



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **Jet Power stavební s.r.o.**, se sídlem Tábor 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 28. 5. 2024, č. j. 29 Af 22/2021-129,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2024, č. j. 29 Af 22/2021-129, **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. Na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, a to rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, č. j. 7 Afs 317/2022-30 (dále jen „zrušující rozsudek“). Kasační soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud nereagoval na žalobní námitky uplatněné v žalobě v bodech 51 až 67, 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). Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je částečně nepřezkoumatelný, přezkoumal jej z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které byly oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku. Tyto kasační námitky týkající se se dohadné položky „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“ pak shledal nedůvodnými.

[3] V dalším řízení krajský soud rozsudkem ze dne 28. 5. 2024, č. j. 29 Af 22/2021-129, žalobu opět zamítl. Předně znovu 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.

[4] Původně opominutou žalobní námitku oprávněnosti dohadné položky – správního poplatku za výmaz zástavních práv v katastru nemovitostí – krajský soud taktéž neshledal důvodnou. Krajský soud souhlasil s žalovaným, že z kupních smluv předložených žalobcem nevyplývá, která ze smluvních stran měla hradit správní poplatek za výmaz zástavního práva. 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 způsobilý snížit základ daně.

pokračování

III.

[5] 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.

[6] Stěžovatel zejména namítal, že ačkoliv Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 22/2021-96 je částečně nepřezkoumatelný, ani v nyní napadeném rozsudku se krajský soud se všemi žalobními námitkami nevypořádal (viz body 57 až 67 žaloby – náklady na další právní služby a náklady týkající se narovnání vlastnických vztahů). Rozsudek krajského soudu je tak pro absenci řádného odůvodnění nepřezkoumatelný. Ve vztahu k těmto opomenutým námitkám pak stěžovatel zopakoval svou žalobní argumentaci.

[7] Stěžovatel dále nesouhlasil s krajským soudem, pokud jde o vypořádání žalobních námitek uvedených v bodech 51 až 56 žaloby týkajících se dohadné položky – správní poplatky. Závěr krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť nepředložil v daňovém řízení doklady o zaplacení správního poplatku, nemá oporu ve spisovém materiálu daňového řízení. Stěžovatel datovou zprávou doručenou správci daně dne 3. 3. 2017 předložil v elektronické podobě účetnictví, obsahující mj. příjmové doklady vystavené Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Brno-venkov a týkající se úhrady správních poplatků.

[8] 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 vykázaný v účetnictví stěžovatele ve správné výši a základ daně 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).

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

[10] 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.

[11] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] 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.

[14] 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 popsáný 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 námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...] Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro 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.

[15] 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*

pokračování

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).

[16] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval všemi v žalobě uplatněnými námitkami stěžovatele. Z textu odůvodnění napadeného rozsudku je však zřejmé, že krajský soud na námitky uvedené v bodech 57 až 67 žaloby, jejichž obsahem byl nesouhlas se závěry žalovaného ohledně neprokázání oprávněnosti dohadných položek tvořených v souvislosti s dalšími náklady (právní služby a narovnání vlastnických vztahů), nijak nereagoval. Krajský soud shodně jako v předchozím zrušeném rozsudku č. j. 29 Af 22/2021-96 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 a nově i dohadné položky tvořené v souvislosti s úhradou správních poplatků. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku, 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.

[17] 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.

[18] 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).

[19] K námitkám stěžovatele týkajícím se dohadné položky – správní poplatky Nejvyšší správní soud předně uvádí, že souhlasí s krajským soudem, že z kupních smluv předložených stěžovatelem v daňovém řízení nevyplývá, která ze smluvních stran měla hradit správní poplatek za výmaz zástavního práva. V tomto směru stěžovatel nepředložil žádné doklady o zaplacení správního poplatku katastru nemovitostí spojeného s návrhem na výmaz zástavních práv, či jakékoli jiné důkazní prostředky, které by vznik tvrzených nákladů v roce 2015 dokládaly.

[20] K tvrzení stěžovatele, že předložil správci daně dne 3. 3. 2017 příjmové doklady vystavené Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj, kasační soud poukazuje na Zprávu o daňové kontrole ze dne 18. 2. 2019, č. j. 540223/19/3004-60561-711058, kde správce daně

na str. 15, uvedl: „Dále bylo zjištěno, že skutečné poplatky, které daňový subjekt v průběhu roku zaplatil, byly naúčtovány v roce 2015 přímo do nákladů na účtu 538 100 – Ostatní daně a poplatky v celkové částce 20 060,-Kč a k tomu byly přiložené pokladní doklady z KÚ Brno-venkov s účelem platby Návrh na řízení o povolení vkladu.“ Stěžovatelem namítané příjmové doklady, resp. stěžovatelem skutečně v roce 2015 provedené úhrady správních poplatků, byly podle účetního deníku zaúčtovány v průběhu roku 2015 na nákladový účet 538 100. Tuto správcem daně zjištěnou skutečnost stěžovatel nezpochybnil. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným, že nedává ani smysl, aby o těchto správních poplatcích bylo stěžovatelem účtováno jako o dohadných položkách, když již v roce 2015 stěžovatel znal přesně jejich výši, kterou navíc účtoval na nákladový účet 538 100. Pokud by tyto úhrady měly být předmětem řešení dohadné položky, znamenalo by to, že stěžovatel dané náklady uplatnil duplicitně. Žalovaný i krajský soud proto nepochybili, když dospěli k závěru, že tento stěžovatelem uplatňovaný výdaj nebyl způsobilý snížit základ daně podle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Pokud jde o námitky stěžovatele týkající se dohadné položky „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“, tyto jsou polemikou s argumentací Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 317/2022-30. Stěžovatel nesouhlasil s Nejvyšším správním soudem, že v daném případě se nejednalo o náklady vzniklé v roce 2015 a stěžovatel tak nebyl oprávněn k použití účtu 389 – dohadné účty pasivní, a tedy zahrnutí částky 17 120 000 Kč do daňových nákladů zdaňovacího období 2015.

[22] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, institut nepřipustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud revidoval svůj původní závazný právní názor na základě nové kasační stížnosti v téže věci. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je sám vysloveným právním názorem rovněž vázán, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[23] Předmětné kasační námitky nepřekračují rámec otázek, k nimž se Nejvyšší správní soud již závazně a komplexně vyjádřil v rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 7 Afs 317/2022-30. Stěžovatel jimi brojil proti závěrům krajského soudu, které byly důsledkem vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, jakož i proti argumentaci Nejvyššího správního soudu. Kasační námitky týkající se dohadné položky „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“ jsou tak nepřipustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[24] 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.).

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

pokračování

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

V Brně dne 19. června 2025

David Hipšr
předseda senátu