouhodobé zakázky, jejichž realizace často překračuje horizont jednoho účetního, resp. zdaňovacího období. K tomu pak přistupuje fakt, že ve stavebnictví se – s ohledem na velkou finanční náročnost realizovaného díla – zpravidla neúčtuje odběrateli

celá zakázka naráz až po jejím dokončení, nýbrž se fakturuje po částech, a to obvykle buď po jednotlivých dokončených stavebních objektech (je-li možné dílo na takové objekty rozdělit), nebo po jednotlivých etapách (např. dokončení hrubé stavby, dokončení venkovních úprav apod.). Proto nelze na výstavbu hledět stejně jako na „běžnou“ zakázkovou výrobu – bylo by opravdu nemístně zjednodušující požadovat, aby stavební podnik vyúčtoval a daňově uplatnil veškeré náklady vynaložené na provedení stavby díla až poté, co dílo zcela dokončí a odevzdá objednateli. Zjednodušeně řečeno, stavba není totéž co na míru šitý oblek nebo na zakázku malovaný obraz. Ostatně, i Nejvyšší správní soud uvádí, že *„princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných výdajů se zdanitelnými příjmy ... je nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti daňového subjektu a povahou plnění, která poskytuje či přijímá“* (rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77, č. 1307/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt podnikající ve stavebnictví proto musí mít možnost účtovat o nákladech průběžně tak, jak je vynakládá. Pro zajištění časové a věcné souvislosti úplně postačuje požadavek, aby příslušné náklady byly v době, kdy si je daňový subjekt uplatňuje, již součástí fakturace konečnému odběrateli díla a staly se tak součástí zdanitelných výnosů. O takovýchto nákladech není třeba účtovat jako o nedokončené výrobě – tento účetní režim se uplatní pouze u těch vynaložených nákladů, jež dosud nebyly odběrateli vyfakturovány.

47. Až potud se žalobcova argumentace s názory žalovaného nijak nerozchází, neboť on sám v napadeném rozhodnutí vychází z toho, že pokud by žalobce skutečně vykazované náklady na poddodávky „přefakturoval“ v tomtéž zdaňovacím období investorovi stavby, šlo by o výdaje daňově uznatelné (to jednoznačně vyplývá z bodů 143, 159 a 168 napadeného rozhodnutí). Těžiště právního sporu však leží ve dvou rovinách. Za prvé, podle správních orgánů se žalobci nepodařilo v daňovém řízení fakturaci uplatněných nákladů na investora prokázat. Finanční úřad i žalovaný mají totiž za to, že není možné, aby žalobce fakturoval investorovi takové dodávky, které ještě sám od subdodavatele formálně nepřevzal (bod 163 napadeného rozhodnutí). Žalobce naopak právě v tomto spatřuje další specifikum stavebnictví jako podnikatelského oboru. A za druhé, podle správních orgánů se konečnému odběrateli zásadně fakturují veškeré (i režijní) náklady výroby (str. 108 zprávy o daňové kontrole), proto u nich měl žalobce povinnost prokázat, že k fakturaci na investora stavby došlo. Jestliže tak neučinil, měl povinnost je podle účetních předpisů zahrnout do zásob nedokončené výroby (body 161, 162, 164 a 173 napadeného rozhodnutí). Žalobce se naopak domnívá, že režijní náklady investorovi fakturovat nelze, tudíž u nich ani není možné prokázat časovou a věcnou souvislost s dosaženými příjmy tímto způsobem. Součástí nedokončené výroby se podle žalobce režijní náklady nestávají, resp. výklad účetních předpisů je v tomto ohledu nejednoznačný.
48. Pokud jde o první sporný bod, žalobce má podle krajského soudu pravdu. Nelze zpochybňovat předložené faktury, kterými žalobce jako generální dodavatel stavby vyúčtoval určité práce investorovi, jen proto, že v době jejich vystavení ještě žalobce protokolárně nepřevzal od svých poddodavatelů příslušné dodávky či na ně od poddodavatele neobdržel fakturu. Stavební výroba nepodléhá stejným striktně formálním pravidlům jako činnost úřední. Strany mají volnost v tom, jak si své vztahy smluvně upraví, nadto řada věcí se řídí pouhou zvyklostí nebo tím, jak si strany vzájemné jednání v průběhu stavby neformálně nastaví. Je tedy zcela představitelné, že hlavní dodavatel stavby se těší takové důvěře svého odběratele, že pokud označí určité práce za dokončené, odběratel mu je bez dalšího uhradí a spoléhá se na to, že v případě potřeby

zajistí dodavatel odstranění i později zjištěných vad či nedodělků. Takovéto nastavení vztahů může vyplývat z dobrých zkušeností z dřívější spolupráce obou subjektů, z vynikajících referencí nebo jen z pouhého renomé, jemuž se hlavní dodavatel stavby ve svém oboru těší. Tam, kde vztah důvěry není tak pevný, může samozřejmě předávání dílčích objektů či etap probíhat podle mnohem striktnějších pravidel – investor bude mít svůj technický dozor, který za něj bude kontrolovat z hlediska kvality každou jednotlivou dílčí dodávku a neumožní její proplacení hlavnímu dodavateli, dokud nebudou prokazatelně odstraněny veškeré vady a nedodělky, které jim technický dozor jménem investora vytkl. Ani v tomto scénáři však nelze vyloučit – byť to není příliš pravděpodobné – že požadavky generálního dodavatele na kvalitu prací odvedených subdodavatelem budou striktnější než požadavky investora či jeho technického dozoru, a že tudíž k předání díla investorovi dojde dříve (a za jiných podmínek) než k jeho protokolárnímu převzetí a potvrzení generálním dodavatelem. V každém případě však investor nemá sebemenší důvod zajímat se o to, zda poddodavatel již vystavil generálnímu dodavateli fakturu na subdodávku, neboť do smluvního vztahu mezi hlavním dodavatelem a jeho poddodavatelem mu nepřísluší jakkoliv vstupovat a není to ani v jeho zájmu. Podstatné pro uhrazení faktury investorem bude vždy pouze to, zda (a případně v jaké kvalitě) byly deklarované práce skutečně provedeny.

49. Tomuto náhledu nikterak nebrání dosavadní judikatura správních soudů citovaná v bodech 36, 37 a 40 napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud zde řešil případ, kde panovaly pochybnosti o tom, zda vůbec žalobce tvrzené náklady vynaložil, nikoliv o jejich „spárování“ s příslušnými výnosy (rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009 - 64). Soudy krajské se pak vyjadřovaly k tvorbě nedokončené výroby v situaci, kdy developer prodával konečným odběratelům až dokončené rodinné domy, aniž by docházelo k průběžné fakturaci díla, čímž se jeho činnost blížila „běžné“ zakázkové výrobě (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2017, č. j. 3 Af 55/2015 - 45), příp. kde se dílčí přeučtování nákladů investorovi stalo sporným proto, že k němu buďto nedošlo vůbec, nebo k němu došlo v odlišném rozsahu a za odlišné ceny, než vyplývalo ze subdodavatelských faktur (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 29/2011 - 31).
50. Z hlediska výše vytyčených premis vnímá krajský soud některé části odůvodnění napadeného rozhodnutí jako zkratkovité a nepřesvědčivé. Žalovaný potvrdil úvahy finančního úřadu, jenž své závěry v některých případech vystavěl pouze na konstatování, že „nelze předpokládat přijetí odpovědnosti zaměstnance investora za práce, které nebyly skutečně provedeny“, přičemž za datum provedení prací považoval až podpis předávacího protokolu, příp. vystavení faktury poddodavatelem. Takto jednoduše nelze důkazní prostředky předložené žalobcem zpochybnit. Finanční úřad by musel prokázat (např. výsledkem odpovědných zaměstnanců jednotlivých investorů), že skutečně byly v daném případě dodavatelsko-odběratelské vztahy nastaveny tak, že vylučovaly převzetí a proplacení prací investorem, pokud nebyly tyto práce řádně převzaty od poddodavatele. Na druhou stranu, tímto „neduhem“ ve skutečnosti trpí jen velmi malá část neuznaných nákladových položek, jak krajský soud podrobně osvětlí níže. Žalobce tak v tomto bodě sice dosáhl před krajským soudem vítězství z hlediska právního, je to však vítězství Pyrrhovo, jež bude mít jen malý dopad na výši doměřené daně.
51. Ke druhému spornému bodu lze konstatovat, že ohledně nutnosti fakturovat veškeré náklady odběrateli je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. I zde se primárně jedná

o otázku, která se nachází v režimu smluvní svobody stran dodavatelsko-odběratelského vztahu. Nelze proto obecně říci, že by měl každý dodavatel vždy povinnosti vyúčtovat svému odběrateli veškeré vynaložené náklady. Je naopak věcí jeho obchodního rozhodnutí, zda tak učiní, nebo zda určitou část nákladů ponese sám ze svého. To se podle názoru krajského soudu vztahuje jak na náklady nepřímé (režijní), tak na náklady přímé (jednicové). Zejména u nepředpokládaných víceprací, jež vznikly špatným odhadem před uzavřením smlouvy, či u odstraňování vad díla, jež mají původ v nesprávném postupu v průběhu výstavby, může dodavatel vyhodnotit, že nemá dostatečnou smluvní oporu, případně ani zájem, požadovat po investorovi jejich proplacení. Proto, pokud žalobce u některých položek tvrdil, že spojitost s výnosy nemůže prokázat, jelikož jde o náklady, které investorovi nebyl oprávněn fakturovat (přičemž tuto negativní skutečnost, tedy neprovádění fakturace, lze z povahy věci jen obtížně prokázat), musel by správce daně toto jeho tvrzení důvodně zpochybnit (např. textem smlouvy o dílo, jež s těmito náklady v ceně díla počítá). Neučinil-li tak, měl podle krajského soudu vysvětlit, v jakém zdaňovacím období si byl daňový subjekt oprávněn takovéto „nefakturovatelné“ náklady uplatnit – zda v tom, ve kterém mu vznikly (tedy kdy pro něj subdodavatel provedl práci), nebo v tom, kdy dosáhl jim odpovídajících příjmů (pokud je schopen prokázat jejich věcnou souvislost s určitou etapou či stavebním objektem), případně až po úplném dokončení stavební zakázky (možné mohou být i různé varianty s tím, že volba jedné z nich závisí na uvážení daňového subjektu). Takovéto vysvětlení v napadeném rozhodnutí chybí – zdá se, že žalovaný vystačil se zjednodušující úvahou, že veškeré náklady (včetně výrobní režie) se podle účetních předpisů zahrnují do nedokončené výroby. To ale platí pouze tam, kde je k její tvorbě důvod. Neúčtuje-li dodavatel podle svého svobodného obchodního rozhodnutí určitou část nákladů vůbec odběrateli, nebyl by schopen se v tomto úvahovém schématu určitých nákladů v podobě nedokončené výroby účetně „zbavit“ (resp. daňově si je uplatnit) nikdy.

52. Stejně jako v předchozím případě je ale nutno říci, že nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného a potažmo i finančního úřadu bude mít faktický dopad jen do malého počtu doměřených položek. Ve většině případů totiž správní orgány založily své závěry na důkladné analýze důkazní situace a tvrzení žalobce shledaly nevěrohodnými ze zcela jiných důvodů, než vůči kterým zaměřuje v žalobě svou argumentaci. Velmi často například nejsou práce, které měly podle žalobce proběhnout v kontrolovaném zdaňovacím období, zapsány ve stavebním deníku (tyto deníky žalobce nedodal, proto si je finanční úřad opatřil od jeho smluvních partnerů). V jiných případech zase z důkazů předložených žalobcem vyplývá, že nejen k převzetí díla od subdodavatele, ale i k jeho provedení mělo dojít až po jeho údajné fakturaci investorovi, což je jen těžko uvěřitelné.
53. Krajský soud nyní stručně shrne jednotlivé případy, kdy měl podle žalovaného žalobce účtovat o nedokončené výrobě namísto toho, aby si dané výdaje uplatnil jako daňově účinné v kontrolovaném zdaňovacím období.
54. Zakázka Villa Sekyra (viz str. 51-54, 97-100 zprávy o daňové kontrole, bod 170 napadeného rozhodnutí): U dodavatele C.s vyplývá ze soupisu provedených prací, že proběhly až v dubnu 2011, tedy až v následujícím zdaňovacím období. U dodavatele . je předložená faktura přijatá řádově nižší než vytvořená dohadná položka a o údajných zednických pracích, jež měly být podle žalobce vykonány v listopadu a prosinci 2010, není ve stavebním deníku žádný záznam. Ani u dodavatele B. není ve stavebním deníku o údajných úpravách okolí staveniště žádný záznam. U dodavatele IN AV vyplynulo

ze zjišťovacího protokolu a soupisu provedených prací, že dodávka byla uskutečněna až v prosinci 2012, tedy až v následujícím zdaňovacím období. U dodavatele STIS je hodnota prací vyznačených žalobcem v soupisu k přijaté faktuře podstatně nižší než vytvořená dohadná položka, jejich popis neodpovídá pracím vyznačeným v soupisu prací k faktuře vydané a ve stavebním deníku nejsou tyto práce průběhu v prosinci 2010, kdy mělo probíhat jejich dokončování, vůbec zachyceny. Všechny tyto argumenty vnímá krajský soud jako přesvědčivé a žalobce se k nim v žalobě nijak nevyjadřuje.

55. Zakázka ICT Zlín (str. 54-55, 100 zprávy o daňové kontrole, bod 171 napadeného rozhodnutí): U této zakázky se postoj žalobce vyvíjel, neboť zpočátku uznával, že souvislost s příjmy dosaženými v kontrolovaném období není schopen doložit a zpochybňoval pouze výši nákladů, která na něj s ohledem na míru jeho účasti ve sdružení připadala. Finanční úřad opřel svůj závěr, že uplatněné náklady se nepodílely na tvorbě výnosů v kontrolovaném období, zejména o fakt, že k jejich rozúčtování na druhého člena sdružení v kontrolovaném období nedošlo. V odvolacím řízení však žalobce doložil, že tomu tak bylo, a vedle toho namítl, že se tyto náklady vztahovaly k danému fiskálnímu roku. Žalovaný sice doměřenou daň poměrně snížil, avšak z věcného hlediska závěry finančního úřadu nijak nerevidoval, ani je sám nijak nedoplnil. Výsledné rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné z důvodů výše uvedených – není zřejmé, v jakém zdaňovacím období si měl žalobce tyto náklady správně uplatnit. Žalobce o nich hovoří jako o režii, jež se zpravidla užívá jako synonymum nepřímých nákladů, byť jde v tomto případě nepochybně o přímé (jednicové) náklady přiřaditelné konkrétní stavební zakázce pro Univerzitu Tomáše Bati. Žalobce tím ale zjevně míní poukázat na fakt, že je nehodlal vyúčtovat odběrateli, ale jednalo se o náklady, jež měly jít za účastníky sdružení. Pak je otázkou, zda je zcela oprávněně nevykázal jako daňově uznatelné výdaje v tom zdaňovacím období, kdy mu fakticky vznikly.
56. Zakázka Terežín (str. 55-59, 100-102 zprávy o daňové kontrole, bod 172 napadeného rozhodnutí): U dodavatele MAC fakturoval žalobce předmětné práce investorovi až v dubnu 2011, tedy v následujícím zdaňovacím období. U dodavatele FERKL finanční úřad neuvěřil žalobci, že předmětem doložené fakturace na investora v prosinci 2010 mohly být práce, které byly podle protokolu o předání a převzetí díla zahájeny až 20. 1. 2011. U dodavatele INNASTAV nebyly žalobcem vykazované práce zaznamenány ve stavebním deníku (který končí 18. 1. 2011) a podle finančního úřadu z faktury přijaté nevyplývalo, že by mělo jít o odstraňování vad a nedodělků, jak tvrdil žalobce, když vysvětloval, proč nemohl tyto práce vyfakturovat investorovi stavby. U dodavatele ESTO Cheb finanční úřad neuvěřil žalobci, že předmětem doložené fakturace na investora v listopadu 2011 mohly být práce, které byly podle protokolu o předání a převzetí díla zahájeny až 10. 1. 2011. Pokud jde o souhrnnou námitku žalobce, že drtivá většina této zakázky byla vyfakturována investorovi do konce roku 2010 a že součet neuznaných nákladů výrazně převyšuje nevyfakturovaný zbytek ceny díla, žalovaný k tomu s odvoláním na zjištění finančního úřadu uvedl, že tento stav je vysvětlitelný uzavíráním dodatků ke smlouvě o dílo, zejména dodatku č. 9 ze dne 26. 1. 2011. Všechny tyto argumenty vnímá krajský soud jako přesvědčivé a žalobce se k nim v žalobě nijak nevyjadřuje.
57. Zakázka Sluneční věž (str. 59-63, 102-106 zprávy o daňové kontrole, bod 173 napadeného rozhodnutí): U dodavatele STAVOMAK byly práce podle zjišťovacího protokolu provedeny až v dubnu 2011, tedy v následujícím zdaňovacím období, a nadto fakture

vystavené investorovi 28. 2. 2011 odpovídají dobou plnění i cenou jiné práce od téhož dodavatele fakturované žalobci v lednu a únoru 2011. U dodavatele STIS proběhly práce odpovídající dohadné položce podle zjišťovacích protokolů v dubnu a červnu 2011, tedy v následujícím zdaňovacím období, a nadto předložené faktury vydané odpovídají dobou plnění i cenou jiné práce od téhož poddodavatele fakturované žalobci v listopadu 2010. U dodavatele TRIVEL zpochybnil finanční úřad fakturaci investorovi 31. 12. 2010 a 28. 2. 2011 jen s odkazem na to, že žalobce dílo od dodavatele převzal až dne 9. 4. 2011 po odstranění vad a nedodělků, ačkoliv podle závěrečného protokolu došlo k dokončení díla již dne 9. 9. 2010. U dodavatele PKI neodpovídá druh prací uváděný žalobcem a fakturovaný subdodavatelem druhu prací fakturovaných investorovi. U dodavatele PECHA finanční úřad neuvěřil žalobci, že předmětem doložené fakturace na investora v prosinci 2010 a únoru 2011 mohly být práce, které byly podle zjišťovacího protokolu provedeny až v březnu 2011 a jejich hodnota byla výrazně nižší, než co žalobce fakturoval investorovi. Většinu těchto argumentů vnímá krajský soud jako přesvědčivou – jedinou výjimku představuje zjištění u dodavatele TRIVEL, které je založeno jen na datu fakturace a ignoruje datum provedení díla vyplývající ze závěrečného protokolu, ačkoliv v jiných případech finanční úřad právě na základě těchto protokolů zpochybnil souvislost poddodávek s fakturací na investora. Žalobce se k vytýkaným nesrovnalostem v žalobě opět nijak nevyjadřuje – jedinou výjimkou je dodavatel PKI, kde žalobce nově upřesňuje, že se jednalo o režijní náklady, jež investorovi nefakturoval, což je ale v zásadním rozporu s tím, co tvrdil a neúspěšně se snažil doložit v daňovém řízení, protože k tomu soud nemůže přihlížet (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 94/2016 - 34).

58. Zakázka Chata Bystrc (str. 64-65, 106 zprávy o daňové kontrole, bod 174 napadeného rozhodnutí): U obou dodavatelů uplatnil žalobce dohadné položky, ale na rekapitulaci k faktuře vydané (tj. na investora) figurují položky, které daleko spíše odpovídají pracím, jež subdodavatelé vyfakturovali žalobci již v kontrolovaném zdaňovacím období (u dodavatele K.-N. odpovídá zcela přesně částka na obou fakturách, u dodavatele Stoline není korelace tak jednoznačná, ale celková částka fakturovaná poddodavatelem je vyšší než částka uvedená na rekapitulaci pro investora). Tyto argumenty vnímá krajský soud jako přesvědčivé a žalobce se k nim v žalobě nijak nevyjadřuje.
59. Zakázka Pivovar Černá Hora (str. 65-67, 107 zprávy o daňové kontrole, bod 175 napadeného rozhodnutí): U dodavatele SaunaTop zpochybnil finanční úřad fakturaci investorovi dne 10. 3. 2011 jen s odkazem na to, že žalobce dílo od dodavatele převzal až dne 28. 3. 2011, ačkoliv podle závěrečného protokolu došlo k dokončení díla již dne 30. 11. 2010. Toto je druhý případ, kdy jsou závěry finanční správy založeny jen na datu fakturace a ignorují datum provedení díla vyplývající ze závěrečného protokolu, protože jde o závěr nepřezkoumatelný.
60. Zakázka CETOCOEN (str. 67-72, 107 zprávy o daňové kontrole, bod 176 napadeného rozhodnutí): U dodavatele ELZAS zpochybnil finanční úřad účtování dohadné položky jen proto, že žalobce dané práce nefakturoval investorovi, ačkoliv žalobce vysvětlil, že šlo z jeho pohledu o režijní náklady na elektronické zabezpečení staveniště, které investorovi účtovat nemohl. U dodavatele Klika-BP finanční úřad neuvěřil žalobci, že předmětem doložené fakturace na investora dne 11. 3. 2011 mohly být práce, které byly podle závěrečného protokolu o předání a převzetí díla zahájeny až 14. 3. 2011. U dodavatele Luwex finanční úřad na základě analýzy smlouvy o dílo neuvěřil žalobci, že součástí

doložené fakturace na investora dne 11. 3. 2011 k milníku č. 5 (milníky v tomto případě představují etapy stavby) mohly být práce, které svou povahou do daného milníku nespadaly, ale představovaly přípravu pro jeden z následujících milníků. Většinu těchto argumentů vnímá krajský soud jako přesvědčivou – jedinou výjimku představuje zjištění u dodavatele ELZAS, které je založeno jen na tom, že žalobce nedoložil fakturaci investorovi, ačkoliv žalobce vysvětlil, proč je investorovi vyúčtovat nemohl. Jak bylo řečeno výše, krajský soud nesdílí názor, že žalobce by snad byl povinen přeúčtovat na investora veškeré své náklady a postrádá vysvětlení ze strany žalovaného, v jakém zdaňovacím období si tedy měl správně žalobce takovéto „nefakturovatelné“ náklady uplatnit.

VI. Závěr a náklady řízení

61. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Pokud jde o údajné snížení částky určené na zaměstnanecké odměny o rezervu na sociální a zdravotní pojištění, jež do nákladů podle žalobce nevstoupila, žalovaný musí znovu posoudit, zda tento argument odůvodňuje snížení doměřené daně o celou částku tvrzenou žalobcem, o její poměrnou část nebo zda pro takové snížení nedává důvod vůbec. Jestliže doměřenou daň nesníží, musí jasně odůvodnit, zda tak činí jen proto, že žalobce neunesl své břemeno tvrzení a nevysvětlil, z jakého důvodu danou částku do rezerv převedl a z čeho odvodil její výši, nebo zda žalovaný na základě dokazování provedeného v odvolacím řízení dospěl k závěru, že ke snížení žalobcem uplatněných nákladů o tuto částku ve skutečnosti vůbec nedošlo – v takovém případě ovšem musí dát žalobci možnost se k novým zjištěním v odvolacím řízení vyjádřit. Co se týká tzv. nedokončené výroby, ve čtyřech případech bude muset žalovaný argumentaci finančního úřadu doplnit, neboť jím převzaté závěry jsou nepřezkoumatelné. V případě zakázek Sluneční věž (dodavatel TRIVEL) a Pivovar Černá Hora (dodavatel SaunaTop) nelze při posuzování vztahu nákladů k výnosům fakturovaným investorovi stavby vycházet jen z data převzetí provedených prací, ale je třeba zohlednit jejich skutečné dokončení vyplývající z příslušných protokolů. V případě zakázek ICT Zlín a CETOCOEN (dodavatel ELZAS) je třeba reagovat na námitku žalobce, že nemohl dané práce vyfakturovat investorovi, neboť na to neměl ze smlouvy právo, a není tedy v jeho možnostech prokázat souvislost s konkrétním dosaženým příjmem. Nevyvrátí-li žalovaný tuto argumentaci, musí uvážit, zda v takovém případě jediným kritériem pro daňové uplatnění takovýchto nákladů nemá být hledisko časové (tedy ve kterém zdaňovacím období vznikly).
62. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč, a dále v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující tyto náklady vyčíslila na 35 531,25 Kč. Soud však neuznal jako úkon právní služby podání ze dne 31. 10. 2018 (č. l. 101 soudního spisu), neboť šlo o pouhé doplnění žalobní argumentace s návrhem na přiznání odkladného účinku, přičemž žalobci nic nebránilo učinit je spolu se žalobou a bylo jen věcí jeho volby, že tak učinil samostatným podáním,

a dále soud neuznal ani podání ze dne 17. 12. 2018 (č. 1. 151 soudního spisu), neboť šlo o pouhé jednověté sdělení, že žalobce nesouhlasí rozhodnutím bez jednání neobsahující žádný skutkový ani právní rozbor ve věci samé. Zástupce strany žalující tedy učinil celkem 4 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného ze dne 30. 7. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na soudním jednání dne 7. 1. 2021 nepřekračující 2 hodiny [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč, a dále náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč. Protože zmocněný advokát je plátcem DPH (č. 1. 222 soudního spisu), zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 16 456 Kč (4 x 4 114 Kč).

63. V souvislosti s účastí na jednání dále náleží náhrada cestovních výdajů vypočítaných na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Advokátní kancelář má sídlo na adrese Na Bělidle 15, Praha 5, jednání krajského soudu se konalo v jeho sídle na adrese Rooseveltova 16 v Brně. Advokát doložil výtiskem ze serveru maps.google.com, že délka trasy je 422 km (2 x 211 km). Za každý 1 km jízdy se podle § 157 odst. 3 zákoníku práce přiznává základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí u osobních silničních motorových vozidel podle § 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce nejméně 4,20 Kč, aktuálně ji však na hodnotu 4,40 Kč zvyšuje § 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen „vyhláška“). Soud proto zvolil tuto hodnotu a dospěl k částce 1 856,80 Kč (422 x 4,40 Kč). Pokud jde o výdaje na pohonné hmoty, podle technického průkazu předloženého advokátem je palivem použitého vozidla benzín 98 oktanů a jeho kombinovaná spotřeba pro městský a mimoměstský provoz u daného vozidla činí 9,8 l/100 km (§ 158 odst. 4 zákoníku práce ve spojení s příslušnými evropskými předpisy). Advokát neprokázal cenu nakoupených pohonných hmot žádným dokladem, proto soud tuto cenu určil v souladu § 158 odst. 3 zákoníku práce odkazem na § 4 písm. a) vyhlášky, dle kterého činí 31,50 Kč/1 l. Jako náhrada za pohonné hmoty tak přísluší částka 1 302,70 Kč (41,365 x 31,50 Kč; zaokrouhlo na haléře). Za účast na jednání je nutno dále přiznat náhradu za promeškaný čas advokáta strávený cestou do místa jednání a zpět podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, a to ve výši 100 Kč za každou započatou půlhodinu. Doba jedné cesty činí podle výtisku trasy ze serveru maps.google.com předloženého advokátem 4 hod 34 min, soud proto přiznal podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu náhradu ve výši 1 000 Kč (10 x 100 Kč). Celkem tedy v souvislosti s jednáním přísluší náhrada ve výši 4 159,50 Kč, po započtení DPH ve výši 21 %, tj. ve výši 873,50 Kč (zaokrouhlo na haléře), jde o částku 5 033 Kč.
64. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 21 489 Kč a výše soudních poplatků 4 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 25 489 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. 1. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu