



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **UNISTAV a.s.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, č. j. 34989/21/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2023, č. j. 30 Af 71/2021-76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, č. j. 34989/21/5200-11432-709409, kterým byl částečně změněn dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu, územního pracoviště v Brně (dále jen „správce daně“). Správce daně tímto rozhodnutím žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 ve výši 10.662.420 Kč plus penále. Žalovaný v odvolacím řízení doměřenou daň snížil na 10.489.710 Kč a odpovídajícím způsobem snížil i penále. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 13. 1. 2021, č. j. 30 Af 83/2018-227. V dalším řízení žalovaný vydal rozhodnutí, které

je předmětem nynějšího řízení. Tímto rozhodnutím uznal důvodnou část odvolacích námitek a doměřenou daň snížil na 8.085.640 Kč a úměrně tomu snížil i stanovené penále.

[2] Důvodem doměření daně bylo nesprávné účtování, které mělo za následek neoprávněné uplatnění některých nákladů, zejména nenárokových odměn zaměstnanců a nedokončené výroby ve formě stavebních prací, dále nezohlednění výnosů z nesplacené půjčky a některé další vady. V prvním odvolacím řízení dal žalovaný žalobkyni za pravdu ve věci tzv. pozastávek. Krajský soud ve svém prvním rozsudku naznal, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nedostatečně zabýval snížením částky určené na zaměstnanecké odměny o rezervu na sociální a zdravotní pojištění. Rovněž byl toho názoru, že závěry žalovaného o nákladech vynaložených na projekty Sluneční věž, Pivovar Černá Hora, ICT Zlín a CETOCOEN byly nepřezkoumatelné.

[3] Žalovaný novým rozhodnutím snížil základ daně ve vazbě na oba okruhy důvodů zrušení původního rozhodnutí. U projektů Sluneční věž a CETOCOEN však uznal žalobkyni náklady pouze zčásti.

Obsah žaloby a její posouzení krajským soudem

[4] **Žalobkyně** v žalobě vyjádřila nesouhlas s původním rozsudkem krajského soudu ve věci uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedla, že okamžikem rozhodným pro určení relevantní právní úpravy lhůty pro stanovení daně je první den zdaňovacího období. Soud vycházel ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), které nabyly účinnosti až 1. 1. 2011, a na případ žalobkyně proto nemohou dopadat. Pravidlo o stavení lhůty kvůli mezinárodnímu dožádání vyplývalo z § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci, přičemž tento předpis na rozdíl od daňového řádu neobsahoval žádné přechodné ustanovení. Pokud hmotněprávní úprava lhůty neobsahuje přechodné ustanovení, nelze postupovat retroaktivně, a na případ žalobkyně tak může dopadat toliko zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a od 1. 1. 2011 též § 148 daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí jen pro ustanovení obsažená v daňovém řádu, nikoli pro ustanovení jiných zákonů.

[5] **Krajský soud** k této otázce uvedl, že obdobnou námitku vypořádal již ve svém prvním rozsudku a nepovažuje za vhodné se od svého dřívějšího názoru odchýlit. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci stanoví pravidlo, podle něž ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi z příslušného státu neplyne lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně opomíjí fakt, že v době před účinností tohoto ustanovení ještě lhůta pro stanovení daně v projednávané věci neběžela. Po vydání předchozího rozsudku navíc obdobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74, body 36-43), který naznal, 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.“

pokračování

[6] Dalším sporným bodem bylo účtování úroků do výnosů u úvěru, který žalobkyně poskytla společnosti AVANTI-BUD realizující developerské projekty na Ukrajině. Žalobkyně namítala, že již před splatností dluhu věděla, že ho ukrajinská společnost nesplatí, neboť ho nesplácela už od roku 2009, a proto nemělo smysl o úrocích z jistiny nadále účtovat. Žalobkyně tedy v tomto roce vytvořila opravnou položku ve výši 50 % a v roce 2010 ve výši 100 %. Mezinárodní dožádání na ukrajinského dlužníka tyto skutečnosti nijak nevyvrací. Jeho tvrzení se navíc rozchází s platbami dle bankovních výpisů, přičemž mu správce daně věří více než žalobkyni. Mezi žalobkyní a dlužníkem byla uzavřena v roce 2012 dohoda o uznání dluhu, což však o dobytosti pohledávky ve sporném zdaňovacím období nic nevyovídá.

[7] **Krajský soud** k této věci uvedl, že námitka stejného obsahu byla předmětem přezkumu v prvním řízení před soudem, přičemž jí soud nevyhověl. V nynější věci primárně odkázal na odůvodnění svého dřívějšího rozsudku. Uvedl, že žalobkyně neprokázala nedobytnost pohledávky. Ať již byla pohledávka dobytá, či nikoliv, způsob účtování budí dojem, že po uplynutí data splatnosti úvěru (30. 12. 2010) přestala žalobkyně zahrnovat do svého účetnictví úroky z něj, protože měla mylně za to, že tak činit nemusí. Uznání dluhu podepsané v roce 2012 svědčí o tom, že smluvní vztah mezi oběma stranami dále trval.

[8] **Žalobkyně** v dalším okruhu žalobních námitek uvedla okolnosti týkající se zaměstnaneckých odměn, které ve zdaňovacím období vyplatila. Uznala, že při účtování některých z nich došlo z její strany k pochybení. Co se týče odměn zaměstnancům držícím zaměstnanecké akcie, žalobkyně namítla, že se s nimi žalovaný vypořádal pouze stručně, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti. Správce daně původně předpokládal, že se jednalo o druh pracovněprávní odměny, aby následně svůj závěr bez odůvodnění přehodnotil tak, že se jedná o skrytou dividendu. Žalobkyně trvá na tom, že jde o pracovněprávní odměnu, která je nárokovou složkou mzdy, což sice nevyplývá ze mzdového předpisu žalobkyně, ale z rozhodnutí jejího generálního ředitele ze dne 25. 3. 2011. Správce daně u žalobkyně v minulosti prováděl daňovou kontrolu a žádné pochybení stran odměňování zaměstnanců neshledal. Žalobkyně navíc některé náklady na odměny nesprávně uplatnila v předešlém zdaňovacím období, i když byly vyplaceny v období kontrolovaném. Toto pochybení mohl žalovaný vyřešit tak, že tyto náklady zohlední právě v kontrolovaném období, a sníží tak daňový základ. 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. Tato ustanovení se však na projednávanou věc neaplikují, protože se týkají příjmů/výnosů, resp. výdajů, nikoli nákladů. Žalobkyně dále namítala, že na účtu 521 100 mělo docházet k „rozpouštění“ nevyplacených odměn a ono zvýšení daňového základu mohlo napravit pochybení předešlého zdaňovacího období, ve kterém žalobkyně uplatnila do nákladů více, než kolik zaměstnancům nakonec skutečně vyplatila.

[9] **Krajský soud** ve věci zaměstnaneckých odměn uvedl, že i tato otázka byla předmětem předchozího soudního řízení. Námitce ohledně odměn krajský soud nevyhověl s výjimkou nepřezkoumatelnosti ve věci tvorby rezervy na sociální a zdravotní pojištění. Zde žalovaný nakonec argumentaci žalobkyně uznal a daň jí snížil. Co se týče odměn vyplacených za držení zaměstnaneckých akcií, soud byl toho názoru, že se žalovaný s touto otázkou

vypořádal dostatečně. Kritérium rozlišení, zda je možné odměny zaúčtovat jako výdaj příštích období již při jejich schválení, nebo jako běžný výdaj až při jejich skutečné výplatě, je jejich nárokovost. Tvrzení žalobkyně o nárokovosti odměn je nepřesvědčivé. K rozhodnutí generálního ředitele došlo ještě před koncem fiskálního roku, tedy v době, kdy dle mzdového předpisu směl rozhodnout toliko o výplatě záloh na odměny a kdy ještě výsledky hospodaření nebyly zhodnoceny auditorem; jednalo se tedy spíše o návrh odměn. Dle mzdového předpisu žalobkyně není navíc roční odměna nárokovou složkou mzdy. Tou se sice rozhodnutím zaměstnavatele stát může, v projednávané věci nicméně nelze říci, že by rozhodnutí generálního ředitele mohlo mít takové následky. Nárokovost odměn ostatně ani nevyplývá z textu tohoto rozhodnutí. Žalobkyně navíc respektovala pouze celkovou výši odměn a sama uvedla, že mohlo docházet k přesunům mezi jednotlivými zaměstnanci. Jestliže žalobkyně nezaloží nárok na odměnu konkrétním zaměstnancům, nemůžou se nároku ani úspěšně domáhat, a není tedy jisté, zda žalobkyně prostředky na odměny vůbec vynaloží.

[10] Soud rovněž uvedl, že žalovaný se dostatečně vypořádal i s otázkou dřívější daňové kontroly, jejíž výsledek měl žalobkyni založit legitimní očekávání. Žádné legitimní očekávání žalobkyni vzniknout nemohlo, neboť správce daně v rámci kontroly postup žalobkyně v této věci mlčky přešel a nijak ho nehodnotil. Dle názoru soudu nelze náklady nesprávně uplatněné v jiném zdaňovacím období „převést“ zpětně do období správného (fakticky by totiž tentýž náklad uplatnil vícekrát), ani snížit základ daně o odměny, které nikdy vyplaceny nebyly (viz argument o „rozpuštěných odměnách“). Z výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prezentovaného žalobkyní vyplývá, že pokud se v textu předpisu objevují jen výdaje nebo jen náklady, týká se dané pravidlo výhradně jedné z těchto kategorií. S tímto názorem krajský soud nesouhlasil. Výdaje a náklady jsou příbuzné kategorie, přičemž v důsledku obou se snižuje základ daně. Není tedy důvod mezi nimi v této věci činit rozdíl. Z odst. 2 téhož ustanovení navíc vyplývá, že tvoří souhrnnou kategorii. Nepřípadná je i argumentace žalobkyně rozsudky Soudního dvora Evropské unie, které na projednávanou věc nedopadají (týkají se DPH).

[11] Dále žalobkyně nesouhlasila s tím, jak žalovaný posoudil účtování nedokončené výroby u jednotlivých zakázek v rámci vztahů s investory staveb a subdodavateli. Nesouhlasila konkrétně s tím, že by nemohla investorovi fakturovat plnění, která ještě nepřevzala od subdodavatele. Takový postup byl v letech 2010 a 2011 s ohledem na krizi ve stavebnictví běžný. Investoři musí peníze ze státního rozpočtu utratit ve stanoveném termínu (jinak je musí vrátit), nicméně subdodavatelé na druhou stranu pozdržovali převzetí odvedené práce, čímž fakticky úvěrovali své odběratele. Žalobkyně se v tomto smyslu v žalobě snažila zvrátit posouzení tří projektů, které žalovaný v odvolacím řízení neuznal.

[12] Zaprvé se jednalo o projekt Terezín. Odběratelem bylo Národní muzeum a celková cena díla byla 228 mil. Kč. Dílo realizovali subdodavatelé, z nichž někteří nesplnili své práce v termínu a náklady na tyto práce byly pro předmětné zdaňovací období stanoveny dohadem. Žalovaný požadoval, aby byly tyto dohadované náklady přesunuty do následujícího období, v němž ale byla vystavena pouze jedna faktura subdodavateli MAC, spol. s r. o., přičemž mělo jít o úhradu poslední části ceny díla. Souvislost nákladů s výnosy

pokračování

v následujícím období byla tedy pouze u této společnosti. Investor (Národní muzeum) je financován z veřejných rozpočtů a musí přidělené prostředky utratit v určitém termínu.

[13] Zadruhé se jednalo o projekt Sluneční věž Karlín, u kterého žalovaný neuznal z obdobných důvodů dohadné položky vztahující se ke třem dodavatelům. Žalovaný vedl dokazování za účelem prokázání skutečnosti, kdy došlo k provedení prací. Žalobkyně navrhla důkaz šetřením a výsledkem dodavatelů, tyto důkazy však žalovaný neprovedl, neboť je měl za nadbytečné. Tím žalobkyni upřel možnost unést důkazní břemeno. Žalobkyně navíc od jednoho z dodavatelů (PECHA) práce v předmětném období nejen převzala, ale i vyfakturovala investorovi.

[14] Třetím sporným projektem je projekt CETOCOEN Brno, který je z hlediska projednávané věci obdobný projektu Terezín.

[15] **Krajský soud** k tomuto okruhu námitek uvedl, že výnosy a náklady spolu musí věcně i časově souviset a tato souvislost musí nastat v určitém zdaňovacím období (tzv. akruální princip). Soud uznal, že stavebnictví je specifickým oborem, z čehož plyne i specifický charakter párování výdajů s příjmy. Zakázky bývají účtovány ve fázích a pro dodržení akruálního principu postačuje, aby byly náklady v době jejich uplatnění součástí fakturace investorovi. Žalobkyni předložené faktury nelze zpochybňovat jen proto, že v době jejich vystavení ještě protokolárně nepřevzala od svých dodavatelů dodávky, či na ně neobdržela fakturu. Pro jejich uvěřitelnost je klíčové, jestli už byly deklarované práce provedeny. Pokud panuje rozpor mezi okamžikem vyúčtování investorovi a dobou realizace dodávky, vznikají pochyby o dodržení akruálního principu. Žalobkyni tíží důkazní břemeno stran odstranění těchto pochybností. V nynější věci nebylo prokázáno, že investor žalobkyni za dosud neprovedené práce skutečně zaplatil. Žalobkyně měla dle názoru soudu tři možnosti – 1) rezignovat na snížení daňového základu za doposud nerealizované práce, 2) uplatnit snížení v předmětném zdaňovacím období, jak to žalobkyně učinila, 3) uplatnit snížení v následujícím období (po realizaci prací), přičemž by ji však opět tížilo obdobné důkazní břemeno. Žalobkyně měla zvážit, která možnost je pro ni stran unesení důkazního břemene nejvhodnější. Postup žalobkyně (účtovala si místo zálohy celou cenu) soud označil za nestandardní i v kontextu oboru jejího podnikání. I přes nestandardnost postupu ho však měla žalobkyně možnost pomocí důkazů obhájit, což neučinila; svou verzi událostí nedokázala ani věrohodně vysvětlit. Její odkaz na postavení investorů jako příjemců veřejných prostředků byl toliko neurčitý. U zakázky Sluneční věž Karlín navíc investor příjemcem veřejných prostředků není. Není rovněž pravdou, že by měli příjemci veřejných prostředků vždy povinnost poskytnuté finance, pokud je nevyčerpají v termínu, vrátit. Záleží totiž na tom, odkud instituce prostředky čerpá, zda může projekty financovat i jinými způsoby a jaký je případně charakter dotačních programů. Žalobkyně navíc neprokázala, že by problém vracení prostředků do státního rozpočtu s některým z investorů musela řešit.

[16] Co se týče projektu Terezín, odkázal soud na odůvodnění svého předchozího rozsudku. Konstatoval, že oproti minulé žalobě žalobkyně svou argumentaci nijak nerozvedla. Rovněž odkázal na své obecné závěry k tomuto okruhu námitek, které v úplnosti dopadají na tento projekt. Soud rovněž uvedl, že ze stavebního deníku nevyplývá,

že by v deklarovaném období probíhaly stavební práce. Z předložených dokladů se podává, že fakturaci a provedení prací dělilo bez zřejmých důvodů několik měsíců. Jádro argumentace žalobkyně se opírá o status investora jako investora veřejného, což soud označil za argumentaci nedostatečnou.

[17] K projektu Sluneční věž Karlín soud uvedl, že se jedná o jiný případ, neboť žalobkyně byla při dokazování v této věci procesně aktivní. Důkazní návrh na provedení výsledku stavbyvedoucího pana P. však nespĺňoval požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu, neboť nebyl dostatečně konkretizovaný. Tuto vadu žalobkyně neodstranila ani po upozornění ze strany žalovaného. Podobně neurčitý byl i návrh na provedení šetření u dodavatele výsledkem společnosti, tento návrh navíc neměl potenciál vyvrátit již provedené důkazy. Z jeho obsahu ani není zřejmé, jakou formu měl důkaz mít (místní šetření nebo výsledky jednání) Neurčitost návrhů soud posoudil z perspektivy pochybností žalovaného, o jejichž obsahu žalobkyně věděla a mohla na ně konkrétně reagovat. Nekonkrétnost návrhu nemůže být odstraněna provedením důkazu. Žalovaný i soud v předcházejícím řízení poukázali na některé nesrovnalosti ve fakturaci žalobkyně, které však žalobkyně nijak nevysvětlila. Navržené důkazy neměly potenciál rozptýlit tyto rozpory.

[18] K projektu CETOCOEN soud uvedl, že i v tomto případě setrvává na svých dřívějších názorech. Stavba a její fakturace probíhala v rámci tzv. milníků, tedy po dokončení přesného bodu stavby bylo možné provedenou výšeč prací vyfakturovat investorovi. Do předmětného zdaňovacího období náleží pátý milník. Fakturace sporných prací však náležela do milníku sedmého, a tak ji měla žalobkyně i účtovat a fakturovat. Žalovaný tedy provedení prací nezpochybnil, ale chyběla podle něj věcná a časová souvislost nákladů s výnosy. Žalobkyně pouze povrchně uvádí, že jí investor proplatil formálně nepřevzaté práce, případně práce, které dodavatel nestihl dodělat. Ze spisu však vyplývá, že se jednalo o práce, s jejichž realizací dodavatel ani nezačal. Je zjevné, že žalobkyně měla s investorem nastavena pravidla na milnících, tj. na platbách za skutečně provedenou práci. Žalobkyně nijak nevysvětlila, proč by investor najednou hradil práce provedené mimo proplácený milník nebo související s milníkem jiným.

[19] **Krajský soud** se ještě vyjádřil k tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ohledně zaměstnaneckých odměn. Dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a dalších podání stran

[20] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[21] K problematice **prekluze daně stěžovatelka** uvádí, že u daní je rozhodný pro určení relevantní právní úprava již první den zdaňovacího období, což dovozuje z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08. Krajský soud se sice s tímto nálezem ve svém rozsudku

pokračování

vypořádal, nepochopil však jeho význam, jestliže odmítl vztáhnout jeho závěry na problematiku změny právní úpravy mezinárodního dožádání a jeho vlivu na běh lhůty ke stanovení daně. Nález však dopadá na všechny hmotněprávní aspekty daní. Rozsudek krajského soudu je navíc nepřezkoumatelný, neboť z něj není patrné, zda tuto námitku soud považuje za nedůvodnou kvůli stanovení rozhodného data na 1. 4. 2011 nebo že rozhodným datem bylo 1. 4. 2010, ale s ohledem na judikaturu NSS k § 264 odst. 4 daňového řádu nemůže argumentace stěžovatelky obstát (bod 19 rozsudku). Stěžovatelka se domnívá, že kapitálním důvodem byl důvod první, se kterým však nesouhlasí, neboť rozhodným dnem dle jejího názoru nemůže být 1. 4. 2011.

[22] **Žalovaný** k těmto námitkám ve svém vyjádření odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, ze kterého vyplývá, že přechodná ustanovení daňového řádu přijatá v souvislosti s rekodifikací soukromého práva jsou procesního charakteru, a proto nemůžou mít vliv na běh lhůty dle § 148 daňového řádu, neboť se jedná o lhůtu hmotněprávní. Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) lze uplatnit jedině na lhůty, které počaly plynout po 1. 1. 2014. K určení, jestli mohlo dojít ke stavení lhůty z důvodu mezinárodního dožádání, je tedy důležitý okamžik, kdy poprvé začala běžet lhůta pro stanovení daně. Ve věci však bylo provedeno mezinárodní dožádání podle zákona o mezinárodní pomoci, resp. zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“), tedy podle speciální úpravy vztahující se k přímým daním (žalovaný odkazuje na již zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 190/2021-74). V projednávané věci počala běžet lhůta poprvé dne 3. 10. 2011 (uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení). Dne 24. 2. 2014 byla přerušena v důsledku zahájení daňové kontroly. Dne 24. 2. 2016 bylo provedeno dožádání podle zákona o mezinárodní spolupráci a dne 29. 8. 2016 obdržel správce daně odpověď. Lhůta tedy 187 dní neběžela a skončila by až 30. 8. 2017. Daň byla stěžovatelce doměřena 27. 6. 2017, tedy v posledním roce běhu lhůty, a proto se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o rok prodloužila (do 30. 8. 2018). Dne 27. 6. 2018 rozhodl žalovaný poprvé o odvolání. Jeho rozhodnutí bylo zrušeno krajským soudem, přičemž lhůta pro stanovení daně během soudního řízení neběžela (do 15. 2. 2021, tedy 877 dnů) a uplynula by dne 23. 1. 2022. Byla by nicméně ovlivněna lhůtou objektivní, která by skončila již 3. 10. 2021. Žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno 17. 9. 2021, tedy v rámci prekluzivní lhůty.

[23] **Žalovaný** uvádí, že nález Ústavního soudu, na který poukazuje stěžovatelka, se týkal retroaktivního zhoršení postavení daňového poplatníka, kterému se nemohl předem přizpůsobit, jednalo se tedy o zcela jinou situaci. Není navíc pravdou, že by správce daně dožádáním ničeho nedosáhl, jak naznačuje stěžovatelka. Ze získaných dokumentů zejména dovodil, že sporná pohledávka nebyla nedobytná (uznání dluhu v roce 2012), a to za situace, kdy sama stěžovatelka žádné obdobné dokumenty nepředložila. Významnosti těchto podkladů se krajský soud věnoval již ve svém prvním rozsudku ve věci. Žalovaný je toho názoru, že nynější rozsudek krajského soudu s ohledem na obsah bodu 19 vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Stěžovatelka ho totiž vytrhává z kontextu zbytku odůvodnění a rozsudku předchozího, a navíc se závěry soudu polemizuje, což by nebylo dost dobře možné, kdyby byly tyto závěry nepřezkoumatelné. Soud nadto nemusí reagovat na veškeré argumentační body, stačí, když uchopí podstatu argumentace a řádně se s ní vypořádá.

[24] **Stěžovatelka ve své replice** setrvala na svých kasačních námitkách. Nadále tvrdí, že je bod 19 rozsudku nepřezkoumatelný, neboť nabízí dva protichůdné výklady. Dále se ohradila proti tomu, že by na výzvu správce daně nepředložila dostatek podkladů. Ten jí nic takového nikdy ani nevyčetl, avšak bez jakéhokoliv dialogu přistoupil k mezinárodnímu dožádání. Jedná se přitom o institut, který je dle zákona použitelný pouze v nezbytných případech. V nynější věci byl užit protizákonně, neboť správci daně nic nebránilo odstranit vzniklé pochybnosti v rámci dialogu. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, z něhož dovodila, že pokud je mezinárodní dožádání učiněno v rozporu se zákonem, ke stavení lhůty nedojde. Vypovídací hodnota v rámci dožádání zjištěných skutečností je takřka nulová (stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167).

[25] **Žalovaný ve své duplice** uvádí, že stěžovatelka disponovala všemi dokumenty vztahujícími se k úvěru na Ukrajinu včetně uznání dluhu, nicméně tento dokument nepředložila. Nevysvětlila ani svůj způsob účtování. Ve zprávě o daňové kontrole jsou podrobně uvedeny důvody dožádání. Jelikož stěžovatelka na výzvu nepředložila veškeré doklady, nebyl správce daně povinen v rámci daňové kontroly znovu požadovat po stěžovatelce jejich předložení. Žalovaný opětovně zdůvodňuje důležitost získaného uznání dluhu a odkazuje na odůvodnění původního rozsudku krajského soudu, které je s těmito názory souladné. Zjištěné informace navíc byly stěžovatelce ku prospěchu, neboť byl díky nim snížen základ daně. Postup správce daně tedy ani nebyl v rozporu se stěžovatelkou citovanou judikaturou.

[26] **Stěžovatelka ve své triplice** uvádí, že se komunikace mezi správcem daně a ní v roce 2015 vůbec netýkala dobytnosti pohledávky na Ukrajině, ale otázky správného zaúčtování úroků. Z bodu 33 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že po stěžovatelce bylo požadováno předložení taxativně uvedených dokumentů, které předložila. Následně vzniklé nesrovnalosti správce daně se stěžovatelkou vůbec nekonzultoval. Mezinárodní dožádání tak bylo ze strany správce daně svévolným krokem.

[27] K problematice **úvěru na Ukrajinu stěžovatelka** uvádí, že již před datem splatnosti úvěru bylo zřejmé, že se jedná o nedobytnou pohledávku. Stěžovatelce se nevrátila ani celá jistina, natož pak nějaké úroky. Postupovala však opatrně, neboť uplatnit 100 % opravnou položku u nesplatné pohledávky by bylo příliš odvážné. Proto stěžovatelka vydržela o úrocích účtovat až do splatnosti úvěru. Stěžovatelka namítá, že se soud nevyjádřil k tomu, zda bylo její povinností navyšovat si základ daně o nedobytné úroky. Soud pouze konstatoval, že otázka dobytnosti pohledávky není pro posouzení věci podstatná. S tím však stěžovatelka nesouhlasí. Zákon jí ukládá v základu daně zohlednit i úroky, pro toto zohlednění je však podstatná věrohodnost účetní závěrky postavená na věrném a poctivém obrazu. Tomuto stěžovatelka dostala, což potvrdil i auditor. Účetní závěrka se vyhotovuje na konci účetního období, není tedy nijak zvláštní, že opravnou položku ve výši 100 % stěžovatelka účtovala až ke konci účetního období. K dobytnosti se soud nakonec vyjádřil, jeho výklad však stěžovatelka považuje za pouhé *obiter dictum*; pokud by se mělo jednat o nosnou myšlenku soudu, byla by nepřezkoumatelná. Nelze totiž po stěžovatelce požadovat prokázání dobytnosti pohledávky, když se podle soudu vůbec nejedná

pokračování

o podstatnou otázku. Stěžovatelka rovněž namítá, že jí nelze klást k tíži, že si chtěla ponechat naději na vydobytí dluhu tím, že s dlužníkem vyjednala jeho uznání. Toto uznání dluhu navíc nemůže být považováno za relevantní podklad, neboť bylo podepsáno až po uplynutí předmětného zdaňovacího období. Stěžovatelka o něm tedy logicky předem nemohla vědět. Soud toto uznání dluhu považuje za důkaz dobytosti pohledávky, ale na druhou stranu opravné položky učiněné stěžovatelkou za důkaz nedobytnosti nepovažuje.

[28] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvedl, že ani skutečnost, že nebyl dluh ukrajinskou společností do data splatnosti uhrazen, neznamená, že smluvní vztah mezi ní a stěžovatelkou zanikl. Stěžovatelka měla povinnost o úrocích účtovat po celou dobu existence smlouvy. Z uznání dluhu z roku 2012 nadto vyplývá, že obě smluvní strany s pokračováním kontraktu počítaly, a proto nelze pohledávku stěžovatelky hodnotit jako nedobytnou. Stěžovatelka nepředložila žádný podklad, ze kterého by vyplývaly důvody pro změnu pohledávky v účetnictví (resp. nedobytnost pohledávky). Tvorba opravných položek byla v projednávané věci daňově neúčinná, neboť o úhradě pohledávky strany nadále jednaly.

[29] **Žalovaný** dále uvádí, že stěžovatelka se v žalobě soudu nedotazovala na to, zda měla povinnost účtovat nedobytné úroky, a tudíž jí ani soud na tuto otázku nemohl poskytnout odpověď. **Žalovaný** odkazuje na odůvodnění prvního rozsudku krajského soudu, ve kterém se s námitkami v této oblasti soud vypořádal dle názoru žalovaného správně. V nynější věci byl soud svým dřívějším názorem vázán. Jeho rozsudek není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka úmyslně vytrhává z kontextu závěr bodu 23 rozsudku, aby uměle dovedla nepřezkoumatelnost rozsudku jako celku. Se závěry soudu navíc stěžovatelka polemizuje, což by nešlo, pokud by byl rozsudek nepřezkoumatelný.

[30] Skutečnost, že byla stěžovatelka již na začátku zdaňovacího období přesvědčena o nedobytnosti pohledávky, nebyla předmětem žalobních námitek. **Žalovaný** tedy Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje odmítnutí námitky jako nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. **Žalovaný** označuje další námitky, které nebyly uplatněny již v žalobě. Jedná se o vazbu úroků z úvěru na § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tedy o jejich zohlednění v rámci výsledku hospodaření, který v případě stěžovatelky stvrdil auditor. Dále se jedná o námitku, podle níž je účtování opravných položek na konci účetního období běžnou praxí. Rovněž se jedná o námitku týkající se vytvoření opravné položky. Stěžovatelka totiž v žalobě vymezila předmět řízení odlišně, když výslovně sdělila, že předmětem řízení tato otázka není, ale je jí pouze a jedině otázka neúčtování úroků.

[31] **Stěžovatelka** se ve své **replice** ohrazuje proti tvrzení, že by byla námitka dobytosti pohledávky nepřípustnou námitkou, a odkazuje přitom na bod 17 své žaloby. Kasační námitky mají obměněnou podobu jen proto, že musí reagovat na obsah rozsudku. Obdobně tomu je i u požadavku na zjištění, zda je povinností daňového subjektu účtovat o úrocích z nedobytného úvěru. **Žalovaný** navíc ignoruje skutečnosti svědčící o nedobytnosti pohledávky a upíná se přílišně na uznání dluhu.

[32] Ke sporným **odměnám zaměstnanců stěžovatelka** uvádí, že svá pochybení v jejich účtování žádala napravit prostřednictvím několika řešení, která žalovanému navrhovala.

Vznesla požadavek analogické aplikace § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Důsledkem by bylo, že stěžovatelce by byl doměřen pouze úrok z prodlení spojený s předčasným uplatněním nákladů. Tuto argumentaci soud nevypořádal, čímž svůj rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti.

[33] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvádí, že tyto námitky již dostatečně a přezkoumatelně vypořádal krajský soud ve svém prvním rozsudku. Tvrzení stěžovatelky, že soud některé žalobní námitky nevypořádal, není pravdivé, přičemž žalovaný odkazuje na příslušné pasáže jeho rozsudku.

[34] K okruhu námitek týkajících se **nedokončené výroby stěžovatelka** uvádí, že soud na jedné straně neuznal názor žalovaného, že odběratel nemůže převzít něco, co ještě nebylo doděláno. Na druhé straně si s ním však postačil jako s dostatečnou pochybností ke zpochybnění účetnictví stěžovatelky. Postup zvolený stěžovatelkou není v oboru stavebnictví nestandardní, jak tvrdí soud. Naopak je běžné, že z finančních důvodů může na jedné straně existovat tlak na urychlení převzetí plnění a na druhé straně tlak plnění oddálit. Byl to tedy žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno stran svých pochybností. Není korektní stěžovatelce vytykat, že neunesla důkazní břemeno, když jí to bylo odmítnutím jejich důkazních návrhů znemožněno. Přitom právě šetření u dodavatelů by mohlo prokázat, co bylo předmětem plnění, kdy k němu došlo, či zda bylo plnění oddalováno. Není povinností daňového subjektu určovat správci daně, jaké důkazní prostředky má provést, může mu toliko vytyčit směr dokazování. Z důkazního návrhu je patrné, co má být jeho předmětem – zjistit u dodavatele informace, které se u něj nachází. Je na správci daně, aby tento směr sám specifikoval, a neměl by se vymlouvat, že daňový subjekt nebyl dost konkrétní. Žalovaný však vycházel pouze ze zpochybnovaných dokumentů předložených stěžovatelkou, což je nedostatečné. Nepanuje-li totiž mezi správcem daně a daňovým subjektem shoda, je na žalovaném, aby skutkový stav sám ověřil. Stěžovatelka odkazuje na postup správce daně ve věci dluhu u ukrajinské společnosti, kdy správce daně začal okamžitě rozhodné skutečnosti zjišťovat pomocí mezinárodního dožádání.

[35] **Žalovaný ve svém vyjádření** uvádí, že stěžovatelka stran časového souladu dodávek a dokladů k nim neunesla důkazní břemeno, ačkoli věděla o důvodných pochybnostech správce daně o správnosti jí předložených podkladů dlouhou dobu. Svoji argumentaci po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného v této věci nijak nedoplnila. Žalovaný dále uvádí, že námitka, podle níž neunesl důkazní břemeno správce daně a důkazní břemeno na straně správce daně hodnotil soud příliš mírně, nebyla obsažena v žalobě, a tudíž je nepřípustná. Nadto je žalovaný toho názoru, že správce daně důkazní břemeno unesl.

[36] Žalovaný stran projektu Terezín odkazuje na své rozhodnutí i na rozsudek krajského soudu, se kterým se ztotožňuje. Uvádí, že předmětné práce nebyly prováděny v roce 2010 (a dle stavebního deníku ani do konce března 2011) a faktury obsahovaly dohadné částky za práce, které měly být provedeny až v následujícím zdaňovacím období. Co se týče projektu Sluneční věž – Karlín, žalovaný uvádí, že správce daně i žalovaný správně definovali nesrovnalosti vztahující se k dodržení akruálního principu. Stěžovatelka se k těmto nesrovnalostem v žalobě nevyjádřila. Jí navrhovaný výslech a šetření u dodavatelů neměly potenciál tyto nesrovnalosti vyvrátit. Žalovaný opětovně odkazuje na obsah svého

pokračování

rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožňuje. Stejně činí i ve vztahu k projektu CETOCOEN. Ani u tohoto projektu nedokázala stěžovatelka nesrovnalosti vyjádřené správcem daně vysvětlit. V této části vyjádření žalovaný v podstatě rekapituluje předcházející řízení a nesrovnalosti, které byly jejich předmětem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Prekluzivní lhůta ke stanovení daně

[38] Na problematiku stanovení daně v prekluzivní lhůtě lze nahlížet z více rovin. Zaprvé se jedná o otázku, zda mohlo mít mezinárodní dožádání s ohledem na stěžovatelkou namítaný intertemporální charakter projednávané věci vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Pokud ano, vyvstává otázka, zda v projednávané věci bylo provedení dožádání v souladu se zákonem. Dále je třeba posoudit, zda krajský soud řádně odůvodnil své závěry v této věci a nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jak namítá stěžovatelka.

[39] Stěžovatelka předně namítá, že lhůta pro stanovení daně se v projednávané věci řídí předchozí právní úpravou, tedy zákonem o správě daní a poplatků, a nikoli daňovým řádem, který nabyl účinnosti uprostřed dotčeného zdaňovacího období. Pro právní režim lhůty ke stanovení daně je dle názoru stěžovatelky rozhodné, jaká právní úprava byla účinná nikoli na počátku běhu lhůty, ale na začátku zdaňovacího období. Odkazuje na přechodné ustanovení (§ 264 odst. 4) daňového řádu, podle nějž se běh a délka lhůty řídí podle daňového řádu. V době počátku zdaňovacího období ještě nebyl účinný ani § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci, zákon žádné přechodné ustanovení neobsahoval, a tudíž nemohlo mít mezinárodní dožádání vliv na běh lhůty v projednávané věci. Svůj názor dokládá citací z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08.

[40] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že vypořádání tohoto okruhu námitek krajským soudem nepřezkoumatelné není. Nejedná se v jeho případě o dvě protichůdné myšlenkové linie, jak naznačuje stěžovatelka, ale o dva argumenty vzájemně se doplňující. Krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka posuzuje lhůtu ve vztahu k okamžiku, kdy ještě vůbec neběžela. Ustanovení § 264 odst. 4, které nabylo účinnosti společně se zbytkem daňového řádu dne 1. 1. 2011, se nevztahuje ke zdaňovacímu období, ale ke lhůtě pro stanovení daně. Jedná se o dva časové úseky (zdaňovací období vs. lhůta pro stanovení daně), které sice mají vzájemné vazby, nicméně je třeba je i z hmotněprávního hlediska odlišovat. Jak rovněž správně uvedl krajský soud, odkaz na výše uvedený nálezn Ústavního soudu

argumentaci stěžovatelky nemůže pomoci, neboť se týká změn podmínek vztahujících se k aspektům zdaňovacího období. Podle tohoto nálezu stát nemůže v průběhu zdaňovacího období měnit podmínky uplatnění některých daňových nároků (v tomto případě užití jednoho ze způsobů ocenění cenných papírů), neboť by tím narušoval právní jistotu daňových subjektů. Jedná se tedy o zcela jiný právní problém (k tomu viz náleží Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, bod 37 a násl.). V nynější věci se právní úprava změnila ještě před počátkem běhu lhůty. Ve světle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 tedy nelze posuzovat skutečnosti, které v době změny právní úpravy vůbec neexistovaly. Předmětný náleží nadto směřuje k ochraně právní jistoty a legitimního očekávání daňových subjektů, kteří mohou být v důsledku retroaktivní právní úpravy kráceni na svých možnostech uplatňování daňových odpisů. Jinými slovy – daňový subjekt na počátku zdaňovacího období postupuje tak, aby legitimně racionalizoval svoji daňovou povinnost, takže následná změna pravidel představuje zásah do jeho právní jistoty a zákazu diskriminace daňových subjektů. To však nemůže platit u lhůty pro stanovení daně (viz náleží sp. zn. Pl. ÚS 18/14, bod 40). Daňovému subjektu se „pravidla hry“, pokud jde o vlastní daňovou povinnost, změnou úpravy běhu lhůty nijak nemění – stále má povinnost platit daně a má tak činit řádně. Nemůže legitimně „taktizovat“ tak, aby se v důsledku uplynutí lhůty vyhnul placení daní. Změna právní úpravy nemůže v projednávané věci stěžovatelku ani diskriminovat vůči konkurenčním daňovým subjektům.

[41] Odkaz krajského soudu na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 190/2021-74 tuto argumentaci doplňuje v tom smyslu, že jestliže se podle tohoto rozsudku přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu vztahuje i na pravidlo upravené v § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci, neobstojí námitka stěžovatelky, že přechodné ustanovení daňového řádu dopadá pouze na právní normy obsažené v daňovém řádu. Z tohoto rozsudku jednoznačně vyplývá, že zákon o mezinárodní pomoci vlastní intertemporální ustanovení neobsahuje a s ohledem na provázanost daňového řádu a nového ustanovení zákona o mezinárodní pomoci se přechodné ustanovení daňového řádu vztahuje i na tento zákon. Z tohoto rozsudku tedy vyplývá, že se stále jedná o lhůtu podle daňového řádu. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, a ze dne 30. 11. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018-106. Tento závěr dopadá na situaci, kdy dojde ke změně právní úpravy v průběhu plynutí lhůty pro stanovení daně, což se v nyní projednávaném případě nestalo. Krajský soud tento rozsudek zjevně citoval proto, aby zdůraznil význam přechodného ustanovení daňového řádu. Krajský soud tímto argumentem rovněž podpořil svůj primární názor. Jestliže totiž přechodné ustanovení ovlivňuje lhůty již běžící a podřizuje je daňovému řádu, nemůže obstát výklad, podle něž by se lhůty, které ještě běžet nepočaly, řídily zákonem o správě daní a poplatků. Odůvodnění krajského soudu tedy dává smysl a nelze je označit za nepřekoumatelné.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti a replice naznačuje, že neví, k jakému závěru krajský soud dospěl, tedy proti jakému názoru se má v kasační stížnosti bránit. Nejvyšší správní soud má nicméně za stěžejní, že základní premisa stěžovatelky, podle níž na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 nedopadá § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci, resp. na něj časově navazující obsahově totožné pravidlo v § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci, nemůže obstát. Není přitom významné, zda se prekluzivní lhůta má na počátku řídit zákonem o správě daní a poplatků

pokračování

(tedy podle právního předpisu účinného první den zdaňovacího období), jak namítá stěžovatelka, nebo již daňovým řádem (tedy podle právního předpisu účinného v den, kdy lhůta počala plynout), jak správně dovodil krajský soud.

[43] I kdyby totiž soud přisvědčil tezi stěžovatelky, že i lhůta pro stanovení daně se řídí právní úpravou účinnou v první den zdaňovacího období, tj. v daném případě zákonem o správě daní a poplatků, pak by tento závěr platil pouze do 31. 12. 2010. Poté by bylo třeba s ohledem na § 264 odst. 4 daňového řádu použít na další běh této lhůty pravidla obsažená v daňovém řádu a zákoně o mezinárodní pomoci (viz výše citovanou judikaturu NSS). Uvedené přechodné ustanovení by totiž nebylo možné omezit pouze na lhůty již plynoucí, nýbrž i na lhůty latentní (založené za účinnosti zákona o správě daní a poplatků), které teprve počnou. Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že zákonodárce nemůže zasahovat do běhu prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud naopak dovodil, že zásahy do této lhůty možné jsou, pokud nová právní úprava obsahuje výslovné přechodné ustanovení splňující požadavky nepravé retroaktivity (viz rozsudek ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39). Mezinárodní dožádání bylo v dané věci provedeno v období, kdy byla účinná právní norma, která stanovila, že lhůta po dobu vyřizování dožádání neplyne, přičemž tato právní norma se vztahuje i na lhůty, které počaly plynout před 1. 1. 2011.

[44] Pokud se naopak lhůta pro stanovení daně od počátku řídí právní úpravou účinnou od 1. 1. 2011, neboť počala plynout až za účinnosti této právní úpravy, pak nejsou namístě žádné úvahy o intertemporalitě a retroaktivitě, neboť právní úprava účinná od 1. 1. 2011 jasně stanoví, že lhůta pro stanovení daně z příjmů neběží po dobu vyřizování mezinárodního dožádání (k tomu srov. shodně rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2020, č. j. 5 Afs 197/2019-58, bod 21).

[45] V kasační stížnosti ani jejím doplnění stěžovatelka neuplatnila kasační námítku, kterou by namítala nezákonnost mezinárodního dožádání, a tedy prekluzi daně s ohledem na to, že mezinárodnímu dožádání není možné přiznat účinky stavení lhůty pro stanovení daně. Tuto argumentaci uplatnila až v replice a triplice, které byly podány poté, co nastala koncentrace kasačních námitek dle § 106 odst. 3 s. ř. s. Jelikož jsou soudy povinny přihlížet k prekluzi daně z úřední povinnosti (nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07), neuplatní se ve vztahu k této otázce žádné procesní překážky, které jinak upravují řízení před soudy (rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2021, č. j. 2 Afs 211/2020-29). Nejvyšší správní soud tak byl povinen posoudit, zda mezinárodní dožádání mělo za následek stavení lhůty pro stanovení daně, neboť od toho se odvíjí závěr, zda daň byla doměřena ve lhůtě pro stanovení daně, nebo až po jejím marném uplynutí.

[46] Krajský soud se touto otázkou zabýval ve svém prvním rozsudku (bod 19). Odmítl, že by mezinárodní dožádání bylo vedeno snahou prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť správci daně v době žádosti zbýval ještě jeden rok do uplynutí této lhůty. Dále poukázal na to, že správce daně získal na základě mezinárodního dožádání informace, které významně pomohly objasnit skutkový stav (podařilo se prověřit výši nevráceného úvěru a získat uznání dluhu z roku 2012). Odkázal na pochybnosti správce daně popsané ve zprávě o daňové kontrole vycházející z nesrovnalostí o nesplacené výši úvěru, které založily

rozporné a neúplné podklady předložené stěžovatelkou. Krajský soud uzavřel, že dožádání nebylo účelové a existující pochybnosti nebylo možné objasnit komunikací se stěžovatelkou či bankou, neboť nesrovnalosti byly způsobeny právě stěžovatelkou a předloženými bankovními výpisy. Ve své druhé žalobě v dané věci stěžovatelka nenamítala prekluzi plynoucí z toho, že mezinárodní dožádání bylo nezákonné, proto se krajský soud touto otázkou již znovu výslovně nezabýval.

[47] Zpráva o daňové kontrole přehledně a chronologicky shrnuje výsledky dokazování týkající se úvěru poskytnutého stěžovatelkou ukrajinské společnosti. Správci daně se na základě několika výzev a jednání se stěžovatelkou podařilo obstarat od stěžovatelky úvěrovou smlouvu a dodatek k ní, bankovní výpisy a podklad pro zaúčtování úroků *Přehled stavu půjčky, propočet úroků a průběh jejich úhrad – půjčka AVANTI-BUD*. Správce daně porovnal údaje plynoucí z předložených bankovních výpisů a podkladu pro zaúčtování úroků a zjistil nesoulad ve výši poskytnutého úvěru (v podkladu pro zaúčtování úroků není zaznamenána jedna platba ve výši 50.000 USD). Nebyly doloženy žádné doklady o splácení úvěru. Dále nebyly předloženy výpisy z bankovního účtu za rok 2008 a jednotlivé platby zaslané společnosti AVANTI-BUD byly provedeny pod dvěma variabilními symboly. Současně správce daně vycházel z toho, že k rozvahovému dni kontrolovaného období stěžovatelka neevidovala jinou půjčku či úvěr vůči společnosti AVANTI-BUD. Úvěr byl sjednán ve výši 2.000.000 USD, ovšem poukázané prostředky dosáhly v souhrnu nižší částky.

[48] Z výše uvedeného vyplývá, že z podkladů předložených stěžovatelkou vzešla řada pochybností, a to zejména o výši poskytnutého úvěru a výši uhrazených splátek. Naproti tomu z ničeho nevyplývá, že by správce daně považoval v tomto okamžiku za významné, zda je pohledávka dobytá, a to ačkoliv věděl, že stěžovatelka k rozvahovému dni vytvořila opravnou položku v plném rozsahu. Dotazy, které správce daně formuloval v žádosti o mezinárodní výměnu informací, směřují ke zjištění výše částky poskytnutého úvěru a toho, zda byl úvěr splácen, v jaké části a kdy. Správce daně se nedotazoval na hodnotu majetku společnosti AVANTI-BUD a její schopnost splácet úvěr.

[49] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že bylo namísto pokusit se nejprve vyjasnit tyto pochybnosti se stěžovatelkou a vyžádat si chybějící výpisy z bankovního účtu stěžovatelky (ať již od stěžovatelky, nebo od banky), neboť z ničeho nevyplývá, že by odmítala jakoukoliv součinnost. Nelze pochopitelně spekulovat, zda by tento postup byl dostatečný a vedl k odstranění pochybností správce daně, pokud jde o výši poskytnutého úvěru a výši zaplacených splátek (včetně data úhrady).

[50] Výše nastíněný postup by odpovídal i závěrům judikatury, podle níž pokud správci daně vzniknou pochybnosti o deklarovaných obchodních případech, přičemž jedním ze subjektů těchto vztahů bude subjekt zahraniční, bude v první řadě na straně daňového subjektu, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil. Teprve za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti v přiměřené lhůtě neodstraní a nepředloží důkazní prostředky, správce daně v případech, kdy není možno jinak (vlastními prostředky), zjistí řádně skutkový stav i za použití žádosti o mezinárodní pomoc. Měl by však tak učinit tehdy, kdy tato potřeba vyvstane (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48).

pokračování

[51] Současně by tento postup odpovídal i § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci, podle nějž kontaktní místo může dožádat kontaktní místo jiného státu o poskytnutí informací vztahujících se ke správě daní, pokud vlastní zdroje informací již byly vyčerpány nebo by jejich získání ohrozilo cíl správy daní. Je nicméně třeba poukázat na to, že primární účel tohoto ustanovení je jiný. Jedná se o transpozici čl. 17 odst. 1 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. Jeho smyslem je stanovit určité meze spolupráce mezi členskými státy Evropské unie, kterou tato směrnice upravuje, a to nikoliv ve prospěch daňových subjektů, nýbrž aby se zabránilo bezdůvodnému zahlcování orgánů jiných členských států. Směrnice neupravuje účinky spojené s podáním žádosti o spolupráci na řízení vedené orgány členských států. Je toliko věcí vnitrostátního zákonodárství, že je s mezinárodním dožádáním spojeno stavení prekluzivní lhůty (shodně rozsudek NSS č. j. 8 Afs 282/2017-44, bod 26). Protikladem § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci je § 12 odst. 1 písm. a) téhož zákona, který umožňuje odmítnout poskytnutí informací, nebyly-li na straně dožadujícího členského státu splněny podmínky § 9 odst. 1 (resp. čl. 17 odst. 1 směrnice). Smlouva mezi vládou České republiky a Ukrajinou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (publ. pod č. 103/1999 Sb.) žádnou obdobnou podmínku pro podání žádosti o výměnu informací nestanoví (viz čl. 27 smlouvy). I při této spolupráci musí nicméně české orgány postupovat dle zákona o mezinárodní spolupráci, jak plyne z jeho § 1 odst. 1 písm. b).

[52] Judikatura se při posuzování dopadů mezinárodního dožádání na prekluzivní lhůtu zaměřuje především na účelnost takového úkonu. Mezinárodnímu dožádání nelze přiznat účinek stavení prekluzivní lhůty, jestliže by právě tento účinek byl důvodem, pro nějž správce daně přistoupil k mezinárodnímu dožádání. Je tak třeba vzít v úvahu především to, zda mezinárodní dožádání může přinést informaci podstatnou pro rozhodnutí ve věci. Není významný výsledek dožádání, tedy zda takovou informaci skutečně přineslo, neboť to nelze předem z různých důvodů předvídat (rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74). Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavení prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity, či nikoliv (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Vychází se z toho, zda má žádost o mezinárodní spolupráci vztah k předmětu daňového řízení, zda bylo možné oprávněně očekávat, že by odpověď dožádaných orgánů mohla přispět k objasnění skutkového stavu, a nejsou proto namíste důvody k podezření, že tento institut byl správcem daně využit účelově, s jediným či hlavním cílem prodloužit prekluzivní lhůtu (rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018-106).

[53] V daném případě není pochyb, že žádost o mezinárodní dožádání má přímou souvislost s předmětem daňového řízení, neboť jde o ověření transakce, jejíž daňové dopady byly posuzovány v daňové kontrole, a to u druhé strany této transakce. Nebylo přitom v možnostech českých orgánů prověřit tyto skutečnosti u ukrajinské společnosti vlastními procesními prostředky. Za tím účelem bylo nezbytné provést mezinárodní dožádání. Skutečnosti, které správce daně zamýšlel tímto způsobem zjistit, se přímo týkají skutečností, o nichž správce daně pochyboval. Úvahy o tom, zda by využití výše nastíněných nástrojů

v dispozici správce daně postačovalo k jednoznačnému rozptýlení pochybností, a nemuselo tak vůbec dojít na mezinárodní dožádání, by byly čirou spekulací. Faktem nicméně zůstává, že správce daně má právo prověřit, zda vysvětlení poskytnuté stěžovatelkou k rozptýlení jeho pochybností je pravdivé. Správce daně nemůže být ani za těchto okolností zbaven nástrojů k prověření pravdivosti a úplnosti tvrzení daňového subjektu. Ověřování sporných skutečností přímo u druhé strany posuzované transakce patří mezi standardní metody práce správce daně. Výsledkem takového ověření může být buď to, že se potvrdí pravdivost vysvětlení poskytnutého daňovým subjektem, nebo naopak bude toto vysvětlení zpochybněno či přímo vyvráceno. To má pochopitelně bezprostřední dopad na závěr o unesení důkazního břemene, ať již správce daně, nebo daňového subjektu. Ustanovení § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci nelze vykládat tak, že by bránilo využití mezinárodního dožádání za účelem ověření skutečností zjištěných na území České republiky, tedy prověření, zda nemohou být tyto skutečnosti zpochybněny poznatky, které jsou dostupné v dožádaném státě. V nyní projednávané věci nenasvědčuje nic tomu, že by výlučným či hlavním důvodem mezinárodního dožádání bylo prodloužit prekluzivní lhůtu, neboť žádost byla podána rok před jejím uplynutím, nikoliv až v závěru lhůty.

[54] Pokud jde o okolnost, že správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání neprověřoval dobytnost pohledávky, nemění to nic na tom, že se týkalo otázky relevantní z hlediska daňové kontroly. Při kontrole bylo zjištěno, že stěžovatelka neúčtovala o úrocích, jak měla. Ke správnému stanovení výše výnosových úroků je potřebné znát výši úvěru a výši jednotlivých uhrazených splátek, včetně data úhrady. Teprve se znalostí těchto údajů lze dopočítat úrok ve správné výši a zvýšit o něj základ daně.

[55] Nejvyšší správní soud uzavírá, že mezinárodní dožádání bylo účelným úkonem zaměřeným na správné stanovení daně, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by se jednalo o úkon účelový, jímž by správce daně sledoval prodloužení prekluzivní lhůty. Po dobu vyřizování mezinárodního dožádání neběžela prekluzivní lhůta. Žalovaný tak doměřil stěžovatelce daň před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

Úvěr na Ukrajinu

[56] Mezi procesními stranami není sporné, že se pohledávka stěžovatelky za společností AVANTI-BUD stala splatnou dne 30. 12. 2010. Součástí závazku bylo, že společnost AVANTI-BUD bude stěžovatelce platit úrok ve výši 10 % p. a. Jelikož již na začátku kontrolovaného zdaňovacího období měla stěžovatelka pochyby o dobytnosti pohledávky, vytvořila opravnou položku ve výši 50 % pohledávky. Ke konci zdaňovacího období (31. 3. 2011) následně uplatnila opravnou položku ve výši 100 % pohledávky. O úrocích účtovala pouze do data splatnosti úvěru, a to v plné výši.

[57] Jádrem sporu v projednávané věci není tvorba opravné položky (*nota bene* toliko účetního charakteru, která není daňově účinná), k čemuž směřuje notná část kasační námítky, ale úroky za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011, o něž byl stěžovatelce zvýšen daňový základ. Z vyjádření stěžovatelky v průběhu daňového řízení plyne, že přestala účtovat o úrocích, neboť se domnívala, že na ně nemá po splatnosti úvěru nárok, vzniká jí nárok pouze na úrok z prodlení. Krajský soud jí nicméně již v prvním rozsudku vysvětlil,

pokračování

že její úvaha neodpovídá judikatuře Nejvyššího soudu, podle níž má věřitel nárok na obchodní úrok až do vrácení jistiny (není-li ujednáno jinak), a to vedle úroku z prodlení, na který má nárok v případě prodlení s úhradou dluhu. Úrok z poskytnutého úvěru tak představuje výnos, neboť je pohledávkou za dlužníkem. Stěžovatelka se nemohla sama rozhodnout, že jí pohledávka z titulu úroku nevznikla, a tedy nemusí účtovat o výnosu, jestliže smluvní dokumentace svědčí o opaku. S těmito právními závěry stěžovatelka nijak nepolemizuje, pouze dovozuje, aniž by odkazovala na právní normu, z které tento závěr plyne, že nemá povinnost účtovat o úroku, je-li nedobytný.

[58] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že rozsudek krajského soudu v rámci tohoto okruhu námitek argumentačně ob stojí. Již z prvního rozsudku krajského soudu vyplývá, že nedůvodnost námitek stěžovatelky tkví v tom, že 1) z jejího účetnictví nevyplývá vztah mezi opravnými položkami k jistině a výši nárokovatelných úroků, a 2) stěžovatelka neprokázala nedobytnost pohledávky (včetně úroků), z níž odvozuje správnost nezahrnutí úroků do účetnictví, ani jinou skutečnost, z níž by vyplýval zánik závazku. Krajský soud na své dřívější závěry odkázal i v nynější věci, přičemž je ve svém rozsudku rekapituluje. Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že z jeho odůvodnění jsou stěžejní body jeho úvahy v případě obou rozsudků patrné.

[59] K námitce stěžovatelky, že jí krajský soud nevysvětlil, zda měla povinnost účtovat o nedobytných úrocích, Nejvyšší správní soud podotýká, že se jedná o námitku z logického hlediska předběžnou. Na otázce dobytosti pohledávky totiž stál celý argumentační základ stěžovatelčiných žalobních námitek. Jestliže však nebyla schopna prokázat v předcházejícím řízení nedobytnost pohledávky, není třeba, aby jí krajský soud dával návod na účtování nedobytných úroků (k povinnosti účtovat o úrocích jako o výnosech se vyjádřil již v prvním rozsudku). Není pravdou, že by krajský soud v bodě 23 nyní přezkoumávaného rozsudku uvedl, že dobytost úroku není podstatná. Pouze podotkl, že bez ohledu na dobytost pohledávky budí účetnictví stěžovatelky dojem, že se mylně domnívala, že úroky po datu splatnosti již nemusí účtovat.

[60] Krajský soud dovodil, že ze stěžovatelčina účetnictví jako takového není patrné, z jakého důvodu přestala o úrocích účtovat. Ta se to snažila vysvětlit údajnou nedobytností pohledávky, nicméně k prokázání tohoto tvrzení nepředložila žádné důkazy (např. jakékoliv písemnosti svědčící o snaze stěžovatelky využít zákonné prostředky k vymožení pohledávky). Vytvoření účetní opravné položky, která vychází ze zásad zákona o účetnictví, ovšem není daňově účinná, dokládá pouze subjektivní náhled stěžovatelky na dobytost (a tedy hodnotu) pohledávky. Stěžovatelce jistě nelze vyčítat, že k rozvahovému dni posuzovaného zdaňovací období vytvořila účetní (nedaňovou) opravnou položku na nesplacený úvěr, ovšem tento krok nelze považovat za doklad o nedobytnosti pohledávky. Existuje totiž zásadní rozdíl mezi pohledávkou po splatnosti a nedobytnou pohledávkou. Stěžovatelka nepředložila ani žádný důkaz o tom, že právní vztah mezi ní a ukrajinskou společností zanikl, nebo že se pohledávek plynoucích ze smlouvy o úvěru jednostranně vzdala. Naopak správce daně v rámci mezinárodního dožádání získal uznání dluhu z roku 2012, které svědčí o opaku. Na uznání dluhu nelze nahlížet pouze jako na „akt poslední naděje“, jak se stěžovatelka nyní snaží naznačit. Jedná se o právně relevantní dokument,

jehož primárním účelem je stvrdit existenci závazku. I kdyby však uznání dluhu v projednávané věci nebylo získáno, neexistoval by stále žádný důkaz o zániku závazku.

[61] Stěžovatelka se dovolává interpretace I-10 Národní účetní rady a dovozuje z ní, že nebyla povinna účtovat o úrocích z nedobytné pohledávky. Pomíjí však, že zmíněná interpretace schválená Národní účetní radou se týká výlučně úroků z prodlení a jiných sankcí (účtovaných na účtech třídy 64), nikoliv obchodních (výnosových) úroků, o nichž se účtuje na účtech třídy 66. Úroky z prodlení se na rozdíl od úroků obchodních stávají výnosem až v okamžiku, kdy byly uhrazeny. Zmiňuje-li vedle toho interpretaci I-42 Národní účetní rady, ta se týká tvorby opravných položek. Sama stěžovatelka ovšem tvrdí, že vytvořila toliko účetní (nedaňovou) opravnou položku. Ostatně zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, stěžovatelce neumožňuje vytvořit k úvěru či zápůjčce opravnou položku (viz § 2 odst. 2), nehledě na to, že nemohly být splněny ani podmínky § 8a odst. 1 a 2 téhož zákona.

[62] Nelze se tudíž divit, že správce daně, žalovaný i krajský soud měli za to, že po 1. 1. 2011 stěžovatelka prostě opomněla dále účtovat o úrocích, nebo tak činila s chybným přesvědčením, že již o nich dále účtovat nemusí. Měla však o nich účtovat až do vrácení jistiny úvěru, neboť se bez ohledu na to, zda jí byly smluvním partnerem úroky placeny, nebo nikoli, jednalo o daňově účinné výnosy.

Odměny zaměstnanců

[63] Tento okruh námitek stěžovatelka oproti řízení před krajským soudem značně zúžila. V kasační stížnosti namítá, že opravu jejího nesprávného postupu, kdy odměny zaměstnanců účtovala v nesprávném zdaňovacím období, mohl správce daně provést *per analogiam iuris* pomocí aplikace § 104 zákona o DPH, které umožňuje „převedení“ skutečností rozhodných pro stanovení daně z nesprávného zdaňovacího období do správného. Domáhala se tak spravedlivého řešení situace. Krajský soud její argumentaci v tomto bodě dle jejího názoru nevypořádal.

[64] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožnil. Krajský soud tuto námitku vypořádal v bodě 32 svého rozsudku, v němž odkázal i na body 41 a 42 svého předchozího rozsudku ve věci, a rovněž i v bodě 37 nynějšího rozsudku. V předchozím rozsudku podrobně popsal, jakým způsobem mohla stěžovatelka svoje pochybení napravit. Uvedl, že jedinou možností bylo podat pro obě zdaňovací období dodatečná daňová tvrzení, přičemž v důsledku jednoho by se daňový základ za „nesprávné“ období zvýšil a v důsledku druhého by se ve „správném“ období snížil. Krajský soud nicméně konstatoval, že tento postup již uplatnit nelze, neboť uplynula lhůta ke stanovení daně u předchozího i následujícího zdaňovacího období. V nyní přezkoumávaném rozsudku krajský soud vypořádal všechny dílčí části „kaskádovitě“ koncipované argumentace. Vysvětlil v bodech 26 až 31, že si stěžovatelka nemohla uplatnit částku určenou na odměny pro zaměstnance, kteří jsou držiteli akcií, jako daňově účinný náklad v kontrolovaném období, neboť zaměstnancům nevznikl nárok na tuto odměnu v tomto zdaňovacím období (vznikl až v následujícím zdaňovacím období, kdy byla odměna reálně vyplacena). Dále uvedl, proč nelze do daňově účinných nákladů zahrnout odměny, které byly zaměstnancům vyplaceny v kontrolovaném

pokračování

zdaňovacím období, o nichž stěžovatelka účtovala v předchozím zdaňovacím období (body 32 až 35). A v neposlední řadě odmítl, že by měl být daňový základ snížen o prostředky na odměny, o nichž stěžovatelka účtovala do nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích a které nakonec na odměny použity nebyly, nýbrž byly v kontrolovaném období „rozpuštěny“ účtováním na výsledkové účty (bod 36).

[65] Krajský soud se vyjádřil i k možnému použití zákona o DPH. Stěžovatelka požadavek na analogické užití § 104 zákona o DPH podpořila odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-430/19. Krajský soud tento odkaz zcela srozumitelně vypořádal v bodu 37 svého rozsudku, přičemž správně uvedl, že citovaný rozsudek na nyní projednávanou věc vůbec nemůže dopadat. V této věci totiž nebyla řešena otázka právní analogie, ale výkladu neharmonizované národní úpravy v duchu unijního práva.

[66] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné poukázat na fakt, že podstatou analogie je vyplnění tzv. otevřené či nepravé mezery v právu, a to tak, že se určité ustanovení aplikuje i na případ, na který by podle své dikce jinak nedopadalo, a to proto, že oba případy (tedy ten, na který ustanovení jazykově dopadá, i ten, na který nikoli) mají v podstatných bodech stejný teleologický základ (Melzer, F. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 245). Jinak řečeno, na věc se aplikuje určité ustanovení, které by se jinak neaplikovalo, neboť takový postup smysl zákona vyžaduje. *„Existence mezery v zákoně je podmíněna nezamýšlenou neúplností právního řádu. Ta nastává tehdy, když zákonodárce nevzal v potaz hodnoty, principy, či argumenty, které jsou imanentní právnímu řádu jako celku. Nelze jí rozumět rozpor s principem účelnosti nebo právně politickými představami interpreta, ale s teleologickým pozadím celého právního řádu.“* (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008-116, č. 1953/2009 Sb. NSS, bod 35). O mezeru pravou se jedná např. v situaci, *„kdy aplikace jedné právní normy logicky předpokládá jinou právní normu, která však chybí a bez jejíhož doplnění je dané ustanovení neaplikovatelné“* (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, č. j. 1 As 21/2010-65, č. 2838/2013 Sb. NSS). Mezera nepravá spočívá v neúplnosti psaného práva ve srovnání s explicitní úpravou obdobných případů, jedná se pak o neúplnost např. z pohledu principu rovnosti, anebo z pohledu obecných právních principů. Je nutné rozlišovat mezi mezerou vědomou, která je cíleně koncipována, u níž je vyloučeno její vyplnění interpretací soudu, a nevědomou, tedy nezamýšlenou nedokonalostí, u níž aktivita soudu obecně vyloučena není (srov. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 8 As 7/2008-116, bod 40).

[67] Krajský soud tedy v tomto kontextu příležitostně poukázal na to, že situace, na kterou dopadá § 104 zákona o DPH, je zcela odlišná od otázky posuzované v projednávané věci. Nepřichází tedy do úvahy kolize s principem rovnosti či obecnými právními principy. Vzhledem k tomu, že chyby v účtování o nákladech bylo možné řešit cestou dodatečného daňového přiznání, nelze ani dovozovat, že by v režimu správy daně z příjmů existovala mezera v právu, kterou by bylo nezbytné vyplnit pomocí *analogie iuris*. Námitka je tedy nedůvodná.

Nedokončená výroba

[68] Akruální princip upravený v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyjadřuje koncepci, podle níž musí existovat věcná a časová souvislost mezi výnosy a náklady, a to bez ohledu na to, kdy dojde k faktickému převodu peněz za plnění, které je předmětem těchto výnosů a nákladů (srov. rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, a ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Časová souvislost je dána příslušným účetním, resp. zdaňovacím obdobím. Věcná souvislost je dána vztahem mezi konkrétním plněním, které mělo být v daném období uskutečněno, a účetně relevantními skutečnostmi (tedy vznikem nákladů a výnosů). V projednávané věci existuje tříčlenný právní vztah subdodavatel – dodavatel (stěžovatelka) – investor. Investor si objednává u dodavatele práce, které však dodavatel delegoval dalšími kontrakty na subdodavatele. Fakticky tedy práci odvádí subdodavatel; dostává za ni zaplacenou od dodavatele (náklady stěžovatelky), přičemž tomu je propláci investor (výnosy stěžovatelky). Jak vyplývá z výše uvedeného, náklady a výnosy spolu musí souviset věcně a musí se vztahovat ke stejnému období. A jak již uvedl krajský soud ve svých předchozích rozsudcích, jsou myslitelné případy, kdy k vyčíslení nákladů a výnosů dojde v jiných zdaňovacích obdobích, přičemž akruální princip nemusí být v těchto případech nutně narušen. Pokud daňový subjekt vynaloží náklady, ale výnosy k nim věcně náležející nastanou až v příštím zdaňovacím období, převede si náklady do tohoto období ve formě zásob či rezerv (v nyní posuzovaném případě ve formě nedokončené výroby). Nastane-li opačná situace, tj. daňový subjekt dosáhne výnosu dříve, než je schopen vyčíslit náklady, může o nákladech účtovat již v daném zúčtovacím období jako o dohadných položkách. Tento obecný rámec uplatňování akruálního principu není v projednávané věci sporný.

[69] Kasační námitky stěžovatelky se ubírají dvěma směry.

[70] Stěžovatelka nejprve namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno týkající se pochybností o správnosti, úplnosti a věrohodnosti účetnictví stěžovatelky, neboť ty vycházely pouze z předpokladu, že nemohla svému odběrateli vyfakturovat výnos, aniž jí bylo dané plnění formálně předáno jejím dodavatelem. Krajský soud již v prvním rozsudku správně dovodil, že není významné, kdy bylo plnění formálně předáno, nýbrž kdy byly práce fakticky provedeny. Poté, co byla úvaha správce daně, o níž opřel své pochybnosti, vyvrácena, neexistuje jiná skutečnost, o kterou by mohl správce daně opřít své pochybnosti. Nejvyšší správní soud se touto kasační námitkou nezabýval, neboť byla uplatněna poprvé v kasační stížnosti, ačkoliv jejímu uplatnění v řízení před krajským soudem nic nebránilo. Námitka je proto s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[71] Jen na okraj lze doplnit, že zásadní skutečností plynoucí z předloženého účetnictví, která založila pochybnosti o správnosti jeho vedení, byl stav účtu nedokončené výroby k rozvahovému dni ve výši 0 Kč. Stěžovatelka je velkou stavební společností, která souběžně pracuje na větším počtu stavebních zakázek, které přitom zpravidla nejsou provedeny v rámci jednoho účetního (zdaňovacího) období. Je tedy krajně nepravděpodobné, že by stěžovatelka měla k rozvahovému dni vyfakturovány všechny náklady, o nichž účtovala. Stěžovatelka se snažila nulový zůstatek účtu nedokončené výroby vysvětlit zcela paušálním tvrzením, že jí investoři hradí cenu stavby dopředu, objednatelé z veřejného sektoru k tomu vede mimo jiné potřeba vynaložit všechny prostředky z rozpočtu do konce roku nebo

pokračování

potřeba včas vyčerpat prostředky z poskytnuté dotace. Toto povšechné tvrzení však stěžovatelka blíže nepodepřela žádným důkazním návrhem, přitom ze seznamu odběratelů a zakázek realizovaných v kontrolovaném období vyplývalo, že mezi její odběratele patří i soukromé subjekty. Po bližším rozkrytí účetnictví stěžovatelky a jeho prověření s pomocí podkladů opatřených u jejích odběratelů byly zjištěny pochybnosti o konkrétních zaúčtovaných nákladech, a to v tom směru, zda mají vazbu na zaúčtované výnosy. Hrubou nesrovnalost vykazuje například účtování o zakázce CETOCOEN, která měla být fakturována dle smlouvy dílčím způsobem po dosažení tzv. milníků, přičemž stěžovatelka proúčtovala do nákladů náklady vynaložené v daném zdaňovacím období na milník, jenž ovšem byl odběrateli fakturován až v následujícím zdaňovacím období; ani v případě této rozpracované zakázky však stěžovatelka neúčtovala k rozvahovému dni na účtu nedokončené výroby. Je tedy zřejmé, že s tím, jak postupovala daňová kontrola, se pochybnosti správce daně prohlubovaly a zpřesňovaly, přičemž stěžovatelka s nimi byla průběžně seznamována.

[72] Druhým okruhem námitek stěžovatelka poukazuje na to, že žalovaný neprovedl jí navržené důkazy, v důsledku čehož jí neumožnil unést důkazní břemeno. Konkrétně stěžovatelka zmiňuje důkazní návrhy směřující ke zjištění faktického stavu u dodavatelů, které byly odmítnuty pro nadbytečnost. Jedná se o důkazní návrhy „šetřením u dodavatele výsledkem společnosti“. V tomto kontextu má za nesprávný závěr obsažený v bodě 55 odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[73] Nejvyšší správní soud předesílá, že důkazní návrhy „šetřením u dodavatele výsledkem společnosti“ i bod 55 odůvodnění rozsudku krajského soudu se týkají stavební zakázky Sluneční věž Karlín. V podání ze dne 9. 8. 2021 stěžovatelka navrhla, aby bylo provedeno „šetření u dodavatele výsledkem společnosti“ ve vztahu ke stavebním pracím, které stěžovatelka přijala od společností STAVOMAK, STIS a PECHA. Z kontextu uplatnění těchto důkazních návrhů vyplývá, že jimi mělo být prokázáno, že práce fakturované dodavateli až po skončení kontrolovaného zdaňovací období byly reálně provedeny v kontrolovaném zdaňovacím období. Měl tedy jimi být prokázán skutečný stav, jenž se liší od údajů uvedených na fakturách a k nim připojených protokolech.

[74] Žalovaný (stejně jako krajský soud) stěžovatelce vytkl, že ve vztahu k zakázce Sluneční věž Karlín neprokázala, že oproti nákladům, které v daném zdaňovacím období proúčtovala na dohadný účet pasivní (a tedy promítla je do hospodářského výsledku), stojí ve stejném zdaňovacím období výnosy. Žalovaný totiž stěžovatelce nepřisvědčil, že by tyto náklady v posuzovaném zdaňovacím období vyfakturovala svému odběrateli, a tedy proúčtovala je do výnosů tímto způsobem. Do odběratelských faktur, kterými podle vyjádření stěžovatelky byly proúčtovány do výnosů náklady zaúčtované na dohadných účtech pasivních, byly totiž zahrnuty jiné práce poskytnuté stěžovatelce jejími dodavateli v předchozích měsících. Položky zaúčtované na dohadné účty pasivní tak nejsou kryty odběratelskými fakturami vystavenými v kontrolovaném zdaňovacím období, které stěžovatelka označila. Žalovaný zdůraznil, že nepochybně tvorbu dohadné položky a její výši, nýbrž nepromítnutí těchto nákladů do výnosů. Jelikož plnění, k nimž se dohadná

položka vztahuje, nebyla stěžovatelkou fakturována odběrateli, měla být zahrnuta do nedokončené výroby (minimálně ve výši skutečně vynaložených přímých nákladů).

[75] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že šetřením u jejích dodavatelů mělo být prověřeno, co bylo předmětem plnění, kdy bylo plnění uskutečněno a zda dodavatel neoddaloval převzetí plnění. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jakkoliv jsou tyto skutečnosti v obecnosti jistě významné pro posouzení správnosti účtování, rozhodnutí žalovaného není založeno na tom, že by byla zpochybněna správnost účtování dodavatelských faktur na dohadné účty pasivní. Žalovaný akceptoval vysvětlení stěžovatelky, pokud jde o okamžik přijetí plnění od dodavatelů. Nebyl tak důvod provádět šetření u dodavatelů stěžovatelky ani vyslyšet jejich statutární orgán či zaměstnance. Rozhodnutí žalovaného je založeno na tom, že v účetnictví nejsou k nákladům zaúčtovaným na dohadné účty pasivní promítnuty žádné výnosy. Jestliže stěžovatelka přijala plnění od dodavatelů na nedokončenou stavební zakázku a tato plnění nebyla zahrnuta do faktury vystavené ve stejném zdaňovacím období odběrateli, bylo povinností stěžovatelky proúčtovat tyto náklady souvztažně s účtem nedokončené výroby. Stěžovatelka závěry žalovaného, pokud jde o spárování jednotlivých dodavatelských a odběratelských faktur nenapadla, neposkytla žádné vysvětlení reagující na zjištění žalovaného, o nichž byla informována v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 7. 7. 2021, a nenavrhl důkazy týkající se jiného (správného) spárování dodavatelských a odběratelských faktur, tedy nákladů a výnosů. Žalovaný proto za této důkazní situace nepochybil, jestliže neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy. Žalovaný se vypořádal s jediným vyjádřením stěžovatelky ohledně párování faktur, které poskytla. Jelikož stěžovatelka správnost těchto závěrů nezpochybnila, nebyl důvod pokračovat v dokazování. Šetření v účetnictví a jiných dokladech dodavatelů stěžovatelky, popř. výslech jejich statutárních orgánů či zaměstnanců by sice mohl za určitých okolností být přínosný i pro přiřazení konkrétního rozsahu prací k jednotlivým dodavatelským fakturám, což by mohlo napomoci spárování dodavatelských faktur s odběratelskými fakturami. Ovšem v tomto směru stěžovatelka neuvedla žádné tvrzení, k němuž by mělo být vedeno dokazování uvedeným způsobem. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že neprovedením navržených důkazů jí žalovaný znemožnil unést její důkazní břemeno.

[76] Za této situace nemá význam vyjadřovat se k tomu, zda výše uvedené důkazní návrhy stěžovatelky splňovaly požadované formální náležitosti, tedy zejména zda byly dostatečně konkrétní. Zmiňuje-li stěžovatelka dále bod 43 odůvodnění rozsudku krajského soudu, ten se netýká výše uvedené otázky, nýbrž obecně toho, zda prokázala své povšechné tvrzení, že odběratelé dávali pokyn k proplacení dosud neprovedených prací. Pasáže parafrázované stěžovatelkou v doplnění kasační stížnosti jsou vytrženy z kontextu a nelze je prezentovat tak, že by se vzájemně vylučovaly, neboť se týkají jiných dílčích otázek.

IV. Závěr a náklady řízení

[77] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[78] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu