



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Jet Power stavební s.r.o.**, se sídlem Tábora 2333/8, Brno, zastoupen Mgr. Radovanem Dospělem, advokátem se sídlem Marešova 305/14, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2022, č. j. 29 Af 22/2021-96,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2022, č. j. 29 Af 22/2021-96, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2075/21/5200-11431-712136, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2019, č. j. 3825131/19/3004-51521-712832, kterým správce daně rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tak, že částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil napadený dodatečný platební výměr ze dne 25. 2. 2019, č. j. 738566/19/3004-51521-712695, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za období od 16. 4. 2015 do 31. 12. 2015 v částce vyšší o 3 749 840 Kč, a to tak, že doměřenou daň změnil na částku 3 714 500 Kč, a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil zákonné penále stanovené podle § 251 odst. 3 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to z částky 749 968 Kč na částku 742 900 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 9. 2022, č. j. 29 Af 22/2021-96.

[3] Krajský soud předně konstatoval, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které jsou nadto obsahově a formulačně totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení, nepovažuje za nezbytné se jimi opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud se dále zcela ztotožnil se závěry žalovaného a dospěl k závěru, že žalobce účtoval o dohadných položkách neoprávněně. Předpokladem pro účtování o dohadné položce pasivní je doložení existence závazku za již reálně uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho přesnou výši a relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. V daném případě dohadná položka v částce 17 120 000 Kč nebyla v roce 2015 tvořena oprávněně, neboť žalobce nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015. K tomu krajský soud dodal, že pouhým podpisem smlouvy o dílo, uzavřené podle tvrzení žalobce se zhotovitelem v roce 2015, v níž by se žalobce zavázal uhradit zhotoviteli cenu díla za realizaci stavební zakázky, nevznikl žalobci žádný náklad, což jej neopravňovalo k tvorbě dohadné položky pasivní, nadto ve výši odhadu předpokládané celkové ceny díla. Ze spisu přitom vyplývá, že žalobce činnosti, k jejichž provedení se smluvně zavázal, zahájil a náklady s nimi spojené vynaložil až v následujících zdaňovacích obdobích, tedy po roce 2015.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel uvedl, že povinnost uhradit dodatečně doměřenou daň z příjmů právnických osob a penále mu byla uložena nesprávně a v rozporu se zákonem, neboť byl oprávněn účtovat o „sporných“ nákladech podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy prostřednictvím účtu 389 – dohadné účty pasivní, a tedy zahrnout tyto náklady do účetního období roku 2015.

[6] K dohadné položce „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“ stěžovatel uvedl, že v účetním období roku 2015 účtoval o celkových kupních cenách prodaných pozemků jako o výnosech, výdajích na pořizovací ceny pozemků jako o nákladech a provedl odhad ceny díla, jehož realizace byla v období roku 2015 zahájena prostřednictvím smlouvy o dílo a souvisela s dosaženými příjmy z kupních cen na prodej pozemků, a v této výši účtoval o dohadné položce. Podle stěžovatele tímto postupem, v postavení účetní jednotky, splnil svoji zákonnou povinnost a zajistil pravdivou a úplnou informaci o rozsahu svého majetku a dluhů, zahrnující i jasné vyjádření výše výdajů, jež bude muset v budoucnu vynaložit. Žalovaný, stejně jako krajský soud, se zabýval pouze oprávněností tvorby dohadných položek pasivních a v této souvislosti byl upraven základ daně, nicméně, užil-li tohoto postupu, měl rovněž pro účely správného stanovení a zjištění daně zohlednit i v předmětném zdaňovacím období stěžovatelem vykázané výnosy. Zhodnotil-li, že dohadné položky pasivní byly vytvořeny neoprávněně, pak i vykázané výnosy nebyly vykázány v účetnictví stěžovatele ve správné výši a základ daně

pokračování

měl pak být upraven ne pouze na straně nákladů (pasiv), ale rovněž na straně výnosů (aktiv), a to ve výši zaúčtovaných výnosů, jež by připadaly na v budoucnu vzniklé náklady na zajištění vybudování infrastruktury (ve výši odpovídající vytvořeným dohadným položkám pasivním).

[7] K dohadné položce „*Správní poplatky*“ stěžovatel uvedl, že žalovaný, stejně jako krajský soud, dospěl k závěru, že dohadné položky v celkové výši 60 120 Kč nebyly vytvořeny oprávněně, přičemž se zabýval pouze správními poplatky spojenými se vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí v souvislosti s kupními smlouvami uzavřenými v roce 2015. Žalovaný přitom pominul, že stěžovatel jako prodávající musel rovněž zajistit výmazy zástavních práv, která byla na předmětech převodu zřízena. Podle stěžovatele není zřejmé, proč žalovaný tuto dohadnou položku neposoudil alespoň částečně jako oprávněnou.

[8] K dohadné položce „*Náklady na další právní služby*“ stěžovatel uvedl, že žalovaný sám odkazoval na smlouvu o dílo uzavřenou mezi stěžovatelem a obchodní korporací Jet Power a.s., jeho tvrzení o tom, že stěžovatel neuzavřel v r. 2015 žádnou smlouvu o dílo je tak nepravdivé a jeho stanovisko, resp. stanovisko krajského soudu v této věci o neuznatelnosti tohoto nákladu odporuje právním předpisům a není v souladu s obsahem spisového materiálu.

[9] K dohadné položce „*Náklady týkající se narovnání vlastnických vztahů*“ stěžovatel uvedl, že otázka dobrovolnosti této dohadné položky jako faktoru vylučujícího daňovou účinnost výdajů, nemůže obstát, neboť platná právní úprava takovou podmínku neobsahuje. Naopak, vymezuje jako daňově účinné takové výdaje (náklady), které byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Bez mimosoudního vyřešení sporu, který byl podmíněn úhradou ve prospěch Ing. S., by nebylo možné nabýt id. podíl na pozemku p. č. X v k. ú. H. bez rizika, že pozemek by mohl být v budoucnu neprodejný, popřípadě vlastnické právo stěžovatele k němu zpochybněno. Vedlejší účastník za tuto úhradu projevil souhlas se zpětvzetím žaloby a tím došlo k mimosoudnímu vyřešení sporu tak, aby stěžovatel mohl nabýt předmětný id. podíl na pozemku a tento následně převést za úplatu, která byla součástí výnosů kontrolovaného zdaňovacího období.

[10] Stěžovatel dále namítal, že napadený rozsudek krajského soudu je pro absenci řádného odůvodnění nepřezkoumatelný. Krajský soud se zcela ztotožnil se závěry žalovaného a dospěl k závěru, že shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil. Krajský soud tímto svým zjednodušujícím postupem porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces. Žalobní námitky nelze považovat za obecné a čistě obsahově i formulačně totožné s námitkami, které stěžovatel předestřel již v odvolacím řízení. Stěžovatel totiž mj. namítal také nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, nebo to, že žalovaný se vyjadřoval pouze ke správním poplatkům spojeným se vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí a pominul poplatky za podání návrhů na výmaz zástavního práva. Těmito námitkami se však krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval.

[11] Závěrem stěžovatel uvedl důvody, pro které považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. U dohadné položky „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura*“.

Komunikace a inženýrské sítě“ stanovil žalovaný jako výchozí bod pro vznik jakýchkoliv nákladů časový okamžik samotného zahájení vlastních stavebních prací obchodní korporací Jet Power, a.s. Toto konstatování žalovaného není podle názoru stěžovatele dostatečně odůvodněno. U dohadné položky „*Správní poplatky*“ žalovaný pominul, že stěžovatel jako prodávající rovněž musel zaplatit poplatky za výmazy zástavních práv, která byla na předmětech převodu zřízena. Stěžovateli není zřejmé, proč žalovaný neposoudil alespoň částečně tuto dohadnou položku jako oprávněnou. U dohadné položky „*Náklady týkající se narovnání vlastnických vztahů*“ je podle názoru stěžovatele konstatování žalovaného o tom, že se jedná o dobrovolnou úhradu bez jakéhokoliv právního podkladu, která není daňově účinným výdajem, nedostatečně odůvodněno a současně je tento závěr zcela absurdní.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[17] Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné, není-li z jeho odůvodnění „*zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, a proč soud subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy*“ (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelné je rozhodnutí také v případě „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS) a rovněž tehdy, „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítka účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...]. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro*

pokračování

nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak usuzoval o skutečnostech zásadních pro věc, a to musí být vyjádřeno v odůvodnění rozhodnutí. Pokud rozhodnutí soudu v odůvodnění nereflektuje na námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. K tomu srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75.

[18] Obdobně i Ústavní soud zdůrazňuje, že požadavek kvalitního a vyčerpávajícího odůvodnění soudního rozhodnutí je jedním z principů představujících neopominutelnou součást práva na spravedlivý proces a vylučujících libovůli při rozhodování: *„z hlediska stanoveného postupu (čl. 36 odst. 1 Listiny) je požadavek řádného a vyčerpávajícího zdůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci jednou ze základních podmínek ústavně souladného rozhodnutí“* [nález ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01; všechny citované nálezy Ústavního soudu dostupné na <http://nalus.usoud.cz>]. Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu *„nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno. Na druhou stranu, jestliže jsou v projednávané věci vzneseny závažné právní argumenty, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal“* (nález ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[19] V projednávaném případě stěžovatel v žalobě (viz body 51 až 67) uplatnil námitky, jejichž obsahem byl nesouhlas se závěry žalovaného ohledně neprokázání oprávněnosti dohadných položek tvořených v souvislosti s dalšími náklady (správní poplatky, právní služby, narovnání vlastnických vztahů).

[20] Z textu odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud na tyto žalobní námitky nijak nereagoval. Krajský soud toliko uvedl, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně totožné s námitkami, které stěžovatel předestřel již v odvolacím řízení, a že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek nepovažuje za nezbytné se jimi opětovně zevrubně zabývat. Následně se zabýval pouze posouzením oprávněnosti dohadné položky tvořené v souvislosti s výstavbou komunikací a inženýrských sítí. Podle názoru kasačního soudu stěžovatelem uplatněné námitky nejsou natolik obecné povahy, aby je krajský soud mohl úplně ignorovat. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* V nyní posuzované věci však krajský soud takto nepostupoval.

[21] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud se řádně nevypořádal s uvedenými námitkami stěžovatele. V takovém případě je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a je proto naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je částečně nepřezkoumatelný, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[23] K námitkám stěžovatele, týkajícím se dohadné položky „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“ Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[24] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že předpokladem pro účtování o dohadné položce pasivní je, že je doložena existence závazku za již reálně uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho přesnou výši a relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. V této souvislosti lze odkázat na ustálenou judikaturu, zejména na rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006-77, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „*Na dohadné účty pasivní lze tedy účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Je však nutné zdůraznit, že takto lze účtovat o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně realizovány, pouze nebylo možné je zaúčtovat. ... K realizaci těchto nákladů však musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasivních účtováno.*“ (dále srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010-106, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012-58, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012-30, ze dne 24. 7. 2014, č. j. 4 Afs 30/2014-34, nebo ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42).

[25] Jak vyplývá ze správního spisu, předmětná dohadná položka byla tvořena k jednotlivým stavebním objektům (kanalizace, plynovod, vodovod, přípojky, rozvody NN, komunikace apod.). Stěžovatel mohl provádění vlastních stavebních prací v souvislosti s jednotlivými stavebními objekty zahájit až po vydání a nabytí právní moci územního rozhodnutí a stavebních povolení, která byla vydána a nabyta právní moci až v roce 2016. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel činnosti, k jejichž provedení se smluvně zavázal, zahájil a náklady s nimi spojené vynaložil až v následujících zdaňovacích obdobích, tedy po roce 2015. Stěžovatel v souvislosti s částkou 17 120 000 Kč, o níž účtoval jako o dohadné položce, nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015. Žalovaný proto správně uzavřel, že se v daném případě nejednalo o náklady vzniklé v roce 2015, stěžovatel tak nebyl oprávněn k použití účtu 389 – dohadné účty pasivní, a tedy zahrnutí této částky do daňových nákladů zdaňovacího období 2015. Vzhledem k tomu, že stěžovatel ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2017, č. j. 1947636/17/3004-60561-711058, nedoložil a neprokázal, že dohadná položka v částce 17 120 000 Kč byla v roce 2015 tvořena oprávněně, neboť nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015, byl o tuto částku stěžovateli podle § 24 odst. 1 ZDP zvýšen základ daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období.

[26] K tvrzení stěžovatele, že dohadnou položku k předpokládané konečné ceně díla byl oprávněn tvořit v důsledku uzavření smlouvy o dílo se zhotovitelem Jet Power a.s. (dále též „zhotovitel“), který začal s realizací díla již v roce 2015 (podáním žádosti o vydání územního rozhodnutí dne 5. 10. 2015), a vzniku nároku zhotovitele na částečnou úhradu ceny díla, jejíž konečnou výši stěžovatel nemohl v roce 2015 znát, zdejší soud v souladu s žalovaným

pokračování

i krajským soudem konstatuje, že tento výklad stěžovatele nemůže v kontextu právní úpravy obstát, neboť jedním ze zákonných předpokladů tvorby dohadné položky pasivní v konkrétním účetním období je faktický vznik nákladu v tomto účetním období, nikoli uzavření smlouvy či vznik nároku na úhradu plnění podle smlouvy. Podpisem smlouvy o dílo, uzavřené podle tvrzení stěžovatele se zhotovitelem dne 6. 11. 2015, v níž by se stěžovatel zavázal uhradit zhotoviteli cenu díla za realizaci stavební zakázky, nevznikl stěžovateli žádný náklad. Ani skutečnost, že stěžovatel v roce 2015 neznal konečnou výši ceny díla, jej neopravňovala k tvorbě dohadné položky pasivní, nadto ve výši odhadu předpokládané celkové ceny díla. Pro tvorbu dohadné položky pasivní není relevantní neznalost konečné výše ceny do budoucna realizovaného díla, byť již sjednaného, ale neznalost přesné výše nákladů fakticky vzniklých v daném období. Tím, že stěžovatel zahrnul do daňového základu za zdaňovací období roku 2015 náklady, jejichž vznik (realizaci) očekával v budoucnu, postupoval v rozporu se zákonem.

[27] Své tvrzení, že podáním žádosti o vydání územního rozhodnutí v říjnu roku 2015 došlo k zahájení realizace díla podle sjednaného předmětu smlouvy o dílo, stěžovatel nijak nedoložil a neprokázal žádnými důkazy (smlouva o dílo uzavřená se zhotovitelem nebyla stěžovatelem v daňovém řízení správci daně doložena). V tomto ohledu lze shodně jako krajský soud rovněž poukázat na časový nesoulad zjištěných a stěžovatelem tvrzených skutečností. Zatímco žádost o vydání územního rozhodnutí byla podána již dne 5. 10. 2015, stěžovatelem tvrzená smlouva o dílo měla být sjednána až dne 6. 11. 2015. Tento rozpor nesvědčí tvrzení stěžovatele, že v ceně díla sjednaného mezi stěžovatelem a zhotovitelem, jejíž odhad stěžovatel zaúčtoval v roce 2015 do nákladů prostřednictvím dohadného účtu, je kalkulováno i s takovýmto plněním. Stěžovatelem tvrzené skutečnosti nedokládá ani spisový materiál. Předložený doklad „*stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura: Komunikace a inženýrské sítě, název: PROPOČET NÁKLADU 3. + 4. ETAPY*“ obsahuje rozpis jednotlivých položek (viz bod 35 žalobou napadeného rozhodnutí) bez vyčíslení částky na zahájení příslušných správních řízení či na projektovou přípravu. Z obsahu spisu tedy nevyplývá, že by dohadná položka byla tvořena na náklady spojené s projektovou přípravou a správními řízeními, případně v jaké výši. Pro úplnost lze uvést, že pokud by vytvořená dohadná položka ve výši 17 280 000 Kč čistě hypoteticky kalkulovala i se stěžovatelem tvrzenými úkony, neopravňovala by tato okolnost stěžovatele k tvorbě dohadné položky a uplatnění nákladů ve výši předpokládané celkové ceny díla.

[28] Stěžovatel dále namítal, že zhodnotil-li správce daně tvorbu dohadné položky pasivní jako neoprávněnou, pak měl upravit základ daně ne pouze na straně nákladů, ale rovněž i na straně výnosů. K tomu zdejší soud uvádí, že ze spisového materiálu je zřejmé, že související výnosy byly realizovány v předmětném zdaňovacím období, což odpovídá konkrétním uzavřeným kupním smlouvám o prodeji pozemků, které stěžovatel v řízení doložil. Stěžovatel sám určil, že veškeré výnosy plynoucí ze smluv o prodeji pozemků jsou výnosy zdaňovacího období roku 2015. Tomu také odpovídají náklady, které v souladu s § 24 odst. 2 písm. t) ZDP uplatnil stěžovatel jako daňově účinný náklad a které nebyly v řízení nijak zpochybněny. Jednalo se o skutečně dosažené příjmy, resp. výnosy zdaňovacího období roku 2015, bez ohledu na to, kdy dojde k vybudování infrastruktury. Jak správně uvedl žalovaný, daňové orgány nemohou libovolně (bezdůvodně) přesouvat výnosy mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími.

[29] Lze tedy uzavřít, že důkazní prostředky doložené stěžovatelem v daňovém řízení neprokazují skutečnost, že související náklady byly vynaloženy v průběhu kontrolovaného období, tedy od 16. 4. 2015 do 31. 12. 2015. Jak bylo již dříve uvedeno, podle zjištěného skutkového stavu mohl stěžovatel stavební práce zahájit až v následujícím období, tedy po roce 2015. Skutečnost, že náklady související s výstavbou inženýrských sítí a komunikací byly vynaloženy až v letech následujících po roce 2015, ostatně stěžovatel nerozporoval. Pro úplnost lze také poukázat na to, že smlouva o dílo se zhotovitelem Jet Power, a.s. nebyla stěžovatelem předložena, přičemž vybudování nezbytné infrastruktury a inženýrských sítí bylo zajištěno subdodavatelsky prostřednictvím REISTAV CZ s.r.o., a to na základě smlouvy o dílo mezi Jet Power, a.s. a REISTAV CZ s.r.o., která však byla uzavřena až 18. 1. 2017. I z této skutečnosti je zřejmé, že stavební práce byly zahájeny až po roce 2015.

[30] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém se bude krajský soud zabývat všemi uplatněnými námitkami stěžovatele. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. února 2024

David Hipšr
předseda senátu