



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 838/6, Brno
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, čj. 34989/21/5200-11432-709409

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nesplicené 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 ze dne 27. 6. 2018, čj. 29221/18/5200-11432-701175, jež žalobce úspěšně napadl u Krajského soudu v Brně. Rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, čj. 30 Af 83/2018 - 227 (dále též „předchozí rozsudek“) krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobci dal ovšem za pravdu jen v některých žalobních bodech.

2. Žalovaný následně rozhodnutím označeným v záhlavní (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) část odvolacích námitek uznal a doměřenou daň snížil na 8 085 640 Kč a přiměřeně tomu snížil i stanovené penále. Proti tomu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 18. 11. 2021.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. V první řadě nesouhlasí s názorem krajského soudu v otázce uplynutí lhůty pro stanovení daně, uvedeným v předchozím rozsudku. Za okamžik rozhodný pro určení relevantní právní úpravy pro stanovení daně považuje žalobce i nadále první den zdaňovacího období. V jeho případě to bylo datum 1. 4. 2010 a správu daní k tomuto dni upravoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nelze proto vycházet z prvního dne, kdy uplynula lhůta pro stanovení daně, jak chybně určil krajský soud. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, nabyly účinnosti až 1. 1. 2011 a na žalobcův případ nedopadají. Pravidlo o stavení lhůty kvůli mezinárodnímu dožádání vyplývalo z § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., přičemž tento předpis neobsahoval žádné přechodné ustanovení (na rozdíl od daňového řádu). S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2016, čj. 4 As 1/2015 - 40, žalobce uzavírá, že pokud hmotněprávní úprava lhůty neobsahuje přechodné ustanovení, je nutno odmítnout jakoukoliv formu retroaktivity. Na žalobcův případ tak dopadá jen zákon o správě daní a poplatků, a od 1. 1. 2011 též § 148 daňového řádu.
4. Dále žalobce vysvětluje, proč neúčtoval úroky do výnosů u úvěru, který poskytl společnosti realizující developerské projekty na Ukrajině. Dávno před splatností dluhu žalobce věděl, že dluh mu ukrajinská společnost nesplatí. Od roku 2009 mu na úrocích nezaplatila nic. Šlo o nedobytnou pohledávku, což vyplývalo i z žalobcova účetnictví - v roce 2009 vytvořil opravnou položku ve výši 50 % a v roce 2010 ve výši 100 %. Mezinárodní dožádání na ukrajinského dlužníka tyto skutečnosti nijak nevyvrací, jeho tvrzení se rozchází s platbami dle bankovních výpisů a finanční úřad mu věří více než žalobci. Žalobce sice s dlužníkem uzavřel v roce 2012 dohodu, což ale vůbec nevypovídá o dobytnosti pohledávky v roce 2010. Předmětem daně by se neměl stát ryze imaginární příjem vzešlý jen z aplikace účetních předpisů.
5. Co se týká zaměstnaneckých odměn, žalobce jich vyplatil celkem tři druhy - za zdárné ukončení jednotlivých stavebních zakázek ve výši 19 060 000 Kč, za přispění k dosažení hospodářského výsledku ve výši 4 000 000 Kč a zaměstnancům držícím zaměstnanecké

akcie ve výši 5 000 000 Kč. U prvních dvou odměn žalobce uznává své pochybení. V případě odměny držitelům akcií však žalobce namítá, že ji žalovaný vypořádal velmi stručně a v této části je tak rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Finanční úřad měl zpočátku názor, že jde o zvláštní druh pracovněprávní odměny (str. 29 zprávy o daňové kontrole), ale následně své stanovisko bez odůvodnění přehodnotil tak, že šlo o skrytou dividendu (str. 94 zprávy o daňové kontrole). Žalobce s tím v žádném případě nesouhlasil. Podle žalobce jde o pracovněprávní odměnu, která sice nevyplývala ze mzdového předpisu, ale z rozhodnutí generálního ředitele o poskytnutí odměny. Tím se podle žalobce stala tato odměna nárokovou složkou mzdy (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, sp. zn. 31 Af 128/2010). Stejně tak je druhotné, zda částka 5 000 000 Kč byla rozdělena jednotlivým zaměstnancům dle plánu, nebo zda došlo k přesunům (za dodržení pravidla, že pokud se u někoho odměna snížila, u jiného zaměstnance se zvýšila). Žalobce též namítá, že správce daně u něj v minulosti prováděl daňovou kontrolu daně z příjmů a mimo jiné kontroloval též odměňování zaměstnanců. Žádné pochybení neshledal, což v žalobci založilo legitimní očekávání. I to žalovaný vypořádal nepřezkoumatelně.

6. Současně se žalobce domnívá, že pokud šlo o koncepční selhání na jeho straně, měl žalovaný celou věc spravedlivě vyřešit tím, že zohlední žalobci v nákladech odměny uplatněné (nesprávně) v předešlém zdaňovacím období a vyplacené reálně v daňovém období kontrolovaném. Šlo totiž podle názoru žalovaného ve skutečnosti o náklady řešeného zdaňovacího období. Podle žalovaného to vylučuje § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 24 odst. 1 věta druhá téhož zákona. Podle žalobce však tato ustanovení nejsou přílehlavá. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů dopadá na příjmy/výnosy (tedy položky podléhající dani), nikoliv na náklady, které snižují daňový základ. Ani § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neobstojí, neboť dopadá pouze na výdaje, nikoliv na náklady. Zmíněné ustanovení striktně rozlišuje výdaje a náklady, a věta druhá, kterou žalovaný použil, hovoří jen o výdajích. Žalovaný měl anulovat rozpouštění částky 9 543 000 Kč zvyšující základ daně a tím snížit daňový základ.
7. Poslední žalobní bod se věnuje účtování nedokončené výroby u jednotlivých zakázek. V rámci řízení po rušícím rozsudku krajského soudu žalovaný ze sedmi nedokončených projektů dva uznal. Projekty Villa Sekyra a Chata Bystrc žalobce nebude rozpitvávat a zaměří se na zbylé tři projekty, které žalovaný neuznal. Obecně však nesouhlasí s názorem žalovaného, že žalobce nemůže investorovi fakturovat něco, co ještě nepřevzal od subdodavatele. Tento názor absolutně ignoruje realitu stavebnictví v letech 2010 a 2011, kdy byl tento obor v těžké krizi. Bylo naprosto běžné, že se subdodavatelé ocitali v situaci, kdy pozdržováním převzetí odvedené práce fakticky uvěřovali své odběratele z řad velkých společností. To je běžné dodnes. Celou situaci pak komplikují veřejní investoři, kteří často musí peníze utratit v určeném termínu, jinak jim hrozí, že budou muset navrátit peníze do státního rozpočtu.
8. Zaprvé jde o projekt Terezín. Odběratelem této zakázky bylo Národní muzeum a žalovaný požadoval, aby dohady nákladů od 4 dodavatelů (FERKL, s. r. o., INNASTAV, spol., s. r. o., MAC, spol., s. r. o. a Esto Cheb, s. r. o.) byly skrze nedokončenou výrobu přesunuty do následujícího období. V tomto následujícím období však byla vystavena pouze jediná faktura v částce 920 000 Kč (datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 4. 2011) za plnění od společnosti MAC. Jiná fakturace neproběhla

a šlo o poslední úhradu z celkové ceny díla v hodnotě cca 228 mil. Kč. Souvislost nákladů s výnosy v následujícím zdaňovacím období byla pouze u dodavatele MAC, zatímco u ostatních dodavatelů tato souvislost chybí. Je dána jen s kontrolovaným obdobím. Žalobce nerozumí tomu, proč má skrze nedokončenou výrobu uměle přesouvat náklady, které v dalším roce již nejsou spojeny s žádnými výnosy? Žalovaný stále vychází z mylné představy, že investorovi nelze fakturovat něco, co prozatím nebylo provedeno. S tím ovšem žalobce nesouhlasí. Zprvė šlo částečně o nedodělky a opravy, zadruhé poukazuje žalobce na specifickou povahu investora napojeného na veřejné rozpočty, který musí utratit peníze před koncem kalendářního roku.

9. Zadruhé šlo o projekt Sluneční věž Karlín - Praha, u nějž žalovaný neuznal dohadné položky vztahující se ke třem dodavatelům (STAVOMAK, STIS, PECHA). Práce odvislé od těchto dodavatelů žalobce v předmětném období vyfakturoval investorovi. Dle akruálního principu pak žalobce zaučtoval i náklady na tyto položky formou dohadu. Žalovaný vedl dokazování k prokázání toho, kdy skutečně byly práce těmito dodavateli provedeny. Žalobce proto navrhl důkaz šetřením či výsledkem dodavatelů, kteří dosud nebyli v řízení slyšeni. Tyto návrhy však žalovaný odmítl s tím, že nic nového nemohly přinést a skutkový stav je zjištěn dostatečně. Tímto žalobce lišil možnosti prokázat své tvrzení a unést důkazní břemeno. Práce od dodavatele PECHA navíc žalobce v předmětném období nejen převzal, ale i přefakturoval na investora.
10. Posledním je projekt CETOCOEN Brno, který se podobá projektu Terezín - též investor napojený na veřejné rozpočty. Proto investor proplatil práce, které žalobce od svého dodavatele ještě formálně nepřevzal, nebo které dodavatel nestihl udělat. A protože žalobce řádně doložil fakturaci na investora, mohl se dovolávat akruálního principu. Žalovaný však tyto náklady odmítl s argumentací, že žádný investor nezplatí něco, co ještě není v den protokolované obhlídky řádně subdodavately předáno či doděláno.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
13. Žaloba **není důvodná**.
14. Projednávaný případ řeší krajský soud podruhé. Žalovanému jeho původní rozhodnutí zrušil a vrátil k dalšímu řízení ze dvou hlavních důvodů. Za prvé se měl žalovaný znovu zabývat snížením částky určené na zaměstnanecké odměny o rezervu na sociální a zdravotní pojištění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uznal žalobcovu argumentaci a snížil základ daně (bod 141 napadeného rozhodnutí). Za druhé měl žalovaný znovu posoudit náklady vynaložené na čtyři projekty (Sluneční věž, Pivovar Černá Hora, ICT Zlín a CETOCOEN), za které žalobci doměřil daň, neboť jeho závěry shledal krajský soud nepřezkoumatelnými. Z těchto čtyř nakonec žalovaný uznal zcela náklady vynaložené na projekty ICT Zlín (bod 241 napadeného rozhodnutí) a Pivovar Černá Hora (bod 280 napadeného rozhodnutí). U projektů Sluneční věž (bod 266 napadeného

rozhodnutí) a CETOCOEN (bod 308 napadeného rozhodnutí) pak žalovaný uznal žalobcovy náklady pouze zčásti.

Nepřezkoumatelnost

15. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Žalobce své námitky stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí zaměřil na to, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s otázkou odměn zaměstnancům držícím akcie.
16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a konstatuje, že žalovaný se s odměnami zaměstnanců vypořádal přezkoumatelně. V bodech 84-133 napadeného rozhodnutí se žalovaný podrobně zaměřil na analýzu mzdových předpisů žalobce. V bodech 98-100 zkoumal dokumenty, kterými chtěl žalobce prokázat rozhodnutí o odměnách, tedy nárokovost odměny. Námitka je proto nedůvodná.

Mezinárodní dožádání a daňová prekluze

17. Námitku prekluze lhůty pro stanovení daně vznesl žalobce již v původním řízení a krajský soud ji v bodech 18-19 předchozího rozsudku vypořádal a žalobci nedal za pravdu. Žalobce nyní argumentuje, že krajský soud v tomto původním rozhodnutí postupoval nesprávně, když aplikoval na zdaňovací období 1. 4. 2010 - 31. 3. 2011 úpravu mezinárodního dožádání podle § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci, ačkoliv k počátku zdaňovacího období tato úprava neexistovala (účinná byla od 1. 1. 2011).
18. Krajský soud nemá žádný důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit. Zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, byl s účinností od 1. 1. 2011 do § 4 zákona č. 253/2000 Sb. přidán odst. 3 v tomto znění: „*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.*“ Ačkoliv předmětné zdaňovací období trvalo od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011, žalobce posuzuje relevantní právní úpravu ke dni počátku zdaňovacího období, tedy 1. 4. 2010. Žalobce opomíjí, že *de facto* posuzuje lhůtu pro stanovení daně k okamžiku, kdy vůbec neběžela. Argumentuje jen tím, že to vyplývá z obecného pravidla dopadajícího na veškerou hmotněprávní úpravu daní s odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. Ten mu ale nijak nepomáhá. Podle citovaného náleží jen platí, že ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám tato pravidla respektovat. Tato argumentace ale samozřejmě míří na podmínky, které se účtování bezprostředně týkají – např. stát nemůže v průběhu zdaňovacího období měnit

položky, které si lze odečíst od základu daně, a následně daňovému subjektu jejich odečtení vyčítat. Rozhodně tím Ústavní soud neříká nic o tom, že ve zdaňovacím období nemůže dojít ke změně ustanovení týkající se mezinárodního dožádání a jeho vlivu na lhůtu pro stanovení daně.

19. Po vydání předchozího rozsudku navíc obdobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 19. 9. 2022, čj. 2 Afs 190/2021 - 74, body 36-43). Zejména krajský soud odkazuje na jeho závěr, že „*přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je třeba vyložit tak, že dopadá na pravidlo o stavení lhůty při mezinárodní spolupráci, které bylo pro vymezené daně uvedeno s účinností od 1. 1. 2011 v § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb.*“. Proto neobstojí žalobcova hlavní myšlenka, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí jen pro ustanovení v něm obsažená. Zjevně nikoliv.
20. Krajský soud uzavírá, že již v původním řízení námitku prekluze vypořádal a nově prezentovaná argumentace ji nemůže zvrátit, mimo jiné s odkazem na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu.

Příjmy z půjčky

21. V další žalobní námitce žalobce opakuje, že jím poskytnutý úvěr ukrajinské společnosti AVANTI-BUD byl nedobytný, a tak si neúčtoval úroky. I tuto námitku žalobce předložil soudu v předchozí žalobě a soud jí nevyhověl (srov. body 26-30 předchozího rozsudku). Nyní žalobce v podstatě opakuje dřívější argumentaci a žádný nový úhel pohledu nenabízí. A už vůbec nepředkládá nové důkazy k jeho podpoře. Proto krajský soud na své původní argumentaci setrvává a pro stručnost na ni odkazuje. Jen pro přehlednost krajský soud zmíní hlavní důvody, proč se žalobcem nesouhlasí.
22. Žalobce poskytl společnosti AVANTI-BUD půjčku ve výši 2 000 000 USD, kterou měla tato společnost splatit do 31. 12. 2010, s úrokovou sazbou 10 % p. a. Ani ke konci zdaňovacího období, tj. 31. 3. 2011, přitom společnost AVANTI-BUD půjčku nesplatila (ke dni 31. 12. 2010 činil zůstatek půjčky 900 000 USD a úrok 90 000 USD). Ke konci předchozího zdaňovacího období žalobce vytvořil opravnou položku ve výši 50 % (8 490 600 Kč) a k 31. 3. 2011 opravnou položku ve výši 100 % (15 546 600 Kč). Finanční úřad zjistil, že na účtu „662 100 - Úroky tuzemsko“ účtoval žalobce o výši úroku z dlužné částky jen za období od 1. 4. 2010 do 31. 12. 2010, tedy do data splatnosti půjčky, a to v plné výši. O úrocích ve výši 10 % z jistiny úvěru za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 žalobce naopak neúčtoval vůbec. Celá argumentace žalobce stojí na tom, že pohledávka za společností AVANTI-BUD byla nedobytná a nemělo smysl účtovat o smluvených úrocích z jistiny.
23. Jak žalovaný, tak dříve krajský soud, žalobci vyčítají, že neprokázal onu nedobytnost pohledávek. Žalobce tvrzenou nedobytnost prokazuje odkazem na své účetnictví a opravné položky. Krajský soud už v bodě 30 předchozího rozsudku zdůvodnil, že „*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. ... Naopak uznání dluhu, které s ukrajinským dlužníkem podepsal v roce 2012, nasvědčovalo tomu, že jejich smluvní vztah a s ním spojené povinnosti nadále trvaly.*“ Žalobce ani nyní svůj způsob účtování nijak nevysvětluje, odkazuje pouze na stavební krizi a špatnou situaci na Ukrajině, což je ovšem obecné a nijak nedoložené tvrzení. Ať již byla pohledávka dobytná, či nikoliv, žalobcův způsob účtování budí dojem,

že jednoduše po uplynutí data splatnosti úvěru přestal úroky z něj do svého účetnictví zahrnovat, protože měl mylně za to, že tak činit nemusí. S ohledem na časovou souslednost se věc jeví tak, že s postupným odepisováním jistiny tento krok ve skutečnosti nijak nesouvisel a žalobce s tímto vysvětlením přišel až dodatečně.

Výdaje na odměny zaměstnancům

24. Žalobce vyplatil celkem tři druhy odměn svým zaměstnancům a finanční úřad se zabýval tím, zda je směl zahrnout do základu daně. Šlo o (i) odměnu z titulu ukončených stavebních zakázek, (ii) odměnu vyplacenou na základě dosažených hospodářských výsledků, a (iii) odměnu z držení akcií. Žalobcově námitce ohledně odměn krajský soud nevyhověl (srov. body 31-42 předchozího rozsudku), s výjimkou nepřezkoumatelnosti ve věci tvorby rezervy na sociální a zdravotní pojištění (srov. body 43-44 předchozího rozsudku). Zde žalovaný nakonec argumentaci žalobce uznal a daň mu snížil. Pokud jde o samotné odměny, žalovaný v dalším řízení setrval na svých původních závěrech. Nyní žalobce své námitky zaměřil pouze proti odměně z držení akcií (bod 24 žaloby) kterou se bude krajský soud blíže zabývat. Skutkový stav je tu následující.
25. Žalobce uplatnil do účetního období roku 2010/2011 náklady na předpokládanou odměnu pro zaměstnance držících akcie ve výši 5 000 000 Kč. Finanční úřad za tím účelem prověřil zejména mzdový předpis pro odměňování zaměstnanců UNISTAV, a. s., ze dne 3. 2. 2009. Ten přímo o odměně držitelům akcií mlčí, ale v příloze č. 3 „Podmínky pro poskytování ročních odměn“ upravuje roční odměny zaměstnancům. V části D. této přílohy pak mzdový předpis uvádí: „*Podmínkou výplaty ročních odměn (doplatků) je audit účetních výsledků fiskálního roku, za který je roční odměna poskytována.*“ A hned v následujícím bodu doplňuje: „*Roční odměna není nárokovou složkou mzdy.*“ Dále žalobce doložil listinu nazvanou „Stanovení výše částky pro roční odměny pro zaměstnance“ ze dne 25. 3. 2011. V ní generální ředitel žalobce na návrh finančního ředitele schválil mimo jiné částku 5 000 000 Kč jako odměnu pro zaměstnance, kteří se nejvíce podíleli na dosažení hospodářského výsledku za rok 2010 s tím, že tato odměna náleží zaměstnancům, kteří budou ke dni 31. 3. 2011 vlastníky akcií na jméno s nominální hodnotou 1 000 Kč.
26. Mezi stranami je shoda na tom (a ostatně to vyplývá z citovaných dokladů), že mzdové předpisy mlčí o roční odměně pro zaměstnance držící akcie, resp. dokonce mluví v příloze č. 3 o tom, že roční odměna je nenároková složka mzdy. Žalobce však přichází s tím, že onu nárokovost přidal této odměně generální ředitel, který ji schválil rozhodnutím ze dne 25. 3. 2011. Odkazuje přitom na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, sp. zn. 31 Af 128/2010, podle kterého se nenároková složka mzdy stává v důsledku rozhodnutí zaměstnavatele o jejím priznání a výši složkou nárokovou.
27. Zaprvé je nutno korigovat žalobce, že s tímto aspektem se žalovaný nevypořádal. Z bodů 98-101 totiž vyplývá, že žalovaný zhodnotil ono rozhodnutí generálního ředitele žalobce a dospěl k závěru, že nezaložilo nárok zaměstnanců na vyplacení odměny. Podle mzdového předpisu měl generální ředitel žalobce v průběhu fiskálního roku právo schválit pouze výplatu záloh na odměny. V době sporného rozhodnutí generálního ředitele fiskální rok ještě neskončil, přitom právě konec účetního období byl klíčový pro možnost priznání odměny. Výsledky hospodaření ještě nebyly ověřeny auditorem a nebylo jisté, zda auditor osvědčí správnost vykázaného hospodářského výsledku. Podle finančního úřadu tak šlo spíše o návrh odměn, než že by šlo o závazné rozhodnutí, které vytvořilo

nárok zaměstnanců na odměny. Tyto pochybnosti žalobce nijak nevyvrací a v žalobě nepředkládá konkurenční argumentaci. Krajský soud přitom žalobci už dříve vysvětlil, že jeho tvrzení o nárokovosti odměn je ve vztahu ke všem třem druhům odměn nepřesvědčivé (bod 35 předchozího rozsudku). Pouze nad rámec tohoto celkového hodnocení dodal, že k ročním odměnám pro zaměstnance držící akcie přistoupil finanční úřad jako ke skryté dividendě a žalobce to nerozporoval (bod 36 předchozího rozsudku).

28. Krajskému soudu tak nezbyvá než zopakovat, 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 zaúčtovat 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, čj. 8 Afs 35/2010 - 106, č. 2371/2011 Sb. NSS, ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 Afs 67/2011 - 238, ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 1/2012 - 58, či ze dne 7. 6. 2012, čj. 7 Afs 16/2012 - 40 a na něj navazující rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, čj. 31 Af 128/2010 - 140).
29. Jak krajský soud připomněl už v předchozím řízení, žalobcovu věc odlišuje od citované judikatury text jeho mzdového předpisu, podle něž není roční odměna nárokovou složkou mzdy. Logicky tedy na ni není nárok v občanskoprávním smyslu. Krajský soud samozřejmě souhlasí s tím, že nenároková složka mzdy se rozhodnutím zaměstnavatele může nárokovou stát (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 8. 11. 2004, sp. zn. 21 Cdo 537/2004). Ale u rozhodnutí generálního ředitele ke všem shora zmíněným pochybnostem přistupuje i to, že v textu uvedené písemnosti se uvádí: „*Na roční odměnu pro zaměstnance, kteří se nejvíce podíleli na dosažení hospodářského výsledku za fiskální rok 2010, stanovují objem prostředků ve výši 5.000.000,- Kč.*“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Z podtrženého slova se zdá vyplývat, že odměna bude náležet jen některým zaměstnancům držícím akcie, jejichž podíl byl větší než u ostatních, zatímco hned v další větě se píše: „*Tato odměna bude náležet zaměstnancům, kteří budou ke dni 31.3.2011 vlastníky akcií na jméno s nominální hodnotou 1.000,- Kč.*“ (tedy zřejmě všem). Proto musí krajský soud přisvědčit žalovanému, že z této listiny skutečně nelze učinit závěr o tom, že žalovaný nějakým (a kterým) zaměstnancům založil nárok na roční odměnu. A ačkoliv to nyní žalobce přímo neříká, uváděl v předchozím řízení před krajským soudem (str. 9 žaloby ze dne 20. 8. 2018) a žalovaným (str. 6 doplnění odvolání), že generální ředitel učinil toto rozhodnutí na základě „předaudit“ a hospodářské výsledky byly známy, nicméně takové dřívější posouzení nepředložil (str. 94 zprávy o daňové kontrole). Nelze věřit tomu, že bez těchto dat by generální ředitel přiznal zaměstnancům vymahatelný nárok na odměnu, o níž prozatím neví, zda vůbec bude možné ji vyplatit a v jaké výši.
30. Ostatně žalobce s roční odměnou nakládal jako s nenárokovou složkou platu, jak sám v žalobě přiznává – respektoval pouze její celkovou výši, ale mezi jednotlivými zaměstnanci mohlo docházet k přesunům. Žalobce zjevně nechápe, že pokud nezaloží nárok na odměny konkrétním jednotlivým zaměstnancům, tak ti se ho nemohou v budoucnu úspěšně domáhat, tudíž z pohledu výběru daní zůstává nejisté, zda žalobce deklarované prostředky na odměny zaměstnancům skutečně vynaloží. Závisí to jen na jeho úvaze, může je snížit, v krajním případě by mohl od vyplacení odměn s ohledem na špatné hospodářské výsledky upustit úplně, aniž by čelil jakýmkoliv právním následkům (neboť se vůči žádnému svému zaměstnanci k ničemu konkrétnímu nezavázal). Z toho důvodu nelze připustit, aby žalobce jen na základě paušálního příslibu, jakou celkovou

částku hodlá svým zaměstnancům na odměnách vyplatit, si tuto částku odečítal od základu daně jako budoucí náklad. Nejsou-li totiž v rozhodnutí ředitele adresáti odměn jmenovitě určeni a částky pro ně určené pevně a nezměnitelně stanoveny, pak nelze hovořit o občanskoprávním nároku konkrétních zaměstnanců.

31. Dále se žalovaný údajně nevypořádal s námitkou legitimního očekávání, kterou žalobce uplatnil v odvolání. Tam žalobce uvedl, že při předchozí kontrole za roky 2007 a 2008 mu finanční úřad nic nevytkl (daňová kontrola se měla týkat celé daně z příjmů právnických osob a nebyla zúžena). I tato námitka je nedůvodná. Krajský soud souhlasí s tím, že žalovaný se k této námitce mohl více rozepsat a bod 124 napadeného rozhodnutí je poněkud chudý. Nicméně to podstatné obsahuje. Žalobce jen obecně v odvolání namítal, že jej finanční úřad dříve kontroloval a nic mu nevytkl. Daňová kontrola se týkala celé daně z příjmů (str. 9 odvolání ze dne 24. 8. 2017), tedy nebyla zaměřena na účtování odměn zaměstnancům. Žalobci se nedostalo žádného výslovného ujištění, že postupuje správně. Finanční úřad jeho postup mlčky přešel, což u něj ovšem nemůže založit legitimní očekávání, že veškeré jeho účetnictví je správné a všechny jeho postupy odpovídají zákonu. I finanční úřad se jistě může splést nebo něco přehlédnout. Jinak by tomu bylo, pokud by finanční úřad nebo žalovaný vyslovil závěr (např. v rozhodnutí), že postup žalobce je zákonný. Pak by skutečně šlo o změnu názoru a správní orgány by odlišnou praxi musely odůvodnit.
32. Na závěr zbývá žalobcův požadavek na zohlednění odměn předešlého zdaňovacího období v nynější věci. Žalobce namítá, že jsou-li správné úvahy žalovaného ohledně účtování ročních odměn zaměstnancům a žalobce si odměny uplatněné v tomto zdaňovacím období měl zaúčtovat až v následujícím zdaňovacím období, pak by „na oplátku“ měl odměny uplatněné nesprávně v předchozím zdaňovacím období žalovaný zohlednit nyní. Žalovaný a krajský soud žalobci už vysvětlili, že to nejde (body 41–42 předchozího rozsudku). Krajský soud rozumí pocitu křivdy, který žalobce v této souvislosti zakouší. Nestalo se totiž, že by si uplatnil v nákladech částku, na jejíž zahrnutí do daňově účinných výdajů by neměl vůbec nárok nebo kterou by vůbec nevynaložil. Pouze tak učinil v nesprávné době. Je pochopitelné, že nyní hledá cesty, jak své pochybení zhojit tak, aby o možnost uplatnit vynaložené náklady v daňovém základu zcela nepřišel. Jediným korektním způsobem by však bylo zohlednit odměny zaměstnanců v příslušném zdaňovacím období, kdy k jejich výplatě skutečně došlo, tj. v období následujícím. To již z časových důvodů nebylo možné. Rozhodně nelze vzniklou situaci řešit tím, že by žalobce uplatnil jeden a tentýž náklad, který mu v předchozím zdaňovacím období snížil základ daně, opakovaně.
33. Žalobce v nynější žalobě zpochybňuje výklad § 23 odst. 4 písm. d) a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, žádné konkurenční právní řešení sám nepřináší. Brojí proti jazykovému výkladu zákona, ačkoliv se jej sám dopouští a *de facto* jen na základě jazykového znění vylučuje zmíněná ustanovení z aplikace na svůj případ. Uvádí, že § 24 odst. 1 věta druhá zákona o daních z příjmů, podle níž *„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“*, dopadá jen na výdaje, na náklady nikoliv. Tato úvaha se však opírá jen o prosté jazykové znění, aniž by si žalobce položil otázku, zda je pro takové rozlišování skutečně rozumný důvod. Žalobci je potřeba přisvědčit v tom, že zákon o daních z příjmů na mnoha místech mluví současně o výdajích a nákladech a označuje je v textu takto - *výdaje (náklady)*. Z této formulace

žalobce dovozuje, že pokud se v textu předpisu objevují jen výdaje nebo jen náklady, týká se pravidlo výhradně jedné z těchto kategorií. S tím krajský soud nesouhlasí.

34. Pro přehlednost považuje krajský soud za důležité vysvětlit rozdíl mezi oběma pojmy. Výdaji rozumíme *peněžní či naturální výdaj směřující mimo vlastní hospodaření poplatníka* (srov. Pelc, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s). Typicky půjde o částku zaplacenou za zboží nebo služby. Naproti tomu nákladem jsou *vlastní náklady poplatníka při jeho činnosti v rámci jeho hospodářského provozu* (viz předchozí zdroj). Jde o velmi blízké kategorie a často platí, že náklad a výdaj je stejná položka, jen s rozdílným názvem (a účtováním) v čase. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Důležité je, že jak výdaje, tak náklady snižují základ daně. Opakované uplatnění téhož výdaje jednoznačně porušuje stanovená pravidla a nezákonně snižuje základ daně. Z jakého důvodu by se tyto závěry neměly uplatnit na náklady, když mají stejný efekt – snížení základu daně? Žalobce pro to vysvětlení nemá. Ze zákona není patrný žádný důvod, proč takové rozlišení dělat. Ostatně text druhého odstavce § 24 zákona o daních z příjmů (upravující výčet daňově uznatelných výdajů) zní: „*Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také...*“ I z toho lze usuzovat, že se odstavec 1 týká souhrnné kategorie výdajů a nákladů.
35. Přijatý závěr vyplývá implicitně i z judikatury Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, č. 1225/2007 Sb. NSS uvedl: „*Je třeba konstatovat, že pokud by byl shledán správným právní závěr Krajského soudu v Plzni o tom, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů aplikovat v souzené věci lze, nebylo by lze žádným způsobem zabránit tomu, aby tytéž výdaje (náklady) na znovu vybudování předmětného objektu, byly uplatněny opakovaně.*“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Krajský soud si uvědomuje, že citovanou větu do jisté míry vytrhl z kontextu a je dost dobře možné, že Nejvyšší správní soud neprovedl ohledně rozlišování výdajů a nákladů v dané věci žádnou hlubší úvahu. Ale žalobcův názor stojí ojedinele a bez jakékoli opory v zákoně, judikatuře či literatuře (resp. žalobce na žádnou nepoukázal).
36. Žalobce se vedle toho pokouší přesvědčit soud o další možné cestě k řešení své situace. Uvádí, že na účtu 521 100 mělo docházet i k „rozpouštění“ nevyplacených odměn a ono zvýšení daňového základu pak mělo napravit pochybení předešlého zdaňovacího období, ve kterém žalobce uplatnil do nákladů více, než kolik zaměstnancům nakonec skutečně vyplatil. Protože náprava pochybení je možná vždy jen v příslušném zdaňovacím období, neměl by žalovaný podle žalobce k tomuto jeho „sebenápravnému“ kroku přihlížet a žalobcův daňový základ by měl o příslušnou částku snížit. Ani tento způsob kompenzace žalobcova pochybení však není možný. Žalobce nejprve žádal (viz výše), aby mu žalovaný namísto odměn, které zaměstnancům vyplatil až v následujícím zdaňovacím období, snížil daňový základ o odměny, který vyplatil v tom nynějším. Jenže ty si již do základu daně jednou zahrnul v podobě rezerv v předcházejícím zdaňovacím období. Nyní dokonce žádá, aby mu žalovaný snížil daňový základ o částku, kterou zaměstnancům nikdy na odměnách nevyplatil a nestala se tak v žádném zdaňovacím období žalobcovým nákladem. To už pochopitelně vůbec není možné. Žalobce by si tak snížil daňový základ o částku, u které na takový postup vůbec není právní nárok. Ani nezáviděníhodná situace, do níž se žalobce vinou chybného účtování a následného uplynutí lhůty pro stanovení daně dostal, nemůže takový protizákonný postup ve jménu jakési „vyšší spravedlnosti“ odůvodnit.

37. Žalobci nemohou nijak prospět ani odkazy na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ve spojených věcech C-45/20 a C-46/20). V jeho případě totiž k žádnému „trestání“ doměření daně nedošlo. Citované rozsudky Soudního dvora se zabývaly nárokem na odpočet DPH, tedy vysoce harmonizovanou a „projudikovanou“ oblastí. A Soudní dvůr vysvětlil, že stát si nemůže stanovovat dodatečná pravidla nároku na odpočet DPH takovým způsobem, kdy v podstatě zpochybňuje nárok na odpočet a tím celou neutralitu DPH. Žalobcova situace je zcela jiná – chybí zde „zrcadlová“ situace dvou subjektů, z nichž jeden má povinnost DPH odvést a druhý nárok si ji odečíst. Pokud žalobcova námitka míří na odměny z předešlého období, pak nelze než zopakovat, že si nelze vícekrát uplatnit totéž. Chtěl-li žalobce využít tuto argumentaci k nyní řešeným odměnám akcionářů, pak problém je v tom, že ve skutečnosti nešlo o nárokovou odměnu, jak vyplývá z žalobcových vlastních vnitřních pravidel i z jeho skutečného jednání. Žalobce ještě odkazoval na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 6. 2020 ve věci C-430/19, podle kterého lze pravidla u DPH použít i na řízení týkající se daně z příjmů právnických osob. Tam Soudní dvůr Evropské unie zdůraznil (a to žalobce citoval), že pokud stát přizpůsobí vnitrostátní úpravu týkající se daně z příjmů právnických osob unijnímu právu, pak i tuto vnitrostátní neharmonizovanou úpravu je třeba vykládat jednotně. V této věci takový problém ale vůbec neexistuje a žalobcův odkaz na zmíněné rozhodnutí tudíž není relevantní.

Výdaje na nedokončenou výrobu

38. Krajský soud považuje za vhodné nejprve připomenout obecné úvahy týkající se problematiky nákladů na nedokončenou výrobu (bod 45 předchozího rozsudku). Příjmy a výdaje spolu musí věcně a časově souviset, a tato věcná a časová souvislost musí nastat v určitém zdaňovacím období. Pokud tedy daňový subjekt vynaloží výdaje, ale v daném zdaňovacím období na jejich základě dosud nedosáhl příjmu, neuplatňuje si je daňově účinným způsobem, ale „převéde“ 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. Nyní jde o to, že žalobce u níže jmenovaných tří zakázek účtoval o různých pracích, které pro něj měli učinit subdodavatelé, ve formě dohadných položek. Tyto položky pak lze chápat tak, že ačkoliv účetní případ věcně a časově souvisí s uzavíraným zdaňovacím obdobím, nemůže tento případ daňový subjekt zcela uzavřít, neboť prozatím nemá k dispozici veškeré informace nebo podklady (typicky nevyfakturované ale realizované dodávky).
39. Krajský soud již dříve uznal (v bodě 46 předchozího rozsudku), že stavebnictví je specifickým oborem a dodržení časové souvislosti mezi dosaženými výnosy a na ně vynaloženými náklady je komplikováno dlouhodobou povahou zakázek. Jejich realizace často překračuje horizont jednoho účetního období. S ohledem na finanční náročnost díla se zpravidla neúčtuje celá zakázka naráz po dokončení, ale průběžně po jednotlivých dílčích úkolech (např. dokončení určitého stavebního objektu nebo nějaké etapy stavby). Pro zajištění časové a věcné souvislosti nákladů s výnosy úplně postačuje, aby příslušné náklady byly v době, kdy si je daňový subjekt uplatňuje, součástí fakturace konečnému odběrateli díla. Na to navazuje klíčová otázka, totiž nakolik je uvěřitelné, že žalobce jako generální dodavatel fakturoval svému odběrateli (investorovi stavby) práce, které ještě sám nepřevzal od svých subdodavatelů, ba dokonce práce, které tito subdodavatelé ještě ani

fakticky neprovedli. Právě to totiž žalobce u níže rozebraných zakázek tvrdil. Na základě toho si uplatňoval náklady na subdodavatelské práce již v nynějším zdaňovacím období (bod 47 napadeného rozsudku).

40. Krajský soud s ohledem na specifika žalobcova oboru jasně řekl, že nelze zpochybňovat předložené faktury mezi žalobcem a investorem jen proto, že v době jejich vystavení ještě žalobce protokolárně nepřevzal od svých subdodavatelů příslušné dodávky či na ně od subdodavatele neobdržel fakturu (body 48-50 předchozího rozsudku). Klíčové pro uvěřitelnost žalobcova tvrzení je podle krajského soudu to, že deklarované práce už byly provedeny. Žalobce v této souvislosti upozorňuje na opětovný chybný názor žalovaného, podle kterého nelze investorovi fakturovat něco, co ještě žalobce nepřevzal od svého subdodavatele. Závěry žalovaného však nejsou s výše shrnutými názory krajského soudu v rozporu. Žalobce poukazuje na bod 214 napadeného rozhodnutí, v němž však žalovaný na konci uvádí toto: „*Ve světle účetních a daňových předpisů je stěžejní faktická realizace dodávky a v případě, že formální doklady k dodávce jsou časově „posunuty“, tíží důkazní břemeno daňový subjekt a je tak jeho povinností prokázat, že k dodávce skutečně došlo tak, jak tvrdí.*“ Žalovaný tedy respektoval závazný právní názor krajského soudu. Nezpochybňoval již dodržení aktuálního principu tam, kde byly vyfakturované práce prokazatelně v témž zdaňovacím období i provedeny. Ovšem i krajský soud v předchozím rozsudku uznal, že pokud panuje rozpor mezi okamžikem vyúčtování subdodávky investorovi stavby a dobou její realizace (tj. došlo k nim v různých zdaňovacích obdobích), vznikají o dodržení aktuálního principu důvodné pochybnosti. Pak musí žalobce svá tvrzení o časové a věcné souvislosti uplatněných nákladů a výnosů prokázat.
41. Krajský soud tedy strává na svém názoru, že pokud žalobce zahrnul do daňově uznatelných nákladů částky určené na dosud neprovedené práce s tím, že mu je investor údajně už proplatil, měl být důkazně aktivnější. Jedině tak by mohl odstranit pochybnosti, které tento nestandardní postup na straně správce daně oprávněně vyvolal. Cílem aktuálního principu samozřejmě je vykázat v relevantním období všechna aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které v daném období vznikly, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005 - 79). V nynějším případě se ovšem nabízí otázka, zda vůbec náklady na subdodávku v daném zdaňovacím období skutečně vznikly, pokud subdodavatel ještě ani nesplnil svou povinnost a neprovedl práce, k nimž se žalobci smluvně zavázal. Těžko se pak mohl aktivovat žalobcův smluvní závazek takové práce subdodavateli uhradit. Není ovšem třeba tuto otázku zodpovídat. I kdyby soud přistoupil na to, že žalobce vznik svého závazku uhradit ještě neprovedenou subdodávku „důvodně předpokládal“ (například proto, že subdodavatel již zahájil nějaké přípravné práce), stejně v nynější věci neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že tomuto závazku odpovídal v daném zdaňovacím období nějaký výnos.
42. Krajský soud si je přitom vědom toho, že žalobce se nacházel v nelehké situaci. Pokud vše probíhalo tak, jak tvrdí, tak měl pouze tři možnosti. Za první, snížit si o náklady na dosud nerealizované subdodávky daňový základ v předmětném zdaňovacím období, jak to učinil. Pak ovšem vyvolal pochybnosti v tom směru, zda by mu investor skutečně proplácel neprovedené práce. Za druhé, mohl si snížit daňový základ v následujícím zdaňovacím období, kdy práce skutečně provedl. Ovšem, jelikož nešlo o odstraňování vad a nedodělků díla, vyvolal by nejspíš zase důvodné pochybnosti v tom směru, že práce prováděl pro investora zadarmo (nemohl by ani v tomto zdaňovacím období vykázat

odpovídající příjem). Konečně mohl na snížení daňového základu rezignovat, což se mu jistě nejevilo spravedlivé, pokud deklarované náklady skutečně vynaložil a na jejich základě dosáhl výnosů.

43. Podle krajského soudu ale žalobce měl na počátku zvážit, zda a jakým způsobem bude v té či oné variantě schopen unést své důkazní břemeno v daňovém řízení. Tomu pak mohl přizpůsobit například obsah smluvní dokumentace nebo alespoň předávacích protokolů, aby z nich bylo zřejmé, že se předávaly a proplácely i práce dosud nerealizované. Žalobci se takový požadavek může jevit jako nerealistický, neboť jistě při svém podnikání řeší celou řadu jiných problémů, ať již jde o problémy právní, organizační či technické. Krajský soud ale poukazuje na to, že inkasovat za dosud neprovedenou práci celou dohodnutou cenu (nikoliv pouhou zálohu) se mu jeví jako nestandardní postup v jakémkoliv oboru, včetně stavebnictví. Potíže s průkazností svého účetnictví v takovéto situaci žalobce (nebo jeho účetní či daňový poradce) opravdu mohl předvídat. I kdyby ale tímto směrem na počátku žalobce vůbec neuvažoval, stále měl možnosti, jak svá daňová tvrzení obhájit, pokud by je podepřel důkazy alespoň dodatečně během daňového řízení. Žalobce ale nenavrl svědky (například zástupce svých odběratelů, s nimiž jednal a kteří dávali k proplacení neprovedených prací pokyn) ani nepředložil jiné důkazy, jimiž by svá obecná tvrzení konkrétně podložil.
44. Žalobce nadto nedokázal svou verzi událostí dokonce ani věrohodně vysvětlit. Pouze obecně poukázal na specifické postavení investorů z řad veřejných institucí, které musí finanční prostředky utratit v určeném termínu, neboť jim hrozí povinnost vrátit je do rozpočtu. To se ovšem týká jen zakázky U.3740 Terezín, kde je investorem Národní muzeum, příspěvková organizace, a zakázky U.3970 CETOCOEN, na které se jako investor podílela Masarykova univerzita. U zakázky U.3596 Sluneční věž Karlín veřejný investor vůbec nefiguruje. Navíc žalobcova úvaha o veřejných investorech je velmi povrchní. Především nelze přijmout zobecňující úvahu žalobce, že tito investoři musí vyčerpat prostředky v určité lhůtě, jinak jsou povinni je vrátit do státního rozpočtu. Tato okolnost vždy závisí na tom, z jakých prostředků se rozhodnou projekt financovat. Pokud obdrží dotaci a v jejích podmínkách je stanovena lhůta pro dosažení účelu poskytované dotace, pak může hrát časové hledisko roli. Ale veřejní investoři mohou stavební projekty financovat i jinak - například Masarykova univerzita jako veřejná vysoká škola má i jiné příjmy než jen dotace ze státního rozpočtu (§ 18 odst. 2 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách). Žalobce zároveň ani nenaznačil, natož aby prokázal, že by snad v některém případě musel s investorem řešit, že mu hrozí vrácení prostředků do státního rozpočtu. Stejně tak žalobcův obecný odkaz na situaci ve stavebnictví a problémy některých subjektů nemůže obstát. Krajský soud specifičnost oboru stavebnictví už zohlednil v předchozím rozsudku, když odmítl pochybnosti daňové správy stran „přeúčtování“ prací již provedených, pouze formálně dosud nepřevzatých generálním dodavatelem stavby.
45. Nyní se krajský soud vysloví k jhnedotlivým zakázkám.

A) Terezín

46. Krajský soud potvrdil závěry žalovaného k tomuto projektu a odmítl žalobcovu argumentaci (bod 56 předchozího rozsudku), přičemž na své předchozí závěry plně odkazuje. Bylo proto na žalobci, aby svou dřívější neúspěšnou argumentaci doplnil a rozvedl. To se mu ale nepodařilo.

47. Mezi doklady a tvrzeními žalobce vzniká jasná disproporce, když deklaruje realizaci stavebních prací v období, ve kterém o nich stavební deník nic neuvádí. Žalobce se brání v podstatě jen tím, že je chybný názor žalovaného o nemožnosti fakturace investorovi, pokud fakturované práce žalobce ještě nebyly provedeny. Jak ale soud zdůraznil výše, je tato úvaha mylná. Žalobce k ní nepředkládá žádné právní argumenty a jen obecně uvádí, že jde o investory napojené na veřejné rozpočty. S touto námitkou nemůže být žalobce úspěšný, neboť i investoři „napojení na veřejné rozpočty“ mohou financovat projekty různým způsobem a v žalobcově případě vlastně není zřejmé, zda taková situace vůbec nastala nebo zda hrozila.
48. Pokud jde o jednotlivé subdodavatele, žalobce k nim žádné cílené námitky neuvádí. U dodavatele MAC uznává fakturaci až v následujícím zdaňovacím období. U zbylých tří dodavatelů uvádí, že jejich práce byly provedeny v nyní řešeném zdaňovacím období a není zřejmé, proč má žalobce náklady na ně přesouvat do následujícího zdaňovacího období. Drtivá většina zakázky Terezín byla investorovi vyfakturována do konce roku 2010, zatímco žalobce nyní deklaruje práce prováděné v roce 2011. Finanční úřad s ohledem na dostupné listiny (stavební deník za období 30. 11. 2010 až 18. 1. 2011) konstatoval, že od 1. 1. 2011 se na této zakázce neprováděly žádné další práce. V období od ledna do března 2011 žalobce žádnou fakturu svému investorovi nevystavil. Součástí fakturace investorovi v roce 2010 tak měly být práce, které v době fakturace nebyly provedeny či předány, a které se prováděly až v roce následujícím. K tomu se přidává to, že fakturace na investora koncem roku 2010 byla minimální, a to jak v listopadu (389 167,77 Kč), tak i v prosinci (52 789,36 Kč). Uváděné práce proto zjevně musely být vyfakturovány ještě předtím. Fakturaci investorovi a práce tak dělilo minimálně několik měsíců bez zřejmých důvodů.
49. Žalobce tuto situaci vysvětluje tím, že částečně šlo o nedodělky a opravy stavby. Tuto argumentaci však žalovaný vyvrátil poukazem na obsah faktury. Dle stavebního deníku navíc byly poslední práce na zakázce provedeny 18. 1. 2011 a v posledním záznamu se jen uvádí „*drobné opravy, úklid.*“ Žádné jiné důkazní prostředky k tomu žalobce nepředkládá. Dále žalobce zjevně vychází z toho, že když v dalším zdaňovacím období investorovi již téměř nic nefakturoval, tak musí mít právo uplatnit veškeré náklady na danou stavbu v nynějším zdaňovacím období. Zákon ale nezná žádné právo na to, aby veškeré náklady vynaložené daňovým subjektem byly daňově uznatelné. Náklady musí souviset s výnosy a o tom u žalobce přetrvávají pochybnosti. Jeho hlavní argumentace (opět velmi obecného rázu) se opírá o status veřejného investora, což krajský soud již výše vyvrátil.

B) Sluneční věž Karlín

50. Krajský soud v původním řízení zpochybnil postup žalovaného pouze u dodavatele Trivel, s. r. o. V novém řízení žalovaný tuto položku uznal (bod 266 napadeného rozhodnutí). Pochybnosti se tak nyní týkají již jen tří dodavatelů, přičemž krajský soud tu odkazuje na své předchozí závěry (bod 57 předchozího rozsudku).
51. V rámci zakázky Sluneční věž zaúčtoval žalobce dohadnou položku v celkové výši 3 000 000 Kč, jejíž součástí byly žalovaným zpochybněné faktury pro celkem tři žalobcovy dodavatele - Stavomak, s. r. o., STIS pro, s. r. o., a PECHA, a. s. Toto je jediný případ, kde byl žalobce aktivní a navrhoval ke svým tvrzením provést důkazy.
52. Návrh na výslech pana P. P. (stavbyvedoucího) vznesl žalobce už v doplnění odvolání ze dne 24. 8. 2017 (str. 23), ale důkazní návrh nekonkretizoval (co chce prokázat)

a neuvedl ani žádné údaje, podle nichž by daňová správa mohla svědka kontaktovat. To žalovaný sdělil žalobci v seznámení se zjištěnými skutečnostmi po zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 8. 7. 2021 (bod 89). Ve svém vyjádření ze dne 9. 8. 2021 a v jeho doplnění ze dne 17. 8. 2021 pak žalobce tuto otázku neřešil a více se k tomu nevyjadřoval. Nelze než uzavřít, že tento důkazní návrh nesplňoval požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu.

53. Ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 8. 2021 pak žalobce navrhoval jako důkaz „šetření u dodavatele výsledkem společnosti“ (str. 10-12). To žalovaný neprovedl a podle krajského soudu tím nijak nepochybil. Nové důkazní návrhy byly jednak opět neurčité, jednak ani nebyly způsobilé vyvrátit důkazy v řízení již provedené.
54. Pokud jde o neurčitost návrhu, nejprve je potřeba připomenout, že žalobce věděl o pochybnostech daňových orgánů již po dlouhou dobu – například v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 16. 3. 2017, čj. 48521/17/4230-22792-711826), kde finanční úřad k jednotlivým zakázkám přesně popsal nesoulad mezi jednotlivými doklady. Přesto žalobce v návrhu ze dne 9. 8. 2021 *de facto* jen uvádí, že ačkoliv všechny dosud předložené doklady hovoří o konání prací až v roce 2011, ve skutečnosti byly realizovány dříve. Tedy podle něj má nyní finanční úřad ignorovat jím samým předložené doklady, protože práce byly zahájeny jindy – neříká přesně, kdy se tak mělo stát, ani proč. Toto své obecné tvrzení pak žalobce doplnil jen slovy, že tuto skutečnost lze ověřit šetřením u dodavatele, či snad jeho výsledkem. Kdy ve skutečnosti byly práce zahájeny a proč se tak stalo, si má zřejmě finanční úřad zjistit sám u žalobcových dodavatelů. Navíc z formulačního hlediska není jasné, zda chce žalobce po žalovaném provedení místního šetření u dodavatelů (a tedy opatření potřebných podkladů), nebo zda požaduje výslech jejich jednatelů, kteří jeho nespecifikovanou skutkovou verzi potvrdí. Ani tento důkazní návrh nesplňuje požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu.
55. I kdyby ale soud nedostatky důkazních návrhů přehlédl, musí souhlasit se žalovaným, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Proto by provedení žalobcem požadovaných důkazů nemohlo na výsledku řízení nic změnit, ani kdyby vyzněly v jeho prospěch. Žalovaný i krajský soud totiž již v předchozím řízení poukazovali na to, že u poddodavatelů STAVOMAK a STIS odpovídají pracem fakturovaným investorovi v předmětném zdaňovacím období jiné práce od týchž poddodavatelů realizované taktéž v předmětném zdaňovacím období, nikoliv ty práce, které žalobce zařadil mezi dohadné položky a realizovaly se až ve zdaňovacím období následujícím. K tomuto rozporu se žalobce jediným slovem nevyjádřil. Totéž platí pro subdodavatele PECHA, kde zase krajský soud spolu se žalovaným poukazoval již v předchozím rozsudku nejen na to, že tyto práce byly provedeny až po fakturaci na investora, ale i na to, že jejich hodnota byla výrazně nižší než fakturovaná částka. Ani to žalobce nijak nevysvětlil. I kdyby se tedy nějakým způsobem hypoteticky potvrdila jeho nová skutková tvrzení tom, že poddodavatelé realizovali své práce dříve, než je uvedeno na předávacích protokolech, další popsané rozpory by přetrvávaly a stále by podporovaly pochybnosti daňové správy o správném účtování na základě aktuálního principu.

A) CETOCOEN

56. V předchozím řízení vytkl krajský soud žalovanému u tohoto projektu zejména závěr k dodavateli ELZAS, což žalovaný v napadeném rozhodnutí napravil a dohadnou položku

za tímto dodavatelem žalobci uznal. Ostatní závěry žalovaného hodnotil krajský soud jako přesvědčivé a na tom i stěrvává (bod 60 předchozího rozsudku).

57. Žalobce zaúčtoval na nákladový účet 518 600 k předmětné zakázce následující dohadné položky v celkové výši 2 500 000 Kč: (i) společnost A Plus 1 000 000 Kč - projektové práce, (ii) ELZAS 590 000 Kč - kamerový systém, (iii) Klika BP 850 000 Kč - protipožární nástřík, (iv) Renomia 50 000 Kč - pojištění odpovědnosti, a (v) Masarykova univerzita 10 000 Kč - elektřina. Dále finanční úřad ze stavebního deníku zjistil, že od 12. 3. 2011 obsahuje práce společnosti Luwex, a. s., která měla jako subdodavatel žalobce provádět práci na rozvodech vzduchotechniky.
58. Finanční úřad zrekapituloval, že podle bodu 6.1.2 smlouvy o dílo mezi žalobcem a Masarykovou univerzitou přísluší žalobci (zhotoviteli) při dosažení milníku č. 5 (milníky představují určitou etapu stavby) úhrada ve výši 5 % z ceny díla, tj. 9 407 614,10 Kč - tomu odpovídá faktura č. 90017155 s předmětem plnění „*Stavební práce - Milník č. 5*“ za období 8. 2. 2011 - 11. 3. 2011. Součástí faktury byl mimo jiné protokol o splnění milníku s datem 11. 3. 2011. Pro lepší orientaci nutno zdůraznit, že fakturace mezi žalobcem a investorem probíhala na základě tzv. milníků, tedy po dokončení přesného bodu stavby je možné provedenou výše prací vyfakturovat investorovi.
59. Nyní je konkrétně spor o práce provedené společnostmi Klika BP (práce na protipožárním nástříku) a Luwex, a. s. (rozvody vzduchotechniky). Žalovaný přitom snáší racionální argumenty k oběma. U dodavatele Klika BP finanční úřad zdůraznil, že dle stavebního deníku realizoval dodavatel práce od 14. 3. 2011 do 30. 3. 2011 (mezi žalobcem a společností Klika BP vyfakturováno 19. 4. 2011 a předáno 8. 4. 2011), zatímco výše zmíněná fakturace milníku č. 5 se týkala prací provedených do 11. 3. 2011. Dodavatel Klika BP tak započal s pracemi až poté, co žalobce už jeho práce vyfakturoval investorovi. Rozvody vzduchotechniky provedené dodavatelem Luwex se zase vztahovaly k jinému období. Žalobce zaslal finančnímu úřadu (čj. 125941/16/4230-22792-711826) přílohy, v nichž figurovala fakturace milníku č. 7 s názvem „*Rozvody vzduchotechniky pavilonu A29*“, ze dne 4. 7. 2011 (faktura č. 90017715). Ačkoliv finanční úřad nepochybně provedení prací, podle něj chyběla věcná a časová souvislost. Investor totiž žalobci typově obdobné práce zaplatil až v následujícím zdaňovacím období, neboť byly součástí sedmého milníku, a nikoliv nyní řešeného pátého. Dílčí práce na vzduchotechnice proto měl v nyní řešeném zúčtovacím období žalobce účtovat jako nedokončenou výrobu a následně vyfakturovat v rámci milníku č. 7, kde tyto práce souhrnně vyúčtoval investorovi. I proti tomu žalobce nenabízí žádné pádné argumenty.
60. Žalobce jen povrchně uvádí, že mu investor zkrátka proplatil práce, které ještě formálně od svého dodavatele nepřevzal, případně je nestihl dodělat. Podle výše nastíněné časové osy však oba sporní subdodavatelé ani nestihli s pracemi začít, když je žalobce vyfakturoval investorovi. Žalobce měl s investorem zjevně nastavena pravidla tak, že ten mu proplácel skutečně provedené práce v rámci etap - milníků. Žalobce nijak nevysvětluje, proč by mu investor najednou proplatil práce, které byly provedeny mimo proplácený milník nebo souvisely s jiným budoucím milníkem. Námitka je proto nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

61. S ohledem na vše výše uvedené zamítl krajský soud žalobu jako nedůvodnou. Žalobce s většinou svých námitek nebyl úspěšný už při prvním přezkumu krajským soudem a v předchozím rozsudku krajský soud své úvahy popsal. Žalobce tak mohl přijít s propracovanější argumentací, ale spíše se omezil na opakování již řečeného. V mnoha ohledech byla jeho argumentace obecná, a i to je jeden z důvodů, proč neuspěl.
62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak - jakožto úspěšnému účastníkovi řízení - právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 27. 2. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu