



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické 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. 2075/21/5200-11431-712136

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 způsobit 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 společnosti 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 dohodné 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 správních 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 objednatelem) 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 o věci meritorně rozhodl celkem dvakrát, a to jednak 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., přičemž tento rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 4. 3. 2024, č. j. 7 Afs 317/2022-30, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, jednak rozsudkem ze dne 28. 5. 2024, č. j. 29 Af 22/2021-129, kterým žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s., nicméně i tento rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce zrušil rozsudkem ze dne 19. 6. 2025, č. j. 7 Afs 147/2024-50, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 22/2021-129 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 a potvrdil správnost závěrů krajského soudu.
16. Žalovaný ve vyjádřeních ze dne 1. 7. 2025 reagoval na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu. 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. Posouzení věci soudem

17. 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 147/2024-50, 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.).
18. Jak již bylo uvedeno výše, ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu, že se dostatečně nezabýval všemi v žalobě uplatněnými námitkami stěžovatele. Konkrétně uzavřel, 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.

19. Tyto závazné právní závěry Nejvyššího správního soudu tak tvoří rámec navazujícího meritorního přezkumu ze strany krajského soudu v nynějším řízení. Pokud jde o zbylé žalobní námitky týkající se dohadné položky správní poplatky a „*Stavba: RD HAJANY, objekt: Infrastruktura. Komunikace a inženýrské sítě*“, Nejvyšší správní soud naopak aproboval způsob jejich vypořádání ze strany krajského soudu, který je shledal nedůvodnými, tím spíše, že se k nim Nejvyšší správní soud již závazně a komplexně vyjádřil v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 317/2022-30.
20. Podstatu nyní opakovaně 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.
21. 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 věcné 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.
22. 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“.
23. 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“.
24. 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).
25. 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).
26. Krajský soud proto z hlediska výše předestřených judikатурních 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.
27. 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 (právní služby a narovnání vlastnických vztahů) prostřednictvím tvorby dohadných účtů pasivních zaúčtovaných dokladem č. INT 16 ze dne 31. 12. 2015 za zdaňovací období 2015, nebylo možné uznat jako oprávněné.

28. Krajský soud i nadále setrvává na svém názoru, 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.
29. Toto hodnocení povahy žalobních námitek Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku vysloveně nezpochybnil, nicméně nesouhlasil se způsobem, s jakým tyto žalobní námitky krajský soud vypořádal, a to s odkazem 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.“*
30. Krajský soud proto přistoupil k důkladnějšímu posouzení předestřených žalobních námitek a poté, co je konfrontoval s obsahem žalobce odvolání a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konstatuje, že s právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s totožnými odvolacími námitkami žalobce vypořádal, ztotožňuje.
31. K žalobní námitce (viz body 57 a 58 žaloby) zpochybňující právní závěr daňových orgánů ohledně neprokázání oprávněnosti dohadných položek tvořených v souvislosti s *„dalšími náklady na právní služby“*, krajský soud (ve shodě s žalovaným) uvádí, že pro posouzení je rozhodnou skutečností prokázání existence a určení okamžiku realizace závazku (služby). Žalobce setrvale namítá, že dohadné položky vytvořené k právním službám poskytovaným žalovanému Mgr. R. D. (za sepis vzorové smlouvy o dílo a úpravy dle požadavků klienta a sepis návrhu smluv o dílo) jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů roku 2015, když i z povahy popisu fakturovaných služeb jednoznačně vyplývá, že Mgr. D. v zastoupení žalovaného (míněno patrně žalobce – pozn. krajského soudu) jednal se zprostředkovateli koupě, stavební úřadem v Rajhradě, zhotoviteli, věřiteli a projektantem a toto jednání je nepochybně vázáno na úkony uskutečněné v roce 2015. Nadto bylo v možnostech správce daně požadovat po tomto dodavateli upřesnění poskytovaných služeb, správce daně tak ovšem neučinil.
32. K tomu krajský soud uvádí, že podstatnou je skutečnost, že důkazní břemeno leželo i ve vztahu k těmto nákladům na straně žalobce a jde pouze k jeho tíži, že nedoložil důkazy, které by oprávněnost tvorby dohadné položky ve zbývajících částech nade vši pochybnost prokazovaly. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, Mgr. D. byl vyzván správcem daně (viz výzva č.j. 4063132/18/3004-60561-711058 ze dne 10.9.2018 – položka A 45 spisového materiálu) k upřesnění poskytovaných služeb (viz body [82] a [89] žalobou napadeného rozhodnutí), nelze proto přisvědčit tvrzení žalobce ohledně pasivity správce daně v souvislosti s prověřováním existence poskytnutých služeb. Na základě poskytnutých informací (viz odpověď č. j. 4172664/18/3004-60561-711058) pak mohla být uznána dohadná položka ve výši 187 550 Kč, a to na základě předložených faktur. Ve zbývajících částech dohadné

položky tvořené k dalším právnickým službám ve výši 300 000 Kč, tj. k částce 112 450 Kč žalobce dle správce daně nedoložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že se uvedené práce uskutečnily v roce 2015. Žalobce sice předložil další faktury, nicméně uvedené služby byly fakturovány až ve 2. pololetí roku 2016 a z textu popisu skutečně není zřejmé, že by se uvedené právní služby týkaly již roku 2015. Pokud žalobce tvrdí, že Mgr. D. v zastoupení žalobce jednal se zprostředkovateli koupě, stavebním úřadem v Rajhradě, zhotoviteli, věřiteli a projektantem, žalobce jednoznačným důkazem neprokázal, že se tyto úkony uskutečnily právě v roce 2015, ačkoliv k tomu měl dostatečný prostor.

33. Uvedené platí i pro žalobcem tvrzené poskytnutí právní služby ve faktuře FA 2016015 v podobě sepisu návrhu vzorové smlouvy o dílo + úpravy dle požadavku klienta a sepisu návrhu smluv o dílo. Žalobce (stejně jako v odvolání) polemizuje s názorem žalovaného, že k uzavření takové smlouvy o dílo v roce 2015 ze strany žalobce nedošlo, ačkoliv správce daně sám ve Zprávě o daňové kontrole na smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností Jet Power a.s. odkazuje. Předně krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že odkaz správce daně na smlouvu o dílo na str. 11 Zprávy byl činěn v obecné rovině, a to v návaznosti na hodnocení, zda pouhé uzavření smlouvy o dílo, v tomto konkrétním případě se společností Jet Power a.s., je adekvátním podkladem pro účtování o dohadné položce. Pro posouzení této námitky je však zcela podstatné, že žalobce (ani Mgr. D.) za celý průběh daňového řízení tuto ani žádnou jinou smlouvu o dílo uzavřenou v roce 2015 nedoložil, ani nespécifikoval, k jakým konkrétním smlouvám o dílo byla dohadná položka tvořena, ačkoliv k tomu byl vyzván. Za této situace se tak krajskému soudu jeví žalobcova navazující polemika o pravdivosti tvrzení žalovaného zcela podružná a účelová, neboť byl to sám žalobce, kdo měl prostor k tomu veškeré pochybnosti rozptýlit, a to i prostým předložením předmětné smlouvy o dílo a dalších fakturovaných smluvních dokumentů. Přisvědčit lze v této souvislosti i 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.
34. K žalobní námitce zpochybňující právní závěr daňových orgánů ohledně neprokázání oprávněnosti dohadné položky vztahující se k nákladům týkajícím se narovnání (vlastnické vztahy) se krajský soud rovněž ztotožňuje s právním názorem žalovaného, který se této otázce zevrubně věnoval v bodech [92] až [102] žalobou napadeného rozhodnutí a na str. 18 až 20 Zprávy o daňové kontrole. Žalobcem byla správci daně předložena dohoda ke kupní smlouvě ze dne 25. 9. 2015 (dále jen „Dohoda“) mezi těmito smluvními stranami: PaedDr. Z. Š., bytem S. 1833/24, B. (dále jen „prodávající“), Jet Power stavební s.r.o., IČ: 03995054, se sídlem Tábor 2333/8, 616 00 Brno (dále jen „kupující“), Ing. P. S., bytem V. 2554/14, B. Jak uvádí žalovaný, „v Dohodě se prodávající a kupující dohodli, že podmínkou prodeje předmětné nemovitosti (převod id. podílu 1/4 pozemku p. č. X, orné půdy, o výměře 33 077 m² v k. ú. H., zapsaném Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj na list vlastnictví č. X) je taktéž vypořádání nákladů na mimosoudní vyřešení sporu vedeného u městského soudu v Brně pod sp. zn. 20 C 97/2012, o nabrzení projevu vůle, mezi žalobcem panem M. Š. a prodávajícím a vedlejším účastníkem jako žalovanými. Dle článku IV. Dohody se prodávající, kupující a vedlejší účastník dohodli, že kupující uhradí vedle sjednané kupní ceny dle kupní smlouvy ze dne 1. 10. 2015 (v Dohodě uvedeno, že kupní smlouva byla uzavřena 25. 9. 2015) také částku ve výši 826

925,- Kč, která představuje náklady vedlejšího účastníka kupní smlouvy na mimosoudní vyřešení sporu, přičemž částku uhradí kupující na účet vedlejšího účastníka. Tato částka byla zaúčtována dne 15. 10. 2015 na účet MD 314 100/ Dal 221 100 dokladem B 5 a přeúčtována dne 31. 12. 2015 na účet 041200/ Dal 314 100 dokladem INT 12.“ Při místním šetření žalobce do protokolu o ústním jednání, č. j. 2196262/18/3004-60561-711058, uvedl, že „předmětem sporu bylo nabrzení projevu vůle soudem, když žalovaní (Dr. Z. Š. a Ing. P. S.) nabyli své spoluvlastnické podíly, aniž bylo nabídnuto předkupní právo panu Š. Částka ve výši 826 925,- Kč byla dorovnáním kupní ceny žalovanému Ing. S. za to, že souhlasil se smírným vyřešením uvedeného sporu. Výsledkem pro Jet Power stavební s. r. o. bylo, že mohl koupit padesát procent parcely č. X. Druhou část nabyl pan M. Š.“

35. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, Kupní smlouva, jejímž předmětem převodu byl id. podíl 1/4 pozemku p. č. X v k.ú. H., uzavřeli prodávající PaedDr. Š. a žalobce jako kupující dne 1. 10. 2015. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že Dohoda ze dne 25. 9. 2015 se výslovně odkazuje na kupní smlouvu uzavřenou dne 25. 9. 2015. Dle těchto údajů měla být Dohoda uzavřena ještě před uzavřením kupní smlouvy, přičemž kupní smlouva Dohodu a v ní uvedená ujednání vůbec nezmiňuje a cena sjednaná v kupní smlouvě ze dne 1. 10. 2015 tento způsob úhrady nijak nereflektuje. Rovněž dle veřejného Výpisu z katastru nemovitostí prokazujícího stav evidovaný k datu 1. 12. 2015 (přílohou úředního záznamu č. j. 1746/21/5200-11431-712136) nabyl žalobce vlastnické právo na základě smlouvy kupní ze dne 1. 10. 2015, přičemž ve výpise není uveden žádný dodatek k této smlouvě.
36. Krajský soud v tomto ohledu souhlasí s názorem žalovaného, že se jednalo o dobrovolnou úhradu bez jakéhokoliv právního podkladu. Částka ve výši 826 925 Kč není sjednaná kupní cena za pozemek, který se následně prodával, není výdajem za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje vynaložené na příjmy nezahrnované do základu daně. Dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. ZDP se výsledek hospodaření zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů.
37. Žalobce o této úhradě účtoval na účtu 041200 – Pořízení nehmotného majetku – mimosoudní spory, nicméně krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na pořízení nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 ZDP. Ani z uvedeného důvodu by tedy nebylo možné v této částce tvořit dohadnou položku, která by snižovala základ daně.
38. Žalobce svou žalobní argumentaci ve vztahu k této námitce opírá toliko o obecnou nesouhlasnou polemiku a tvrzení, že otázka dobrovolnosti jako faktoru vylučujícího daňovou účinnost výdajů, jak tvrdí žalovaný, nemůže obstát. Krajský soud s touto polemikou nesouhlasí, neboť správce daně i žalovaný dostatečně přesvědčivým způsobem objasnili, proč nebylo možné v uplatněné částce tvořit dohadnou položku, která by snižovala základ daně. K žalobcem namítané souvislosti mimosoudního urovnání a nabytím předmětné části pozemku krajský soud (ve shodě s žalovaným) uvádí, že nikoli každý výdaj spadající do širokého rámce spojeného s výkonem podnikatelské činnosti lze uplatnit jako daňově účinný. Daňová uznatelnost je přesně definovaná zákonnými ustanoveními a pokud daný výdaj tato kritéria nespĺňuje, nelze jej považovat za náklad za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. V této souvislosti lze současně vyslovit pochybnosti nad tím, proč byla k uvedené částce tvořena dohadná položka, jestliže (alespoň

na základě tvrzení žalobce) byl znám jak její titul a zdaňovací období, tak přesná výše, což se ocitá v rozporu s výše vymezenými předpoklady pro účtování o dohadné položce pasivní.

VI. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
40. 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 29. října 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu