



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **Jet Power stavební s. r. o.**, IČO: 03995054
sídlem Tábor 2333/8, 616 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2045/21/5200-11431-712136

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 20. 8. 2019, č. j. 3825131/19/3004-51521-712832, kterým správní orgán prvního stupně rozhodl dle § 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. 7388566/19/3004-51521-712695, 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, jehož výše byla sdělena dodatečným platebním výměrem č. j. 738566/19/3004-51521-712695 ze dne 25. 2. 2019, a to z částky 749 968 Kč na částku 742 900 Kč.

2. Správce daně dne 9. 2. 2017 zahájil (protokol č. j. 49694/17/3004-60561-711058) u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za období od 16. 4. 2015 do 31. 12. 2015 (dále též „zdaňovací období 2015“). V rámci daňové kontroly správce daně mimo jiné prověřoval oprávněnost tvorby dohadných účtů pasivních zaúčtovaných dokladem č. INT 16 ze dne 31. 12. 2015, a to 1) v částce 17 280 000 Kč zaúčtované na nákladovém účtu 518 400 *Ostatní služby – výstavba infrastruktury* souvztažně ve prospěch účtu 389 200 *Dohadné účty pasivní – infrastruktura*, a 2) v částce 4 300 425 Kč zaúčtované na nákladovém účtu 518 401 *Ostatní služby – další náklady k infrastruktuře* souvztažně ve prospěch účtu 389 300 *Dohadné účty pasivní – ostatní náklady k infrastruktuře*. Dle spisového materiálu dohadné položky souvisí s koupí a následným prodejem pozemků v katastrálním území Hajany v roce 2015, resp. dle žalobce souvisí s budoucími výdaji na vybudování komunikací a inženýrských sítí a celkovou přípravou lokality v Hajanech pro výstavbu rodinných domů. Žalobce byl vyzván (výzvou č. j. 1947636/17/3004-60561-711058 ze dne 18. 4. 2017) k prokázání a doložení, že náklady týkající se tvorby dohadných položek zaúčtovaných v příslušném účetním období účetním dokladem č. INT 16 dne 31. 12. 2015 v celkové výši 21 580 425 Kč byly vynaloženy skutečně v tvrzené výši, byly vynaloženy v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a byly vynaloženy v daném období dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „ZDP“). Na základě provedené daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že náklad ve výši 19 736 224 Kč z celkových 21 580 425 Kč zaúčtovaných dokladem č. INT 16, nebyl ve zdaňovacím období 2015 vynaložen v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně v případě dohadné položky tvořené v souvislosti s výstavbou infrastruktury se jednalo o částku 17 120 000 Kč (ad 1) a v případě dalších nákladů o částku 2 616 224,- Kč (ad 2). Na základě závěrů Zprávy byl vydán citovaný dodatečný platební výměr ze dne 25. 2. 2019, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 16. 4. 2015 do 31. 12. 2015.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce svou žalobní argumentaci vystavěl na polemice s dílčími právními závěry a konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobce proti rozhodnutí správce daně.
5. Žalobce na dokreslení skutkového stavu rekapituluje, že nabyl v roce 2015 vlastnické právo k pozemkům v kat. území Hajany o celkové výměře 35 394 m². Ještě v průběhu zdaňovacího období roku 2015 sjednal na straně prodávajícího s jednotlivými kupujícími kupní smlouvy, na základě kterých došlo k převodu vlastnického práva k jednotlivým pozemkům o celkové výměře 22 055 m², jednalo se o pozemky stavební, avšak bez nezbytné infrastruktury (tj. aniž by v dané lokalitě byly vybudovány inženýrské sítě, komunikace apod.). Shodně ve všech sjednaných kupních smlouvách se současně žalobce zavázal, že na vlastní náklady v určené lhůtě zajistí vybudování nezbytné infrastruktury (inženýrských sítí, kanalizace a obslužných komunikací). Za účelem splnění tohoto závazku sjednal žalobce rovněž v roce

2015 smlouvu o dílo se zhotovitelem Jet Power a.s., který se zavázal k realizaci veškerých prací nezbytných pro naplnění smluvních povinností v rozsahu, k jakým se zavázal žalobce v jednotlivých kupních smlouvách, sjednaných v roce 2015 s jednotlivými kupujícími. S ohledem na fakt, že žalobce v dotčeném období nedisponoval vlastními pracovníky pro zajištění projekčních a stavebních prací, jakož i s ohledem na fakt, že zhotovitel Jet Power a.s. realizoval stavební a další související práce v daném území i pro třetí osoby, bylo součástí díla nejen provedení výstavby přípojek, kanalizace a komunikací, ale rovněž tak i projektová příprava a zajištění nezbytných povolení, souhlasů apod. Cena díla nebyla sjednána jako cena fixní, ale totožně jako v obdobných obchodních vztazích jako cena odvozená od skutečně vynaložených výdajů zhotovitele, zvýšených o obvyklou marži.

6. V této souvislosti žalobce konkrétně namítá, že závěr žalovaného o tom, že náklad žalobce, k němuž byla vytvořena dohadná položka v roce 2015, již je v roce 2015 dosud nevyúčtovaná cena díla společností Jet Power a.s. nelze považovat za způsobilý k tvorbě dohadné položky nemůže obstát, když podpisem smlouvy o dílo se žalobce zavázal uhradit cenu díla společnosti Jet Power a.s. za realizaci stavební zakázky, jejíž konečnou cenu v roce 2015 nemohl daňový subjekt znát, když tato nebyla společností Jet Power a.s. ve zdaňovacím období roku 2015 vyúčtovaná (a bylo zcela důvodné předpokládat, že tato bude navýšena jednak o vícepráce společnosti Jet Power a.s. na stavební zakázce, jednak o vynaložené vedlejší náklady společnosti Jet Power a.s. na zajištění příslušných povolení a souhlasů správních orgánů), přičemž tímto byly dle názoru žalobce zcela zjevně naplněny podmínky pro tvorbu dohadné položky. Jak bylo žalobcem uvedeno již v řízení před správcem daně v prvním stupni, žádost o vydání územního rozhodnutí o umístění stavby byla doručena Městskému úřadu Rajhrad již dne 5. 10. 2015. Už tímto právním jednáním byla zahájena realizace stavební zakázky dle smlouvy o dílo a společností Jet Power a.s. již z tohoto titulu měla nárok na úhradu části ceny díla dle uzavřené smlouvy o dílo s žalobcem (nicméně v dosud neznámé výši – právě proto byla daňovým subjektem k tomuto závazku vytvořena dohadná položka). Skutečnost, kdy nejdříve mohla společnost Jet Power a.s. zahájit samotnou stavební část realizace zakázky pro žalobce (dle správce daně až nabytím právní moci územního souhlasu ze dne 2. 2. 2016) tak v dané věci není relevantní, když předmětem smlouvy o dílo nebylo pouze vybudování stavební části zakázky, ale zajištění realizace celé stavební zakázky včetně zajištění všech příslušných povolení a souhlasů. Závěr žalovaného o tom, že plnění ze smlouvy o dílo tak nemělo věcnou a časovou souvislost se zúčtovacím obdobím, v němž byla dohadná položka vytvořena tak neodpovídá realitě průběhu smluvního a obchodního vztahu mezi žalobcem a společností Jet Power a.s., neboť rozhodující pro věcnou a časovou souvislost není v daném případě zhotovení samotného díla (stavebních prací) zhotovitelem dle smlouvy o dílo, ale okamžik, v němž tomuto zhotoviteli vznikl nárok na úhradu (byť jen části) ceny díla v dosud nezjištěné konkrétní výši, nevyúčtované zhotovitelem pro žalobce ve zdaňovacím období, v němž byla dohadná položka vytvořena. Z předložených listin a dokumentů je tak zjevné, že zhotovitel zahájil plnění smlouvy, tj. realizací prací v rozsahu předmětu dohodnutého díla, již v říjnu 2015 a tím bylo zahájeno plnění dle uzavřené smlouvy o dílo, k jehož předpokládané konečné ceně byla dohadná položka důvodně žalobcem vytvořena.
7. Dle žalobce je podstatou věci posouzení jak pro účely účetní i daňové zohlednit situaci, kdy v průběhu roku 2015 žalobce inkasoval kupní ceny z prodeje pozemků, přičemž tyto (jak vyplývá z jednotlivých kupních smluv uzavřených v průběhu roku 2015) inkasované kupní ceny byly sjednány se souvisejícím závazkem žalobce zajistit ve prospěch převáděných pozemků i budoucí vybudování infrastruktury – komunikace a inženýrských sítí v rámci projektu výstavby rodinných domů v předmětné lokalitě. Kupní cena tak zcela prokazatelně

sestávala z části představující kupní ceny pozemků, jež žalobce prodal a převedl jednotlivým kupujícím, ale rovněž tak dále i z části související se smluvní povinností prodávajícího zajistit vybudování příslušné infrastruktury, přičemž z logiky věci tedy zahrnovala i kompenzaci za výdaje, které se žalobce zavázal ze svého hradit v budoucnu na uvedený účel. V oblasti daně z příjmu je problematika dohadných položek řešena i v textu Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. Konkrétně ve výkladu k § 23 odst. 2, kde se uvádí, že „úctování o dohadných položkách a rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví.“ Pokud by byla skutečná částka významně nižší než pasivní dohadná položka, mohl by být tento rozdíl správcem daně při kontrole napaden jako neopodstatněný přenos nákladů (výnosů) mezi účetními obdobími. Proto je nutné, aby účetní jednotka stanovila částku dohadné položky pasivní co nejkvalifikovaněji a měla odhad co nejvíce podložen.

8. V mezích platných účetních postupů se dle žalobce pro naplnění podstaty zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů pro účely stanovení hospodářského výsledku roku 2015, jakož i základu daně z příjmu právnických osob tohoto období, nabízí časové rozlišení na straně příjmů, resp. výnosů. Není pochyb, že část kupní ceny za prodej pozemků v roce 2015 obsahovala i úhradu za vybudování nezbytné (k datu prodeje předmětných pozemků v roce 2015 prokazatelně neexistující) infrastruktury. Žalobce je pak toho názoru, že zhodnotil-li žalovaný dohadné položky pasivní jako neoprávněně vytvořené (vinou nevhodně zvolené účetní metodiky účtování o dohadných položkách pasivních), pak měl upravit základ daně ne pouze na straně nákladů (pasiv) daňového subjektu, jimiž si žalobce dle názoru správce daně neoprávněně snížil základ daně, ale rovněž na straně výnosů (aktiv), a to ve výši zaúčtovaných výnosů, jež by připadaly na v budoucnu (tj. po konci zúčtovacího období roku 2015) vzniklé náklady na zajištění vybudování infrastruktury (ve výši odpovídající vytvořeným dohadným položkám pasivním). Jen takto by dle názoru žalobce bylo dosaženo cíle správy daní, a to správného stanovení a zjištění daně. Žalobce k žalobě přikládá nové faktury, které mají prokázat, že náklady na dokončení infrastruktury v rámci akce Výstavba RD Hajany, 3. a 4. etapa činí částku 13 721 405 Kč. Dále předkládá výpis pohybů na účtu 389.200 za účetní období roku 2019 a předběžný výpis pohybů na tomto účtu za účetní období roku 2020, z něhož vyplývá, že zůstatek na tomto účtu činí ke dni 31. 12. 2020 částku 36 366 Kč, kdy tento zůstatek bude převáděn do nákladů žalobce.
9. V neposlední řadě žalobce zpochybňuje závěry žalovaného o neoprávněnosti tvorby dílčích dohadných položek, a to správní poplatky; náklady na další právní služby či náklady týkající se narovnání (vlastnické vztahy).
10. V doplnění žaloby ze dne 29. 4. 2021 pak žalobce předkládá účetní závěrku žalobce za rok 2020, z níž je dle žalobce jednoznačně zřejmé, že náklady, které se pro akci „Výstavba RD Hajany 3+4 etapa“ předjímalý již v roce 2015, tedy tak, jak o nich bylo účtováno v dohadných položkách, odpovídají v konečném důsledku nákladům, které byly skutečně na tuto akci žalobcem vynaloženy.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s žalobními námitkami žalobce, které nadto považuje za obsahově totožné s námitkami odvolacími. Proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

12. Ke konkrétním žalobním námitkám žalovaný uvádí, že je podstatné, 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. Žalobce v souvislosti s částkou 17 120 000 Kč (původně se jednalo o částku 17 280 000,-Kč, k níž žalobce doložil faktury od M. Š. ve výši 160 000 Kč, které byly uznány na tvorbu dané dohadné položky ve výši 160 000 Kč), o níž účtoval jako o dohadné položce, nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015. Dle zjištěného skutkového stavu se v daném případě nejednalo o náklady vzniklé v roce 2015, žalobce proto nebyl oprávněn k použití účtu 389 – dohadné účty pasivní, a tedy zahrnutí této částky do daňových nákladů zdaňovacího období 2015.
13. K tvrzení žalobce, že dohadnou položku k předpokládané konečné ceně díla byl oprávněn tvořit již v důsledku uzavření smlouvy o dílo se zhotovitelem Jet Power a.s., započítí s realizací díla v roce 2015 (konkrétně podáním žádosti o vydání územního rozhodnutí dne 5. 10. 2015) a vzniku nároku zhotovitele na částečnou úhradu ceny díla, jejíž konečnou výši žalobce nemohl v roce 2015 znát, když tato nebyla v roce 2015 vyúčtována, žalovaný uvádí, že tento výklad žalobce nemůže v kontextu právní úpravy obstát, neboť jedním ze zákonných předpokladů tvorby dohadné položky pasivní v konkrétním účetním období (zde v roce 2015) je faktický vznik nákladu v tomto účetním období (tj. v roce 2015), nikoli uzavření smlouvy či vznik nároku na úhradu plnění dle smlouvy. Pouhým podpisem smlouvy o dílo, uzavřené dle tvrzení žalobce se zhotovitelem v roce 2015 (žalovaný poukazuje na to, že smlouva nebyla žalobcem správcí daně předložena, dle tvrzení žalobce měla být uzavřena dne 6. 11. 2015), v níž by se žalobce zavázal uhradit zhotoviteli cenu díla za realizaci stavební zakázky, nevznikl žalobci žádný náklad. Ani skutečnost, že žalobce 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 žalobce zahrnul do daňového základu za zdaňovací období 2015 náklady, jejichž vznik (realizaci) očekává v budoucnu, postupoval v rozporu se zákonem. Pro úplnost žalovaný uvádí, že i ze smlouvy o dílo uzavřené mezi dodavatelem Jet Power, a.s. (jako objednatel) a REISTAV CZ s.r.o. (jako zhotovitelem) dne 18. 1. 2017 na zhotovení díla - 3. a 4. etapa, lokalita Hajany, výstavby komunikací a inženýrských sítí je zřejmé, že stavební práce byly zahájeny až po roce 2015.
14. K žalobcem předloženým fakturám žalovaný jednak uvádí, že těmito důkazy nemůže žalobce dohánět v řízení před soudem to, co měl v rámci svého důkazního břemena unést již v řízení daňovém, jednak to, že otázka srovnatelnosti odhadu očekávaných nákladů následujících let, který žalobce zaúčtoval v účetním období roku 2015, s náklady skutečně vynaloženými v následujících letech není pro zde řešenou věc relevantní. Žalobce neprokázal, že v souvislosti s tvorbou dohadné položky fakticky přijal v roce 2015 nějaká plnění, a proto je porovnání nákladů vzniklých a vyúčtovaných v následujících letech s výší dané dohadné. Stejně tak důkazní prostředky doložené v odvolacím řízení nevypovídají nic o tom, zda související náklady byly vynaloženy v průběhu kontrolovaného období, tedy od 16. 4. 2015 do 31. 12. 2015.

IV. Předchozí soudní řízení a další vyjádření účastníků

15. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl rozsudkem ze dne 30. 9. 2022, č. j. 29 Af 22/2021-96, kterým žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

16. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalobce citovaný rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 4. 3. 2024, č. j. 7 Afs 317/2022-30, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu částečně nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud řádně nevypořádal s žalobními námitkami. Dle kasačního soudu totiž žalobní námitky nebyly natolik obecné, aby se jimi krajský soud nemusel zabývat a vypořádat je odkazem na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Částečná nepřezkoumatelnost citovaného rozsudku krajského soudu však podle Nejvyššího správního soudu nebránila přezkumu dalších kasačních námitek. Ty za důvodné neshledal.
17. Žalovaný ve vyjádření ze dne 6. 3. 2024 reagoval na kasační rozsudek. Poukázal na to, že žalobce v bodech 53. a 54. žaloby uplatnil novou argumentaci, která dosud nezazněla v daňovém řízení, a nemohla být tudíž vypořádána v napadeném rozhodnutí. K této argumentaci žalovaný upozornil, že úhradu správních poplatků za výmaz zástavních práv z katastru nemovitostí dle kupní smlouvy měli zajišťovat osoby odlišné od žalobce. Nejednalo se tedy o náklad žalobce v roce 2015. Ten současně žádným způsobem svá opačná tvrzení důkazně nedoložil, například smlouvami o úschově či doklady o zaplacení správních poplatků. Žalobní tvrzení současně odporuje tvrzením odvolacím. K žalobním námitkám týkajícím se „nákladů na další právní služby“ žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Žalobce podle něj neunesl důkazní břemeno ohledně toho, zda jeho právního zástupce činil právní úkony v roce 2015. I ohledně žalobních námitek stran dohadné doložky „náklady týkající se narovnání vlastnických vztahů“ žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. V tomto případě se jednalo o daňově uznatelnou položku ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Není taktéž zřejmé, proč by k částce z převodu části pozemku parc. č. 1013 byla tvořena dohadná doložka, jestliže byl znám její titul, zdaňovací období i přesná výše částky.

V. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 317/2022-30, opětovně přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
19. Jak již bylo rekapitulováno výše, podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s právním závěrem správce daně i žalovaného ohledně neoprávněnosti tvorby dohadných účtů pasivních zaúčtovaných dokladem č. INT 16 ze dne 31. 12. 2015 za zdaňovací období 2015. Dle žalobce dohadné položky souvisí s budoucími výdaji na vybudování komunikací a inženýrských sítí a celkovou přípravou lokality v Hajanech pro výstavbu rodinných domů. Žalovaný má naopak za to, že dohadné účty pasivní lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně realizovány, v žádném případě není možné vytvářet dohadné položky pasivní na náklady, které teprve vzniknou v obdobích následujících.
20. Podle § 23 odst. 1 ZDP „[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona“. Ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví

vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

21. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o účetnictví“). Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví „[účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen ‚účetní období‘); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí“.
22. Dohadné účty pasivní jsou upraveny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“) a Českém účetním standardu pro podnikatele č. 017 (dále jen „ČÚS č. 017“). Podle § 17 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., „[p]oložka ‚C.I.9.2. Dohadné účty pasivní‘ obsahuje částky dluhů stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše“.
23. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je obecným pravidlem vyplývajícím z aktuálního principu, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě, respektive doložení příslušnými účetními doklady. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, či 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. Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány, a není tak známa jejich přesná výše (srov. žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006-77).
24. V citované judikatuře byly za takové oprávněně účtované náklady příkladmo uvedeny náklady, na jejichž zaúčtování účetní jednotka neměla k dispozici fakturu (faktura za telefon za měsíc prosinec, která dojde k zaúčtování až v lednu), nebo u nákladů, které jsou účtovány za rok pozadu (typicky např. vyúčtování za plyn, elektřinu, vodné a stočné). K realizaci těchto nákladů však musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasivních účtováno. Naopak jako dohadné položky pasivní nebylo možné účtovat „budoucí předpokládané (nicméně nijak konkretizované) náklady, u kterých nebyl v zúčtovacím období 2010 znám ani jejich přesný počet, ani důvod vzniku. Z předložených podkladů během daňové kontroly naopak vyplynulo, že předmětné náklady byly reálně uskutečněny až v roce 2011.“ Nejvyšší správní soud tyto závěry formuloval mimo jiné ve vazbě na obdobnou podnikatelskou činnost jako u žalobce v nyní projednávané věci – „soud si uvědomuje, že v oboru předmětu činnosti stěžovatelky jsou obvyklé dlouhodobé zakázky překračující jedno zdaňovací období. Není-li stavební činnost odměňována měsíčně na bázi

skutečně provedených výkonů, nýbrž až po dokončení jednotlivých objektů, lze výnosy z rozestavěných objektů zachytit v účetnictví formou zásob nedokončené výroby (srov. BOKŠOVÁ, Jiřina. Účetní výkazy pod lupou. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s.). Podle § 9 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se pojmem zásoby nedokončené výroby míní „[p]rodukty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty“ (k pojmu „zásoby vytvořené vlastní činností ve formě nedokončené výroby“ srov. také rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 9. 2007, č. j. 15 Ca 66/2005 – 39). Podle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady, což vede k ziskově neutrálnímu účtování o nedokončené výrobě. Zisk z následného prodeje dokončené stavby je pak realizován v účetním období, kdy dojde k realizaci stavby. Jak již konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, dohadné položky pasivní nelze využívat k umělému vyrovnávání nákladů a výnosů u nedokončených stavebních zakázek.“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 398/2017-42).

25. Krajský soud proto z hlediska výše předestřených judikturních závěrů uzavírá, že jedním z předpokladů pro účtování o dohadné položce pasivní tedy 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.
26. Prizmatem těchto předpokladů krajský soud hodnotil nyní projednávanou věc žalobce, přičemž dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný (a správce daně), tj. že účtování předmětných nákladů prostřednictvím tvorby dohadných účtů pasivních zaúčtovaných dokladem č. INT 16 ze dne 31. 12. 2015 za zdaňovací období 2015, nebylo možné uznat jako oprávněné.
27. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně téměř totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný zamítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými obecně formulovanými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný a nezákonný. Je třeba upozornit, že argumentace v bodech 57. až 67. žaloby je naprosto totožná s argumentací vznesenou v odvolání. Žalobce pouze zaměnil slova „správce daně“ za „žalovaný“ a slova „daňový subjekt“ za „žalobce“, aniž by věcně polemizoval se závěry vyslovenými v napadeném rozhodnutí. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz) přitom platí: „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.“ Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které se nadto až na výjimky opakují, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje. Výjimku představuje žalobní argumentace v bodech 53. a 54. žaloby. V ní se žalobce namítá, že se žalovaný nezabýval

oprávněností dohadné položky – správního poplatku za výmazy zástavních práv zapsaných v katastru nemovitostí.

28. Krajský soud ke konkrétním žalobním námitkám žalobce (ve shodě s žalovaným) uvádí, že pro posouzení oné klíčové otázky nyní projednávané věci je rozhodnou skutečností okamžik realizace závazku, přičemž, jak žalovaný důkladně předestřel v bodech [34] až [45] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce mohl provádění vlastních stavebních prací v souvislosti s jednotlivými stavebními objekty zahájit až po vydání a nabytí právní moci územního rozhodnutí č.j. 2686/15/No-6 Městského úřadu Rajhrad – Stavební úřad (vydáno dne 2. 2. 2016, nabylo právní moci dne 10.2.2016) a stavebních povolení č.j. OV-ČJ/43830-16/JAD (vydáno dne 25. 10. 2016, nabylo právní moci dne 21. 11. 2016) a č.j. OV-ČJ/43831-16/JAD (vydáno dne 31. 10. 2016, nabylo právní moci dne 21. 11. 2016) Městského úřadu Šlapanice. Krajský soud je tedy shodného názoru, 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. Žalobce v souvislosti s částkou 17 120 000 Kč nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015, a to ani k výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2017.
29. Přisvědčit tak lze názoru žalovaného, učiněného na základě skutkových zjištění, že žalobce svá tvrzení nijak nedokládá, a pokud tak činí, tato se leckdy ocitají ve vzájemném rozporu, resp. trpí časovým nesouladem. Jak kupříkladu žalobce setrvale uvádí, jím tvrzená smlouva o dílo v podobě výstavby RD Hajany měla být sjednána dne 6. 11. 2015, nicméně žádost o vydání předmětného územního rozhodnutí a stavebního povolení byla podána již o měsíc dříve, tj. dne 5. 10. 2015. Koneckonců i ze smlouvy o dílo uzavřené mezi dodavatelem Jet Power, a.s. (jako objednatel) a REISTAV CZ s.r.o. (jako zhotovitelem) ze dne 18. 1. 2017 na zhotovení díla - 3. a 4. etapa, lokalita Hajany, výstavby komunikací a inženýrských sítí je zřejmé, že stavební práce byly zahájeny až po roce 2015. Žalobcem předložený doklad „stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura: Komunikace a inženýrské sítě, název: PROPOČET NÁKLADU 3. + 4. ETAPY“ obsahuje rozpis jednotlivých položek 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. Dohadná položka v částce 17 120 000 Kč tak nebyla v roce 2015 tvořena oprávněně, neboť nedoložil žádné konkrétní dodávky materiálu či prací realizovaných v roce 2015. Na uvedeném nic nemění ani žalobcem předkládané výpisy či pohyby na účtu, které ovšem postrádají relevanci, neboť se týkají účetního období roku 2019, nikoliv relevantního období roku 2015. Žalobce tudíž nedodržel při vedení účetnictví obsahové vymezení položek účetní závěrky, naopak účtoval o skutečnostech, které nebyly předmětem jeho účetnictví a v účetní závěrce vykazoval neexistující závazek, jeho účetnictví tak bylo nesprávné a neprůkazné a účetní závěrka sestavená k 31. 12. 2015 nepodávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví.
30. Pokud žalobce namítá, že dohadnou položku k předpokládané konečné ceně díla byl oprávněn tvořit již v důsledku uzavření smlouvy o dílo se zhotovitelem Jet Power a. s., neboť k započítání s realizací díla došlo v roce 2015 (konkrétně podáním žádosti o vydání územního rozhodnutí dne 5.10.2015) a vzniku nároku zhotovitele na částečnou úhradu ceny díla, jejíž konečnou výši žalobce nemohl v roce 2015 znát, když tato nebyla v roce 2015 vyúčtována, rovněž krajský soud má (ve shodě s žalovaným) za to, že tento výklad nemůže v kontextu právní úpravy i výše rekapitulovaných judikатурních závěrů obstát. Jak již bylo opakovaně zdůrazněno, jedním ze zákonných předpokladů tvorby dohadné položky pasivní v konkrétním účetním období (zde v roce 2015) je faktický vznik nákladu v tomto účetním

období (tj. v roce 2015), nikoli uzavření smlouvy či vznik nároku na úhradu plnění dle smlouvy. Pouhým podpisem smlouvy o dílo, uzavřené dle tvrzení žalobce se zhotovitelem v roce 2015 (nelze brát ani ze zřetele, že smlouva nebyla žalobcem správcem daně fyzicky předložena, dle tvrzení žalobce měla být uzavřena dne 6. 11. 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. Na uvedeném nic nemění ani tvrzení žalobce, že v roce 2015 neznal konečnou výši ceny díla, neboť 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 2015.

31. Původně opominutou žalobní námitku oprávněnosti dohadné položky – správního poplatku za výmaz zástavních práv v katastru nemovitostí – krajský soud taktéž neshledal důvodnou. Správce daně ve sdělení ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4758352/18/3004-60561-711058 (č. l. správního spisu A48) uvedl, že žalobce nedoložil žádné konkrétní důkazní prostředky, na základě kterých by bylo zřejmé, že náklady na správní poplatky (včetně poplatků za výmaz práv) vynaložil v roce 2015. Žalobce na toto reagoval v podání ze dne 2. 1. 2019, č. j. 12485/19/3004-60561-711058 (č. l. správního spisu A52), tak, že odmítl argumentaci správce daně, neboť výše správního poplatku je stanovena zákonem č. 634/2004 Sb. a počet takto zaplacených poplatků odpovídá počtu sjednaných kupních smluv v roce 2015. Velmi obtížně si lze představit, jaký argument či doklad by měl být doložen pro prokázání oprávněnosti účtování o takovém výdaji.
32. Krajský soud s žalobcem nesouhlasí. Jak správně upozornil žalovaný, z kupních smluv předložených žalobcem nevyplývá, která ze smluvních stran měla hradit správní poplatek za výmaz zástavního práva (např. kupní smlouva mezi žalobcem a Jet Power, a. s. - č. l. správního spisu 62). Z jedné z kupních smluv (č. l. správního spisu 60) se pak přímo podává, že výmaz zástavního práva měly zajistit osoby odlišné od žalobce. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by pouze pomocí kupních smluv prokázal, že náklady na správní poplatky vynaložil v roce 2015. Jelikož žalobce žádným jiným způsobem svoje tvrzení v daňovém řízení důkazně nepodložil (např. dokladem o zaplacení správního poplatku), neunesl své důkazní břemeno. Daňové orgány tak správně žalobci doměřily daň, neboť tento žalobcem uplatňovaný výdaj nebyl způsobitý snížit základ daně dle § 23 ZDP.

V. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
34. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí

být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. května 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu