



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **digital cave s. r. o.**, se sídlem Anglická 336/21, Praha 2, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2022, č. j. 39131/22/5200-11434-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2023, č. j. 63 Af 11/2022-141,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká stanovení daně z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jsou v ní řešeny následující dílčí právní otázky:

- použitelnost zvláštní úpravy lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů za situace, kdy je v průběhu této lhůty rozhodnutím správce daně zrušena daňová ztráta,
- základ daňovým subjektem uplatněných nákladů spojených s pořízením majetku (aktivních prvků a interiérového vybavení datového centra) v provedeném dokazování,

- podmínky pro úpravu základu daně s ohledem na odlišnost sjednané ceny s obvyklou cenou plnění, které bylo předmětem transakce mezi „jinak spojenými osobami“ podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, a skutkový závěr o rozsahu přijatého plnění,

- soulad postupu daňového subjektu, který zúčtoval do daňově uznatelných nákladů pořizovací cenu uvedeného majetku, aniž by ji snížil o dotaci poskytnutou za účelem jeho pořízení, s účetními zásadami podle § 3 odst. 1 a § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a

- možnost zohlednění (v rovině účetní i daňové) dohody o narovnání uzavřené po rozvahovém dni účetního období jako „upravující“ události ve vztahu k dohadné položce aktivní ve smyslu § 10 odst. 7 vyhlášky 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 (dále jen „prováděcí vyhláška“).

[2] Žalobkyně (do 29. 4. 2021 společnost Technologické centrum Písek s.r.o.; dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností zabývající se mj. výrobou a instalací elektronických a telekomunikačních zařízení. Ministerstvo průmyslu a obchodu jí v roce 2010 poskytlo dotaci z Operačního programu Podnikání a inovace na realizaci projektu s názvem „Technologický park – Žižkova Kasárna Písek“. Původním příjemcem dotace byla obchodní společnost REALITY GRÉGR s.r.o. (dále jen „společnost REALITY GRÉGR“), tehdejší jediný společník stěžovatelky.

[3] Za účelem realizace projektu proběhla dvě výběrová řízení, z nichž vzešli dva pro věc významní dodavatelé. Hlavním dodavatelem z vítězného konsorcia, které mělo zajistit celé řešení, včetně první verze datového centra, byla obchodní společnost PRIMA, akciová společnost (dále jen „společnost PRIMA“). Stěžovatelka s ní dne 31. 8. 2010 uzavřela smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo i dodání interiérového nábytku (dále jen „interiérové vybavení“). Komplexní dodávku informačních a komunikačních technologií pak měla zajistit obchodní společnost CONTEG, spol. s r.o. (dále jen „společnost CONTEG“), se kterou stěžovatelka uzavřela smlouvu o dílo dne 16. 2. 2012. Součástí díla měly být i aktivní prvky, které zahrnovaly např. servery, monitoring, elektronickou požární signalizaci, elektronický zabezpečovací systém, kamerový systém, přístupové systémy apod., včetně instalace, implementace a proškolení obsluhy (dále jen „aktivní prvky“).

[4] Materiál určený na výstavbu datového centra stěžovatelka skladovala v pronajatém skladu umístěném v areálu bývalých vojenských kasáren v Písku, který v noci z 28. na 29. 9. 2012 poškodil požár. Z šetření Policie České republiky vyplynulo, že požár byl založen úmyslně se dvěma ložisky – v garáži, ve které se nacházelo uskladněné interiérové vybavení, a ve skladu, ve kterém se nacházely aktivní prvky.

[5] O škodě, která následkem požáru vznikla, stěžovatelka účtovala ve zdaňovacím období roku 2012 na účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* v celkové výši 48 689 736 Kč. Jde o součet částky 38 128 974 Kč, která odpovídala pořizovací ceně uskladněných aktivních prvků, a částky 10 560 762 Kč, která odpovídala pořizovací ceně uskladněného interiérového vybavení. Ve výši součtu těchto částek uplatňovala stěžovatelka také nárok na pojistné plnění vůči České podnikatelské pojišťovně, a.s. (dále jen

pokračování

„pojišťovna“). O nároku uplatněném vůči pojišťovně účtovala v účetním období roku 2012 jako o jiné krátkodobé pohledávce.

[6] Dne 13. 6. 2013 uzavřely stěžovatelka a pojišťovna ohledně nároku na pojistné plnění dohodu o narovnání. Učinily tak „[v]zhledem k tomu, že [...] nebylo dosaženo shody v oblasti rozsahu pojištění, právě tak, jako nebylo dosaženo dohody o výši pojistného plnění“ (čl. IV této dohody). V dohodě je uvedeno, že dne 17. 1. 2013 vyplatila pojišťovna stěžovatelce zálohu na pojistné plnění ve výši 10 000 000 Kč. Dohodou o narovnání se zavázala uhradit jí ještě částku 20 300 000 Kč jako doplatek pojistného plnění.

[7] Účetní závěrku za rok 2012 schválila stěžovatelka dne 24. 6. 2013, aniž by do ní promítla dohodu o narovnání. Dne 28. 6. 2013 podala stěžovatelka řádné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, které, jde-li o výnos spočívající v pohledávce vůči pojišťovně, vycházelo z účetní závěrky. Dohoda o narovnání byla nicméně důvodem, pro který stěžovatelka podala dne 3. 7. 2014 dodatečné daňové přiznání. V něm snížila příjmy o částku 18 389 736 Kč, která představuje rozdíl mezi původně nárokováným pojistným plněním a pojistným plněním podle dohody o narovnání. Ponížení odůvodnila v listině přiložené k dodatečnému daňovému přiznání tím, že tato úprava „představuje rozdíl mezi předpisem pohledávky z titulu pojistného plnění a skutečnou náhradou přiznanou pojišťovnou. Tato částka nesprávně zvyšovala výnosy roku 2012. Účetně došlo k opravě účtování v roce 2013.“

[8] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 20. 2. 2015 u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, a to v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola byla ukončena dne 4. 10. 2018 projednáním zprávy o daňové kontrole, č. j. 2034531/18/2208-60562-303607 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Dne 10. 10. 2018 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 2045688/18/2208-50522-307495, kterým stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 11 308 990 Kč, zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 18 477 891 Kč a uložil povinnost k úhradě penále v celkové výši 2 446 576 Kč.

[9] Důvodem doměření daně a zrušení daňové ztráty byla celkem čtyři kontrolní zjištění, která jsou přímo navázána na zaúčtovanou škodu na majetku stěžovatelky vzniklou v důsledku požáru. Jejich podstata a význam jsou následující:

I) Stěžovatelce dodala aktivní prvky osoba, která s ní byla v době realizace projektu jinak spojena ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka zároveň neprokázala opodstatněnost rozdílu mezi cenou, která jí byla za dodávku aktivních prvků fakturována touto osobou, a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (dále jen „obvyklá cena“). Správce daně na základě tohoto kontrolního zjištění snížil stěžovatelce ocenění zaúčtované škody na aktivních prvcích, které stěžovatelka ocenila částkou 38 128 974 Kč, o 23 498 945 Kč.

II) Ocenění škody na interiérovém vybavení nemělo odpovídat množství a stavu majetku nalezeného v budově po požáru. Správce daně na základě tohoto kontrolního zjištění snížil stěžovatelce uplatněné náklady zaúčtované na interiérovém vybavení, které stěžovatelka ocenila částkou 10 560 762 Kč, o 8 643 456 Kč.

III) Stěžovatelka měla nesprávně zahrnout do daňově účinných nákladů celou vstupní cenu zničeného majetku, aniž by od ní odečetla hodnotu přijaté dotace. Zbylá výše přijaté dotace na majetek, který nebyl následkem požáru zařazen do užívání, pak měla představovat příjem z činnosti stěžovatelky ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně na základě těchto zjištění snížil stěžovatelce náklady (po uvedených sníženích tvořily částku 16 547 335 Kč, která odpovídala skutečné hodnotě shořelého majetku) o 9 266 507,60 Kč (dotace ve výši 56 % této hodnoty). Současně zvýšil výnosy o částku 17 999 744,40 Kč, která představovala zbylou část poskytnuté dotace. Celkem tedy zvýšil základ daně o 27 266 252 Kč představující poskytnutou a proplacenou dotaci ve výši 56 % hodnoty pořízeného a následně požárem zničeného majetku.

IV) Dohoda o narovnání týkající se snížení výše pojistného plnění, které pokrývá škodu vzniklou požárem, byla mezi stěžovatelkou a pojišťovnou uzavřena až v roce 2013, a tudíž se nemohla promítnout do účetního období roku 2012. Správce daně na základě tohoto kontrolního zjištění neakceptoval snížení výnosů o 18 389 736 Kč, které stěžovatelka vykazala ve svém dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012.

[10] Odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Rozsudek krajského soudu

[11] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka v žalobě uplatnila námitky vůči všem uvedeným kontrolním zjištěním.

II.a Realizace dodávky aktivních prvků mezi osobami jinak spojenými

[12] Nebylo sporné, že původním dodavatelem aktivních prvků byla obchodní společnost Actinet Informační systém s.r.o. (dále jen „společnost Actinet“), která byla autorizovaným přeprodejcem výrobků zahraniční společnosti Juniper Networks, Inc. (dále jen „společnost Juniper Networks“) pro Českou republiku. Společnost Actinet dodala aktivní prvky obchodní společnosti iZen s.r.o. (nyní obchodní společnost SHG CZ s.r.o.; dále jen „společnost iZen“) za cenu 15 996 149 Kč. Ta tyto aktivní prvky následně dodala společnosti CONTEG za cenu 35 495 094 Kč, která je nakonec dodala stěžovatelce za cenu 39 495 094 Kč.

[13] Ze srovnání uvedených cen vyplývá, že společnost iZen navýšila ceny dodávky aktivních prvků o 222 % ceny, za kterou je dodala společnost Actinet. Společnost iZen

pokračování

a stěžovatelka byly s ohledem na své kapitálové i personální spojení spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 a § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů, neboť měly v době pořízení aktivních prvků shodného společníka se 100% obchodním podílem, kterým byla společnost REALITY GRÉGR, i stejného jednatele Jaromíra Grégra.

[14] Cenu navýšila také společnost CONTEG. Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že tato společnost vytvořila právní vztah se stěžovatelkou převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, a tudíž s ní byla osobou jinak spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Na tomto závěru nic nemění, že společnost CONTEG byla dodavatelem prvků pro stěžovatelku na základě výsledku výběrového řízení. Správce daně již v jiném řízení uložil stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně za porušení podmínek pro poskytnutí dotace z důvodu nadhodnocení ceny aktivních prvků (viz bod 38 tohoto rozsudku). Výběrové řízení bylo netransparentní a jeho jediným účastníkem byla již zmíněná společnost CONTEG, která se na dodávce fakticky podílela jen přeprodejem aktivních prvků.

[15] Správce daně nedovožoval spojení osob pouze z ceny, kterou oproti cenám referenčním vyhodnotil jako nadhodnocenou. Kromě již zmíněného spojení mezi společností iZen a stěžovatelkou poukázal i na její spojení se společností CONTEG. Již ve zprávě o daňové kontrole je podrobně popsáno, že správce daně na základě svědeckých výpovědí a dohody o ukončení smlouvy, jejímž předmětem byla úprava předmětu díla a kupní ceny, uzavřené mezi společnostmi Actinet a iZen, dospěl k závěru o nestandardním jednání mezi společnostmi iZen, CONTEG a stěžovatelkou. Jednatel stěžovatelky byl s ohledem na uzavření uvedené dohody srozuměn s tím, že dodávka aktivních prvků bude společností Actinet realizována jen částečně, ačkoli totožné plnění bylo společností iZen stěžovateli fakturováno v plném rozsahu.

[16] Za účelem posouzení podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se správce daně zabýval referenční cenou plnění poskytovaného stěžovateli, tedy cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně, který za referenční považoval cenu, za kterou aktivní prvky dodala společnost Actinet společnosti iZen. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že by společnosti iZen byla poskytnuta výjimečná sleva. Ze správního spisu naopak vyplývá, že společnost Actinet by tuto slevu poskytla kterémukoli subjektu. Jejím hlavním zájmem bylo získat a realizovat zakázku v daném segmentu.

[17] Z písemného prohlášení J. C., který v rozhodné době zastával pozici Territory Account Manager ve společnosti Juniper Networks, vyplývá, že tato společnost v době realizace zakázky neměla referenci týkající se dodávky a realizace projektu podobného rozsahu a komplexnosti v Evropě, a proto jednala o poskytnutí významné projektové slevy také s jinou společností. Významná reference měla sloužit jako „*klíčový odrazový můstek pro obchody v segmentu infrastruktury datových center v celém regionu*“. Na důvodnosti této slevy nemění nic ani znalecký posudek č. 2395/2013, zpracovaný prof. Ing. Vladimírem Smejkallem, CSc., LL.M., který nestanovoval cenu obvyklou ke dni dané transakce, nýbrž cenu odhadní (téměř 33 000 000 Kč) pro účely likvidace pojistné události, a to ve vztahu k novým aktivním prvkům, které měly nahradit prvky požárem zničené. Navýšení ceny

společností CONTEG bylo účelové a vedené toliko snahou snížit základ daně. Pokud by stěžovatelka pořídila aktivní prvky přímo od společnosti Actinet, byla by pořizovací cena aktivních prvků významně nižší.

[18] Jde-li o rozsah poskytovaného plnění, ve věci byl spor o to, zda v obchodním řetězci Actinet – iZen – CONTEG bylo plnění dodáno ve stejném rozsahu jako v jeho finální části CONTEG – stěžovatelka. Mezi společnostmi Actinet, iZen a CONTEG byly vydávány opravné daňové doklady zohledňující skutečnost, že dodávka neproběhla v původním smluvně dohodnutém rozsahu (nebyla uskutečněna fyzická instalace, konfigurace, zaškolení obsluhy a tříletá podpora celého řešení). U přeproje plnění ze společnosti CONTEG na stěžovatelku je ale již dodávka účtována v plném rozsahu. Tato společnost opravný daňový doklad stěžovatelce nevystavila a stěžovatelka nijak neprokázala, že jí bylo dané plnění v rozhodné době dodáno v jí deklarovaném rozsahu, tedy v podobě komplexní dodávky prvků sjednané na úplném počátku transakcí v obchodním řetězci. Podle krajského soudu byly splněny podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

II.b Výše nákladů uplatněných na interiérovém vybavení

[19] Podle správce daně nebylo interiérové vybavení, které v noci z 28. na 29. 9. 2012 shořelo ve stěžovatelkou pronajatém skladu, dodáno v rozsahu a stupni rozpracovanosti odpovídajícím daňovému dokladu o jeho pořízení. Dodávka interiérového vybavení měla být realizována prostřednictvím subdodavatele společnosti PRIMA, kterým byla obchodní společnost INTREO s.r.o. (dále jen „společnost INTREO“). Ze spisové dokumentace vyplývá, že smlouva o dílo byla mezi uvedenými společnostmi uzavřena dne 8. 8. 2012 s termínem dokončení leden 2013. Dne 25. 9. 2012 měl být nábytek stěžovatelce bez závad předán s tím, že předávací protokol uvádí jednotlivé položky hotového nábytku (např. pracovní stůl, skříň nízká, linka a spotřebiče, včetně uvedení ceny za kus nábytku). Následnými třemi dodatky byl postupně změněn termín dokončení dodávky nábytku až na 6. 12. 2013. Mezi stranami nebylo sporné, že nábytek byl stěžovatelce dodán v demontovaném stavu.

[20] Krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že nákup interiérového vybavení odpovídající daňovému dokladu stěžovatelka neprokázala. Z daňového dokladu i uvedeného předávacího protokolu se podává, že stěžovatelce měl být dne 25. 9. 2012 předán nábytek hotový, a nikoli demontovaný. Znalecký posudek č. 46/2012, zpracovaný znalcem Ing. Karlem Novákem, i fotografická dokumentace obsažená ve spisu dokládají, že ve skladu se nacházel pouze nábytek demontovaný. Svým množstvím navíc neodpovídal daňovému dokladu. Znalcem bylo konkrétně poukazováno na chybějící kování, nohy stolů, zadní čela skříní a další komponenty nutné ke kompletaci jednotlivých kusů nábytku. Žalobou tvrzená pozdější operativní dohoda o dodání zboží v demontovaném stavu, nebyla v řízení prokázána. Podle závěrečného ustanovení smlouvy o dílo ji navíc bylo možné změnit či doplnit pouze písemně.

[21] Stěžovatelka odkazovala na čestná prohlášení o tom, že dodávka byla realizována v rozsahu odpovídajícím uvedenému dokladu, nepředložila však žádné fotografie či jiné důkazy, na jejichž základě by bylo možné chybějící kování identifikovat. Tvrzení, že po

pokračování

požáru bylo kování přesunuto do jiného skladu, nic nenasvědčuje. I kdyby tomu tak ale bylo, není zřejmé, z jakého důvodu nebylo ohořelé kování zdokumentováno a předloženo znalci k vyčíslení škody. Tvzení stěžovatelky o přenesení ohořelého kování do jiného skladu a neprokázání jeho existence v době řešení pojistné události se jeví jako krajně nevěrohodné. Krajský soud označil za spekulativní i zdůvodnění chybějícího nábytku rabováním následujícím po požáru.

[22] Ve shodě s žalovaným tak krajský soud nepovažoval za prokázané, že částka 10 215 762 Kč představuje náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně postupoval správně, přistoupil-li na základě závěrů znaleckého posudku ke snížení nákladů z titulu likvidace interiérového vybavení v důsledku škody požárem o částku 8 643 456 Kč.

II.c Snížení vstupní ceny původního majetku a navýšení výnosů o poskytnutou dotaci

[23] Podle žalovaného stěžovatelka postupovala nesprávně, jestliže do daňově účinných nákladů zahrnula škodu na aktivních prvcích a interiérovém vybavení, aniž by pořizovací cenu tohoto majetku snížila o poskytnutou dotaci. Výši poskytnuté investiční dotace ponechala na účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* a v následujícím účetním období o tuto částku snížila pořizovací cenu nahrazujícího majetku. Tím zahrnula do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2012 náklady kryté dotací. Současně se tyto jí poskytnuté veřejné prostředky nepromítly do sféry daňových příjmů.

[24] Podle krajského soudu byla dotace výslovně určena na pořízení požárem zničeného majetku, což vyplývá zejména ze skutečnosti, že její výše odpovídala pořizovací ceně aktivních prvků a interiérového vybavení [56 % z hodnoty 38 128 974 Kč (aktivní prvky) a 56 % z hodnoty 10 560 762 Kč (interiérové vybavení)]. Cena nově pořizovaného majetku byla navíc nižší, než pořizovací cena shořelých prvků a interiérového vybavení, čímž fakticky byla snížena hodnota tohoto majetku do záporných hodnot (- 3 372 887 Kč). Účel dotace potvrzují i vyjádření Ministerstva financí ze dne 11. 8. 2016, evidované správcem daně pod č. j. 1771444/16, a vyjádření Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 2. 8. 2018, evidované správcem daně pod č. j. 1817752/18, podle nichž dotace byla stěžovatelce poskytnuta na původní požárem zničený majetek. Majetek nově pořizovaný s dotačním titulem nijak nesouvisí a měl být již kryt z vlastních zdrojů stěžovatelky, případně z pojistného plnění, aby dotace zůstala zachována. Závěr o popsání účelu dotace, jímž bylo pokrytí nákladů za pořízení požárem zničeného materiálu, vyplývá i z rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně.

[25] Poukázala-li stěžovatelka na postup pojišťovny, která při svém šetření vyšla výhradně z cen poškozeného majetku bez vlivu dotace, podle znaleckých posudků znalců Ing. Karla Nováka i prof. Ing. Vladimíra Smejkal, CSc., LL.M., byl majetek pojištěn na cenu majetku, který nahrazoval požárem zničený majetek. Účelem pojistného plnění mělo být krytí nahrazujícího majetku. Krajský soud uzavřel, že daňové orgány postupovaly správně, pokud zvýšily základ daně o částku 27 266 252 Kč (součet částky 9 266 507,60 Kč, která představovala neoprávněné uplatnění daňově účinných nákladů, a částky 17 999 744,40 Kč, která představovala zvýšení výnosů o zbývající výši přijaté dotace na pořízení dlouhodobého majetku).

II.d Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012

[26] Jde-li o stěžovatelkou namítané nesnížení základu daně z příjmů o částku 18 389 736 Kč, které zohledňuje dohodu o narovnání ze dne 13. 6. 2013, krajský soud uvedl, že postupoval podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Při svém rozhodování zohlednil pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn GFŘ č. D-6“). Ten k uvedenému zákonnému ustanovení v bodu 4 písm. g) stanoví, že pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je např. v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání. Krajský soud vyšel také z opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (vyhlášeným ve Sbírce zákonů oznámením o jeho vydání č. 042/2001 Sb.; podle přechodného ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a mezinárodních smluv, pozbylo toto opatření platnosti dne 31. 12. 2003). Uvedené opatření předpokládalo zaúčtování všech účetních případů do období, se kterým časově a věcně souvisejí. Nepotvrzené pohledávky a nepotvrzené závazky se účtují pomocí dohadných položek aktivních či dohadných položek pasivních. Zmínit lze nakonec i Český účetní standard pro podnikatele č. 017 *Zúčtovací vztahy*, bod 3.11.6, který za dohadné položky aktivní označuje např. pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady [obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008-143, č. 1804/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 67/2011-238, bod 51].

[27] Podle krajského soudu byla původní pohledávka stěžovatelky vůči pojišťovně na předpokládané pojistné plnění nahrazena pohledávkou novou až ke dni 13. 6. 2013. Tohoto dne tato nová pohledávka také vznikla (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 58/2011-94, č. 2570/2012 Sb. NSS). Uvedená skutečnost měla povahu „neupravující“ události ve smyslu Interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni*. Původní předpokládanou pohledávku nahradila pohledávka nová, která se do daňové sféry stěžovatelky měla promítnout až ve zdaňovacím období roku 2013. Krajský soud dodal, že o předpokládané výši pojistného plnění měla stěžovatelka účtovat dohadnou položku, která by v návaznosti na události nastalé v dalším účetním období byla přeúčtována na konkrétní účet pohledávek.

[28] I kdyby stěžovatelka věděla o ponížené výši pojistného plnění již při sestavení účetní závěrky za rok 2012, tato skutečnost by neměla vliv na uvedené závěry. V účetní závěrce totiž vykazala původně požadovanou a nesníženou částku pojistného plnění. Z pohledu výsledku hospodaření byl předpokládaný výnos z pojistného plnění zaúčtován správně. Rozpor se sférou daňovou však nastal v roce 2013, kdy stěžovatelka již na základě dohody o narovnání tento výnos nesnížila a toto snížení nepromítla do základu daně za zdaňovací období roku 2013.

II.e Běh lhůty pro stanovení daně

pokračování

[29] Závěrem napadeného rozsudku krajský soud neshledal důvodnou námitku stěžovatelky, že žalovaný rozhodl dne 2. 12. 2022 o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka tvrdila, že zvláštní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla použitelná pouze do 29. 10. 2018, kdy jí byl oznámen dodatečný platební výměr. Od tohoto okamžiku byla daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 zrušena a nebylo možné ji uplatnit. Oznámením dodatečného platebního výměru se lhůta pro stanovení daně nicméně prodloužila o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a uplynula dnem 29. 10. 2019.

[30] Krajský soud uvedl, že zvláštní lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vyšla vstříc daňovým subjektům, kterým vytvořila delší časový úsek pro uplatnění daňové ztráty. Současně umožnila, aby v tomto období správce daně řádně uplatněnou daňovou ztrátu prověřil. Poukázal také na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který se vztahem uvedeného ustanovení k § 148 odst. 2 daňového řádu opakovaně zabýval. Pro uplatnění této zvláštní lhůty pro doměření daně není rozhodné, zda daňový subjekt v následujících zdaňovacích obdobích daňovou ztrátu zcela nebo zčásti uplatní, jak to umožňuje § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nýbrž to, že tak může učinit. Ke zkrácení běhu lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nedochází ani tím, že je v jejím průběhu daňovému subjektu doručen dodatečný platební výměr, ani zrušením daňové ztráty.

III. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[31] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla jej spolu s rozhodnutím žalovaného a dodatečným platebním výměrem správce daně zrušit.

[32] Nejvyšší správní soud shrnuje, že kasační stížnost sestává z pěti okruhů námitek (seřazených v pořadí, ve kterém budou dále vypořádány), které lze stručně vyjádřit následovně:

I) Rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť žalovaný rozhodl o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

II) Krajský soud a žalovaný nesprávně posoudili, že stěžovatelka a společnost CONTEG jsou „jinak spojenými osobami“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, a nesprávně zjistili referenční cenu rozhodnou pro určení základu daně.

III) Krajský soud a žalovaný nezákonně neuznali některé uplatňované náklady na pořízení interiérového vybavení.

IV) Krajský soud a žalovaný nezákonně neuznali stěžovatelkou deklarovanou vstupní cenu aktivních prvků a interiérového vybavení jako daňově uznatelný náklad, neboť podle nich měla být snížena o poskytnutou dotaci.

V) Krajský soud a žalovaný při určení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2012 nezákonně nezohlednili dohodu o narovnání uzavřenou s pojišťovnou v roce 2013, v jejímž důsledku se snížilo původně očekávané pojistné plnění.

[33] Pro přehlednost budou jednotlivé námitky podrobně shrnuty níže tak, aby na ně přímo navazovalo shrnutí vyjádření žalovaného a vypořádání jejich argumentace Nejvyšším správním soudem. Na tomto místě postačí uvést, že žalovaný reagoval na kasační stížnost vyjádřením. Následovala duplika stěžovatelky, další vyjádření žalovaného a triplika stěžovatelky. Shrnutí námitek stěžovatelky i vyjádření žalovaného vychází ze všech podání účastníků řízení.

[34] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem a odkázal na závěry, které vyslovil v žalobou napadeném rozhodnutí. Vyjádřil se také k jednotlivým námitkám, z nichž všechny lze podle jeho názoru podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost navrhl zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k věcnému přezkumu rozsudku krajského soudu, a to v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost není důvodná.

[37] Při vypořádání jednotlivých okruhů námitek stěžovatelky se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval právní otázkou, zda žalovaný nevydal své rozhodnutí po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Její posouzení z logiky věci předchází posouzení ostatních námitek, neboť byla-li by tato námitka důvodná, již tento závěr by činil kasační stížnost důvodnou a ostatní námitky by se staly bezpředmětnými. Teprve následně bylo možné posoudit zbylé okruhy námitek, které zpochybňovaly řešení některých dílčích otázek rozhodných pro správné stanovení daně.

[38] Části uplatněných námitek (konkrétně jejich druhým a třetím okruhem) se Nejvyšší správní soud nezabývá poprvé. Stěžovatelka je totiž v minulosti uplatnila na obdobném skutkovém základě v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 51 Af 2/2022-74, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně. Následná kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 17. 6. 2024, č. j. 9 Afs 30/2023-101, jehož závěry ve vztahu k uvedené části námitek jsou použitelné i v posuzované věci. Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 4. 9. 2024, sp. zn. I. ÚS 2305/24, odmítl pro zjevnou neopodstatněnost.

V. Význam zrušení daňové ztráty pro běh lhůty pro stanovení daně

V.a Shrnutí námitek

[39] První okruh námitek zahrnuje tvrzení stěžovatelky, že daň jí byla stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně (po prekluzi daně). Nebylo předmětem sporu, že stěžovatelce byla původně vyměřena daňová ztráta u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, protože se u ní použila lhůta pro stanovení daně podle zvláštní úpravy v § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka nicméně tvrdí, že oznámením dodatečného platebního výměru dne 29. 10. 2018, byť tehdy ještě nenabyl právní moci, pozbyla možnost daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích uplatňovat. Za této situace není důvod, aby byla vystavena nejistotě běžící dlouhé prekluzivní lhůty. Délka tohoto časového prostoru je nevyvážená a představuje nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení. Místo toho se měla použít obecná úprava podle daňového řádu. Oznámením dodatečného platebního výměru se tato lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok a uplynula dne 29. 10. 2019, tedy před vydáním rozhodnutí žalovaného.

[40] Krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, na věc nedopadá, neboť tehdejší stěžovatelkou tvrzené uplynutí lhůty pro stanovení daně mělo být následkem podání dodatečného daňového přiznání, v němž daňový subjekt vykázal místo daňové ztráty daň, tedy následkem úkonu daňového subjektu. V nyní posuzované věci ale stěžovatelka nemohla uplatnit daňovou ztrátu z důvodu, že podle správce daně k tomu nebyly splněny zákonné podmínky. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se tak vůbec nemělo použít. Existuje-li více možných výkladů, je třeba podle zásady *in dubio mitius* použít tu výkladovou variantu, která je nejvýhodnější pro osobu povinnou k dani.

V.b Vyjádření žalovaného

[41] Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že jeho rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato námitka je nelogická a neakceptovatelná. Obecně není vyloučeno, že i nepravomocný platební výměr může ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu mu takovýto vliv ostatně výslovně přiznává. Jsou-li ale splněny podmínky použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, následné události, včetně oznámení nepravomocného rozhodnutí, na jeho použitelnosti nemohou nic změnit. Nadto žalovaný dodal, že daň je stanovena až v okamžiku právní moci rozhodnutí. Nepravomocným dodatečným platebním výměrem nebyla zrušena daňová ztráta.

V.c Vlastní posouzení

[42] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoví zvláštní úpravu konce lhůty pro stanovení daně, jejíž obecná úprava je obsažena v § 148 daňového řádu (např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109, ze dne 9. 9. 2019,

č. j. 7 Afs 134/2019-20, bod 21, nebo ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, bod 32).

[43] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2020, „[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“. Na toto ustanovení navazuje § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, který stanoví, že „[l]ze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“ (zvláštní úpravu lhůty pro stanovení daně pro případ, že byla stanovena daňová ztráta, obsahuje uvedené ustanovení i v účinném znění).

[44] K účelu lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení“ (rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, bod 23).

[45] Je-li daňovému subjektu jednou stanovena (vyměřením či doměřením) daňová ztráta za určité zdaňovací období, pak je pro stanovení daně za toto i následující zdaňovací období, v nichž lze daňovou ztrátu uplatnit, rozhodná zvláštní úprava konce lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně nejen za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, ale i za další čtyři navazující zdaňovací období se prodlužuje tak, že každá z nich skončí společně s uplynutím lhůty pro stanovení daně za v pořadí páté navazující zdaňovací období. Právě v něm může být podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová ztráta uplatněna nejpozději (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, bod 34). Toto prodloužení nastává ve vztahu ke všem uvedeným zdaňovacím obdobím jako následek stanovení daňové ztráty. Nenastává postupně v závislosti na budoucích okolnostech roku, který příslušné zdaňovací období tvoří (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2025, č. j. 4 Afs 226/2024-27, bod 31).

[46] Tento výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází „z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda byla fakticky uplatněna. Délku lhůty pro stanovení daně je tak třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Jedině taková konstrukce

pokračování

lhůty je logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 17). Případné následné uplatnění či zrušení daňové ztráty na použití uvedené delší lhůty nic nemění. Opačný závěr by byl v rozporu se smyslem tohoto prodloužení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022-75, bod 45).

[47] Připomenout lze také navazující závěr, že „[z] povahy věci [...] není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. To by popíralo vlastní smysl lhůty jako institutu, kterým zákonodárce určuje oběma stranám vztahu meze pro jejich jednání (nebo stanoví důsledky plynoucí z jejich nečinnosti)“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 3/2020-38, bod 14). Stěžovatelka tvrdí, že tento rozsudek na její věc nedopadá. Tehdejší stěžovatelka totiž tvrdila nepoužitelnost § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů z důvodu podání dodatečného daňového přiznání, v němž místo daňové ztráty vykázala daň, zatímco v nyní posuzované věci zjistil správce daně, že daňová ztráta stěžovatelce vůbec nevznikla. Tato argumentace ale opomíjí, že pro použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je rozhodné vyměření či doměření daňové ztráty, a nikoli to, zda daňová ztráta ve zdaňovacím období v souladu se zákonem skutečně vznikla. To může být ostatně prověřeno v průběhu této lhůty. Jednoznačně určená lhůta pro stanovení daně vytváří právní jistotu pro daňový subjekt i správce daně.

[48] Kromě toho je pro správné určení konce této lhůty zásadní, že žádný zákon neumožňuje, aby následkem určité pozdější právní skutečnosti přestala být použitelná zvláštní úprava podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, a místo toho se použila obecná úprava. Bez zákonného základu pro případné zkrácení či změnu lhůty pro stanovení daně podle tohoto ustanovení je stěžovatelkou namítané nepřihlédnutí ke zrušení daňové ztráty bezpředmětné. Nevystává zde žádná pochybnost, která by vytvářela prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*.

[49] Uvedený výklad potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Tímto zákonem byl sice změněn, obsahově však pouze vyjasněn § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Vláda jako předkladatel zákona v důvodové zprávě uvedla, že „[n]avrhovaná úprava má jednoznačně potvrdit, že v případě dodatečného zrušení daňové ztráty na základě dodatečného daňového přiznání nebo daňové kontroly zůstává zachována lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů“ (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk 873/0, zvláštní část k čl. I bodu 193).

[50] Počátek lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 se u stěžovatelky, která byla v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem, odvíjel podle § 148 odst. 1 daňového řádu ode dne 1. 7. 2013. Tento den byl posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykázala daňovou ztrátu, pro konec lhůty pro stanovení daně byl významný § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž stěžovatelka mohla daňovou ztrátu vzniklou v roce 2012 uplatnit, byl podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů rok 2017. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 proto měla skončit současně s lhůtou vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2017. Vzhledem k tomu, že i v roce 2017 byla stěžovatelka zastoupena daňovým poradcem, lhůta pro podání řádného daňového tvrzení v souladu s § 33 odst. 4 daňového

řádu uplynula v pondělí 2. 7. 2018. Posledním dnem takto stanovené osmileté lhůty pro stanovení daně tak měl být pátek 2. 7. 2021.

[51] Běh uvedené lhůty nicméně ovlivnila skutečnost, že dne 20. 2. 2015 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. I když se u lhůty pro stanovení této daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, použije zvláštní úprava určení jejího konce podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, tím není vyloučeno, aby se jinak použila obecná úprava běhu této lhůty podle § 148 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je tak právní skutečností, která má podle § 148 odst. 3 daňového řádu za následek přerušení osmileté lhůty pro stanovení daně určené podle § 148 odst. 1 ve spojení s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tato lhůta běží ode dne zahájení daňové kontroly znovu. Nikdy ale nemůže přesáhnout poslední den objektivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, která končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (k tomu podrobně rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, body 32 až 38).

[52] Pokud tedy správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 20. 2. 2015, osmiletá prekluzivní lhůta se přerušila a již od tohoto dne počala běžet znovu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, body 37 až 39). Jejím posledním dnem tak byl den 20. 2. 2023. Tento den předchází poslednímu dni objektivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu, kterým by byla sobota 1. 7. 2023 (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 21/2020-56, bod 39, podle něhož se u této lhůty pravidlo podle § 33 odst. 4 daňového řádu nepoužije a oprávnění stanovit daň zaniká uplynutím posledního dne lhůty, byť se tak stane v den pracovního klidu či ve svátek). Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce oznámeno dne 5. 12. 2022, kdy ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně. Kasační námitka, že daň byla stanovena po uplynutí této lhůty, není důvodná.

VI. Realizace dodávky aktivních prvků mezi osobami jinak spojenými

VI.a Shrnutí námitek

[53] Stěžovatelka dále zpochybňuje skutkový základ pro závěr krajského soudu a žalovaného o existenci „jiného spojení“ mezi ní a společností CONTEG ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Toto „jiné spojení“ a údajnou netransparentnost výběrového řízení na dodávku aktivních prvků nelze dovozovat z toho, že správce daně uložil na základě zjištění z daňové kontroly odvod za porušení rozpočtové kázně, neboť nejde o objektivní nezaujatý názor třetí strany. Nezaujatým není ani názor krajského soudu.

[54] Plnění mezi společnostmi Actinet a iZen nebylo totožné s tím, které společnost iZen přeprodala společnosti CONTEG a které společnost CONTEG následně poskytla stěžovatelce. Zakázka stěžovatelky zahrnovala šest položek, z nichž jednu (aktivní prvky) dodala společnost CONTEG a zbylých pět zajišťovala společnost iZen. Společnost Actinet se podílela pouze na dodávce aktivních prvků, a to ještě ne v plném rozsahu. Smlouva se společností iZen byla totiž ukončena z důvodu živelné události. Společnost iZen tedy nejenže dodala významnou část plnění, ale také sjednala dodávku od společnosti Actinet.

pokračování

Fakturace mezi společnostmi iZen a CONTEG zahrnovala sestavení a implementaci funkčních celků z dodaných položek od společnosti Actinet. Neobstojí závěr krajského soudu, že společnost CONTEG byla do dodavatelského řetězce zapojena jen formálně a bez přidané hodnoty. Společnost CONTEG měla významný obchodní zájem na realizaci zakázky, což potvrzují i výpovědi svědků. Tato zakázka jí poskytla důležitou referenci a zkušenost v oblasti datových center, která byla v roce 2013 na začátku svého vývoje. Dodávka aktivních prvků od společnosti CONTEG nebyla fiktivní či uměle vytvořená pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, ale naopak byla nezbytným krokem pro zprovoznění datového centra, což bylo klíčové pro provoz stěžovatelky.

[55] Znak „jiného spojení“ mezi stěžovatelkou a společností CONTEG dovodil správce daně i v souvislosti s ukončením smlouvy mezi společnostmi iZen a Actinet, jelikož společnost CONTEG následně nevystavila stěžovateli dobropis na plnění, které nebylo dodáno společností Actinet. Vystavení dobropisu však nebylo opodstatněné. K dokončení projektu potřebovala stěžovatelka dodávku v plném rozsahu smlouvy uzavřené se společností CONTEG. Ta byla schopna zajistit plnění prostřednictvím jiného subdodavatele, i když v pozdějším termínu kvůli překážce způsobené živelní událostí. Správce daně tak podle stěžovatelky spekuluje bez relevantních důkazů, že jí nebyla dodána část plnění, a přesto za ni provedla úhradu.

[56] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí P. P. (ředitele společnosti iZen) a L. V. (ředitele společnosti CONTEG) jako nevěrohodných z důvodu údajných rozporů ohledně průběhu předávání aktivních prvků. Časový odstup mezi událostmi a výsledky (prováděnými v roce 2016 a 2017) přirozeně vede k určitým mezerám ve výpovědích. Každý svědek popisoval jinou fázi projektu z pohledu své role v dodavatelském řetězci. Jejich výpovědi se nevylučují, ale naopak se vzájemně doplňují. Správce daně tvrdí, že aktivní prvky nemohly být předány v hotovém stavu a v plném rozsahu, neboť část plnění nedodala společnost Actinet. Stěžovatelka namítá, že dohoda o ukončení smlouvy se společností Actinet prokazuje pouze to, že tato společnost nedodala určitou část plnění, a nikoli, že tato část plnění nebyla společností CONTEG splněna vůbec. Datové centrum bylo úspěšně zprovozněno v roce 2013, takže plnění muselo být dokončeno jiným subjektem.

[57] Referenční cena stanovená jako cena, za kterou společnost iZen nakoupila aktivní prvky od společnosti Actinet v dodavatelském řetězci, podle stěžovatelky neodpovídá tržním podmínkám. Tato cena byla ovlivněna významnou slevou poskytnutou společností Actinet, což bylo doloženo čestnými prohlášeními J. C. Nelze jednoznačně usuzovat, že by výrobce byl ochoten nabídnout stejnou cenu i stěžovateli. Společnost iZen měla zásadní roli při vyjednávání s výrobcem aktivních prvků a realizaci zakázky. Cena fakturovaná společností CONTEG zahrnuje i náklady společnosti iZen spojené s její zcela zásadní rolí při vyjednávání s výrobcem aktivních prvků a realizací zakázky, včetně obchodní marže. To, že cena sjednaná mezi iZen a Actinet nebyla obvyklou cenou, vyplývá i ze znaleckého posudku znalce prof. Ing. Vladimíra Smejkal, CSc., LL.M., který stanoví vyšší obvyklou cenu. Stěžovatelka odmítá argumentaci krajského soudu, že tento posudek nebyl relevantní z důvodu, že neodpovídal účelu transakce. Upozorňuje i na další skutečnosti, které měly vliv na možnosti výběru dodavatele a vylučovaly možnost přímého odběru od společnosti Actinet.

[58] Byl to správce daně, kdo nesl břemeno důkazní ohledně zneužívajícího účelu transakce. Stěžovatelka se svou argumentací jen bránila jeho tvrzením. Důkazní břemeno by na ni bylo přeneseno teprve poté, co by byl přesvědčivě prokázán zneužívající účel transakce a stanovena referenční cena, která by se od sjednané ceny lišila. Námitka týkající se zneužití práva není nepřipustné novum, ale doplnění a prohloubení argumentace k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

VI.b Vyjádření žalovaného

[59] Žalovaný si je vědom, že stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně nemusí znamenat bez dalšího transakci mezi „jinak spojenými osobami“ podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, dílčí důkazy a zjištění z řízení o stanovení tohoto odvodu lze nicméně využít i v řízení o doměření daně z příjmů. Závěr o nedodržení hospodářské soutěže a zásady transparentnosti učinily nezaujaté a nestranné správní soudy.

[60] Správce daně neučinil závěr o „jiném spojení“ jen proto, že si osoby v dodavatelském řetězci sjednaly jiné než běžné ceny. V úvahu vzal celkový kontext tohoto řetězce. Jeho zjevným účelem bylo, aby se pořizované aktivní prvky dostaly od autorizovaného distributora ke stěžovateli s dvojnásobně navýšenou cenou způsobem, který by na první pohled formálně zachovával podmínky výběrového řízení. Mělo tomu tak být se současným zastřením faktu, že zdražení se týkalo toho článku obchodního řetězce, který byl se stěžovatelkou personálně spojen.

[61] Okolnost, že společnost CONTEG dodávala soubor plnění, v němž aktivní prvky tvořily pouze část, byla v řízení známá. Řešena byla výhradně dodávka aktivních prvků, které společnost CONTEG skutečně přeproдалa. Samotná stěžovatelka v žalobě uvedla, že případné vystavení opravného dokladu společností CONTEG s ní bylo diskutováno, nakonec se tak ale nestalo (bod 95 žaloby). Tvrdí-li nyní dodání kompletní dodávky na základě smluvního závazku společnosti CONTEG a polemizuje-li o formě subdodávky jinou osobou, tato eventualita nebyla zjištěna ani žádným způsobem doložena. Cenu aktivních prvků navýšila se stěžovatelkou personálně propojená společnost iZen. Rozsah plnění mezi ní a jejím dodavatelem společností Actinet a následně mezi ní a jejím odběratelem společností CONTEG byl stejný, o čemž vypovídají i dobropisy k částem plnění, které společnost Actinet nedodala a které byly vystaveny mezi všemi články dodavatelského řetězce kromě toho konečného.

[62] Ve výpovědích svědků P. P. a L. V. byly kromě určitého jejich nesouladu identifikovány rozpory s již zjištěnými skutečnostmi. Některá vyjádření svědků byla posouzena jako nepravdivá. Nyní stěžovatelka předkládá vysvětlení okolností, k nimž ale již bylo přihlédnuto v daňovém řízení. Námitku týkající se zneužití práva žalovaný považuje za nepřipustnou a věcně nedůvodnou. Jednání stěžovatelky takto nebylo kvalifikováno a tato otázka nebyla řešena v daňovém řízení ani v navazujícím soudním řízení.

[63] K namítanému nesprávnému určení obvyklé ceny stěžovatelka uvedla, že ve vztahu mezi společnostmi Actinet a iZen byla cena významně ovlivněna poskytnutou slevou, která měla být vázána výhradně na společnost iZen. To však nebylo v daňovém řízení zjištěno.

pokračování

Pro dodavatele Actinet byla zajímavá zakázka sama o sobě, a to vzhledem k jejímu rozsahu a záměru tohoto dodavatele prosadit se na trhu v této oblasti. Společnost iZen v dané době neměla s projekty tohoto typu žádnou zkušenost a v oblasti výstavby datových center neměla žádné renomé, pro které by mohla být pro jakéhokoli dodavatele spolupráce právě s ní prestižní. Společnost Actinet by slevu poskytla i jakémukoli jinému subjektu.

[64] Důkazní břemeno ohledně prokázání propojenosti osob a rozdílu cen sjednaných a obvyklých nese výhradně správce daně, který ho podle žalovaného i krajského soudu unesl. Stěžovatelka naopak zjištěný cenový rozdíl nevysvětlila. Její námitky, že měl být šetřen a prokazován charakter transakce jako zneužití práva, stěžovatelka doposud neuplatnila a takovouto kvalifikaci neučinil ani správce daně či žalovaný v daňovém řízení.

VI.c Vlastní posouzení

[65] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se zabýval relevantními skutkovými zjištěními a zdůvodnil naplnění všech podmínek stanovených v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Vysvětlil, z jakých důvodů ob stojí závěry, že stěžovatelku a společnost CONTEG lze považovat za „jinak spojené osoby“ (body 33 až 42 napadeného rozsudku) a že cena mezi nimi sjednaná neodpovídala ceně obvyklé (body 43 až 53 napadeného rozsudku). Rovněž dospěl k závěru, že daňové orgány správně stanovily obvyklou cenu (body 54 až 55 napadeného rozsudku).

[66] Obdobnými námitkami se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku č. j. 9 Afs 30/2023-101, který se týkal odvodu za porušení rozpočtové kázně. V nynější věci není dán žádný důvod se od tehdejšího posouzení námitek téže stěžovatelky odchýlit. Použitelnost závěrů správních soudů i žalovaného nelze zpochybnit pouhým tvrzením, že nejde o nezaujatý názor třetí strany.

[67] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, „[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, upravený podle následujících odstavců“. Rozhodnou zákonnou úpravu doplňuje § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, podle něhož „liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl“ (obdobnou úpravu obsahují uvedená ustanovení i v účinném znění). Spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 tohoto zákona jsou také „jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“.

[68] Jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se rozumí „nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale ‚veškeré osoby‘, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely“. Znění tohoto ustanovení „nedopadá ‚jen a pouze‘ na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové

ztráty. [...] Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj“ (např. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30).

[69] O tom, že určitý právní vztah byl vytvořen za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, bude zpravidla vypovídat nemožnost identifikovat jakýkoli jeho racionální důvod, resp. jakýkoli jeho jiný než daň zkracující důvod (např. rozsudky NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, nebo ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, jakož i již zmíněný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 47/2013-30).

[70] Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu je to správce daně, kdo „*prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*“, což zahrnuje i existenci spojených osob a rozdíl mezi jimi sjednanými cenami na straně jedné a cenami obvyklými. Unese-li své důkazní břemeno, musí dát daňovému subjektu možnost rozdíl v cenách uspokojivě vysvětlit.

[71] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v posuzované věci správce daně své důkazní břemeno unesl jak ve vztahu k existenci spojených osob, tak ve vztahu k odlišnosti ceny od ceny obvyklé. I když se smlouva o dílo uzavřená mezi stěžovatelkou a společností CONTEG týkala více plnění, pro posouzení věci je významné plnění spočívající v dodání aktivních prvků. Žalovaný nedovodil existenci spojených osob jen z navýšení ceny tohoto plnění v dodavatelském řetězci. Zohlednil také personální propojení stěžovatelky se společností iZen, jakož i neschopnost stěžovatelky (ve smyslu objektivní nemožnosti) zdůvodnit navýšení ceny dodávky aktivních prvků o 222 % ceny, za kterou bylo zboží pořízeno společností iZen od společnosti Actinet, a její neschopnost prokázat, že aktivní prvky nebyly mezi jednotlivými články dodavatelského řetězce pouze přeprodávány.

[72] Stěžovatelka neprokázala ani to, že jí byly aktivní prvky dodány v deklarovaném rozsahu. Všemi předchozími články dodavatelského řetězce byla totiž dobropisována část nedodaného plnění. Žalovaný zohlednil i nadhodnocení ceny aktivních prvků a netransparentnost výběrového řízení, v němž byla společnost CONTEG jediným účastníkem. Posledně uvedené skutečnosti byly důvodem uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Všechny tyto nestandardní okolnosti byly v daňovém řízení prokázány (resp. u negativních skutečností nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by alespoň nepřímo plynul opak).

[73] Co se týče druhé ze zákonných podmínek, Nejvyšší správní soud již v minulosti potvrdil, že jako obvyklou lze využít cenu, za kterou službu pořídil první přeprodávající v dodavatelském řetězci společností, není-li mezi ním a prvotním poskytovatelem zjištěna vazba (rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, bod 41). Právě takový postup zvolil správce daně. Vycházel z ceny, za kterou společnost Actinet dodala aktivní prvky společnosti iZen. Stěžovatelka tvrdila, že tato cena byla zkreslena exkluzivní slevou, kterou by společnost Actinet poskytla jedině společnosti iZen. Správce daně měl tedy vycházet z ceny obvyklé stanovené znaleckým posudkem. Ta se blížila k ceně, za kterou společnost iZen přeprodala aktivní prvky společnosti CONTEG. Správce daně si v této souvislosti obstaral vyjádření J. C., podle něhož měla společnost Actinet zájem prosadit se na místním trhu a za lukrativní cenu byla ochotna nabídnout aktivní prvky jakémukoli subjektu, který by poptával dodávku takového rozsahu. Ze znaleckého posudku znalce prof. Ing. Vladimíra Smejkal, CSc., LL.M., zase daňové orgány správně nevycházely.

pokračování

Ten nebyl vyhotoven za účelem stanovení obvyklé ceny aktivních prvků ke dni dané transakce, ale pro účely likvidace škody v důsledku požáru (shodně rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2023-101, body 53 až 55).

[74] Se stěžovatelkou lze obecně souhlasit, že pokud by plnění v jednotlivých člancích dodavatelského řetězce zahrnovalo reálnou přidanou hodnotu oproti plnění v prvním článku, nebylo by možné cenu sjednanou v prvním článku považovat bez dalšího za cenu obvyklou. V takovém případě by přicházela v úvahu její korekce v podobě přičtení obvyklé ceny doplňkových plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2024, č. j. 3 Afs 200/2022-37, bod 17). Pro závěr, že právě takto měly daňové orgány postupovat, by však stěžovatelka musela nejprve prokázat své tvrzení, že v jednotlivých člancích dodavatelského řetězce skutečně byla určitá hodnota k prvotnímu plnění v řetězci přidána. Jinými slovy, jí poskytnutá dodávka aktivních prvků by se musela lišit od plnění poskytnutého společností Actinet. Tak tomu ale nebylo (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2023-101, bod 63).

[75] Krajský soud i žalovaný dostatečně vysvětlili důvod, pro který nevycházeli z výpovědí svědků P. P. a L. V. ohledně rozsahu plnění poskytovaného mezi jednotlivými společnostmi (bod 60 napadeného rozsudku, str. 9 až 11 a 22 až 24 zprávy o daňové kontrole). Stejně se k výpovědím těchto svědků vyjádřil i Nejvyšší správní soud (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2023-101, bod 61).

[76] Stěžovatelka namítala, že bylo povinností správce daně, resp. žalovaného, prokázat zneužívající účel transakce mezi ní a společností CONTEG. Jen v takovém případě by na ni bylo přeneseno důkazní břemeno. Podle Nejvyššího správního soudu podstata této námitky směřuje k prokázání jedné z podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, že účel uvedené transakce spočívá ve snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. V tomto ohledu nejde o novou námitku, rovněž ale ani o námitku důvodnou, neboť žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně uvedené podmínky. Pokud by její podstata přesto měla spočívat v něčem jiném, znamenalo by to, že jde o námitku, která nebyla uplatněna v žalobě, a tudíž je z tohoto důvodu nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[77] Nejvyšší správní soud nezjistil pochybení v tom, že krajský soud i žalovaný považovali za cenu obvyklou pro dodávku aktivních prvků v daném rozsahu cenu, za kterou je dodala společnosti iZen společnost Actinet. Ani tento okruh námitek stěžovatelky není důvodný.

VII. Výše nákladů uplatněných na interiérovém vybavení

VII.a Shrnutí námitek

[78] Další okruh námitek se týká závěrů krajského soudu a žalovaného, kteří neuznali některé náklady na pořízení interiérového vybavení. Podle stěžovatelky množství materiálu nalezeného ve skladu po požáru odpovídalo množství nábytku uvedenému na daňovém dokladu. Smlouva mezi společnostmi PRIMA a INTREO nevyžadovala, aby plnění bylo dodáno najednou a montáž proběhla současně s dodáním nábytku. Stanovila pouze finální termín dokončení díla, který byl posunut kvůli požáru. Není neobvyklé, že demontovaný nábytek se z praktických důvodů dodává rozložený a montáž se provede až následně. Závěr

o povinnosti dodat smontovaný nábytek nebylo možné učinit na základě nákresů v předávacím protokolu, ani s ohledem na chybějící písemný dodatek o změně formy, v jaké má být nábytek dodán. Svědek Pavel Studnička (jednatel společnosti INTREO) popsal dodání nábytku v demontovaném stavu.

[79] Žalovaný učinil závěr o nedodání kování, neboť nebylo zdokumentováno a předloženo znalci. Podle stěžovatelky ovšem přehlédl, že šetření likvidátora pojišťovny, které proběhlo dne 3. 10. 2012, nevyžadovalo další sepisování majetku. Při následném místním ohledání znalcem Ing. Karlem Novákem dne 12. 10. 2012, jehož se zúčastnil i zástupce agentury pro likvidaci pojistných událostí J. B., stěžovatelka poskytla veškerou součinnost. Účel návštěvy jí ale nebyl předem objasněn a sama nepovažovala za nutné přesouvat zpět na místo materiál, který byl mezitím uskladněn jinde. J. B. ve svém zápisu uvedl, že kontrola proběhla v rámci možností a že mohou existovat nepřesnosti ve stanovených počtech. Z čestného prohlášení svědka Pavla Studničky vyplývá, že kování se na místě požáru nacházelo, při sestavení vzorků nábytku z uskladněných dílů bylo nicméně použito kování z vedlejšího skladu.

[80] Krajský soud nedůvodně odmítl tvrzení stěžovatelky o rabování prostor se zničeným nábytkem. Nesprávně posoudil i důkaz ve formě doplňujícího posudku znalce Ing. Karla Nováka č. 10/2019, který prokazuje, že rozsah nalezeného materiálu odpovídal daňovému dokladu, bylo z něj možné sestavit nábytek (chybělo jen kování) a sjednaná cena byla adekvátní. Krajský soud se měl zabývat otázkou, zda chybějící kování snižuje hodnotu plnění o 8 643 456 Kč (tedy až o 80 % uplatňovaných daňově účinných nákladů). Měl vzít v úvahu, že znalec hodnotil obvyklou cenu materiálu, a nikoli hotových výrobků. Škoda na interiérovém vybavení nikdy nebyla uplatněna ve výši částky uvedené na daňovém dokladu.

[81] Stěžovatelka nesouhlasí ani s odmítnutím svědeckých výpovědí Pavla Studničky a Ing. J. F. (finančního ředitele společnosti PRIMA) jako nevěrohodných. Jejich výpovědi obsahovaly důležité informace podporující její tvrzení. Odmítnut neměl být ani znalecký posudek znalce Ing. Václava Prokopa, který potvrzuje, že dodané materiály odpovídaly objednanému nábytku. Stěžovatelce není zřejmé, z čeho krajský soud vyvozoval specifickou odbornost znalce Ing. Karla Nováka, pro kterou vzal za rozhodný právě jeho znalecký posudek.

VII.b Vyjádření žalovaného

[82] Podle žalovaného stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že skutečně nakoupila interiérové vybavení odpovídající zadávací dokumentaci a souvisejícímu daňovému dokladu. Nedoložila dodání deklarovaného množství a kvality interiérového vybavení. Relevantními důkazními prostředky k tomuto kontrolnímu zjištění byl především znalecký posudek č. 46/2012, zpracovaný znalcem Ing. Karlem Novákem, jehož součástí bylo také stanovení ceny zjištěných částí nábytku, ze které správce daně a žalovaný vycházeli. V místě likvidace škodní události bylo nalezeno pouze minimální množství korpusů skříní (31 ks oproti deklarovaným 902 ks) a dále již jen samotné desky a lišty bez spojovacího materiálu a dalších komponent nezbytných pro složení vybavení. Znalcem zjištěné poznatky ve spojení s absencí takových důkazních prostředků, která by tvrzení stěžovatelky prokazovala,

pokračování

vyvracejí její tvrzení o dodání veškerého vybavení podle dokladů v demontovaném stavu. Změnu podmínek dodání interiérového vybavení navíc smlouva výslovně zapovídala.

[83] Vytyká-li stěžovatelka krajskému soudu, že se nezabýval odborností znalce Ing. Karla Nováka, krajský soud podotýká, že odbornost tohoto znalce nebyla v žalobě zpochybňována, v důsledku čehož jde o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. K námitce nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí Pavla Studničky a Ing. J. F. žalovaný poznamenal, že z důvodu rozporů s jinými zjištěnými důkazy nemohly prokázat tvrzení stěžovatelky. Odcizení části dodávky nábytku stěžovatelka dokládala toliko poukazy na jiné trestné činy spáchané v jiných lokalitách, čímž však nelze prokázat, že by byl konkrétně v místě tvrzeného uskladnění interiérového nábytku spáchán jakýkoli trestný čin. V postupu znalce Ing. Václava Prokopa byly zjištěny nesrovnalosti, např. v tom, že jeho výpočty kalkulovaly s komponenty, které nebyly stěžovateli dodány a nefigurovaly ani v zápisu likvidátora.

VII.c Vlastní posouzení

[84] Nejvyšší správní soud posuzoval námitky týkající se rozsahu dodaného interiérového vybavení na obdobném skutkovém základě již v rozsudku č. j. 9 Afs 30/2023-101 (body 66 až 71). Zároveň nezjistil žádné okolnosti, které by bránily uplatnění jeho dřívějších závěrů v posuzované věci.

[85] Stěžovatelka tvrdí, že jí mělo být dodáno kompletní interiérové vybavení, byť v demontovaném stavu. Krajský soud ani žalovaný ale tomuto tvrzení nepřisvědčili. Ve svých skutkových zjištěních vyšli ze znaleckého posudku znalce Ing. Karla Nováka, č. 46/2012, podle něhož nebyla dodávka interiérového vybavení kompletní, jelikož chyběla její podstatná část pro zkompletování nábytku. Svědecké výpovědi Pavla Studničky a Ing. J. F. vyhodnotili krajský soud i žalovaný jako méně věrohodné, a to s ohledem na v nich obsažené rozpory (bod 67 napadeného rozsudku, body 174 a 175 rozhodnutí žalovaného). Rovněž vysvětlili podstatu nesrovnalostí, pro které nepovažovali za relevantní důkaz znalecký posudek znalce Ing. Václava Prokopa (bod 68 napadeného rozsudku, body 186 až 189 rozhodnutí žalovaného). Z doplňujícího posudku znalce Ing. Karla Nováka č. 10/2019 vyplývá pouze to, že dohledané a zaevidované nábytkové dílce byly před požárem použitelné k sestavení nábytku uvedeného na daňovém dokladu, nikoli však, že jednotlivé druhy nábytku by z nich mohly být (po doplnění spojovacích materiálů a kování) zkompletovány zcela a v deklarovaném množství (bod 66 napadeného rozsudku, bod 216 rozhodnutí žalovaného).

[86] Snížení hodnoty plnění o částku 8 643 456 Kč podrobně vysvětlil již žalovaný, který vycházel ze znaleckého posudku znalce Ing. Karla Nováka a potvrzení společnosti PF NÁBYTEK, spol. s r.o. (body 179 až 183 rozhodnutí žalovaného). V znaleckém posudku bylo popsáno, jaké materiály či polotovary v různém stádiu rozpracování se ve skladu nacházely, což bylo rozhodné pro následné ocenění majetku. Krajský soud se neztotožnil s námitkami, které závěry znaleckého posudku zpochybňovaly, a sám mu naopak přiznal vysokou míru relevance, což podrobně vysvětlil (body 63 až 66 napadeného rozsudku). Souhlasit lze nakonec i se závěrem krajského soudu o spekulativnosti možného zdůvodnění

chybějícího majetku rabováním, které nebylo podloženo žádným konkrétním důkazem (bod 65 napadeného rozsudku).

[87] I když stěžovatelka prosazovala odlišnou skutkovou verzi, krajský soud řádně odůvodnil, z jakých důvodů upřednostnil uvedený znalecký posudek před výpověďmi označených svědků a jinými navrhovanými důkazy. Krajský soud i žalovaný zjistili skutkový stav, který má dostatečný základ ve správním spise, při hodnocení důkazů se řídili zásadou volného hodnocení důkazů a své úvahy řádně odůvodnili. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud tomuto okruhu námitek stěžovatelky nepřisvědčil.

VIII. Snížení vstupní ceny původního majetku o poskytnutou dotaci

VIII.a Shrnutí námitek

[88] Stěžovatelka opouje závěru krajského soudu a žalovaného, že postupovala nesprávně, jestliže neprovedla snížení vstupní ceny aktivních prvků a interiérového vybavení o poskytnutou dotaci. Má za to, že postupovala správně, pokud finanční prostředky z dotace ponechala na účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* a pořizovací cenu interiérového vybavení převedla v plné výši na účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*, tedy pokud o celou tuto částku snížila základ daně za rok 2012 a o poskytnutou dotaci snížila až náklad na pořízení majetku nahrazujícího majetek zničený v roce 2013. Účelem dotace bylo totiž podpořit dokončení projektu datového centra, a nikoli pouhé pořízení konkrétního majetku. Nahrazení zničeného majetku, které umožnilo projekt realizovat, bylo podmínkou pro zachování dotace.

[89] Výklad krajského soudu a žalovaného, že nový majetek nemá souvislost s dotací, považuje stěžovatelka za chybný, stejně jako úvahu o jejím neoprávněném výnosu. Ta je založena na srovnání ceny původního a nahrazujícího majetku. Poukaz žalovaného na rozdíl mezi těmito cenami vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu a z nesprávné interpretace smyslu a účelu dotace. Kromě časového zařazení nemá zvolený způsob účtování žádný jiný dopad na daňovou povinnost. Výsledný dopad je z daňového hlediska neutrální a liší se pouze zařazením nákladů či výnosů do konkrétního zdaňovacího období. Nesprávný je i závěr krajského soudu o hodnotě nově pořízeného majetku, který opomíjí postupné nahrazování vybavení v dalších letech. Náklady vynaložené v roce 2013 tak logicky nepokrývají stejný rozsah majetku jako náklady původně dotované.

VIII.b Vyjádření žalovaného

[90] Žalovaný uvádí, že stěžovatelce byla poskytnuta dotace ve výši 56 % deklarované pořizovací ceny majetku, která reálně snížila nárok na vlastní zdroje krytí tohoto majetku a sloužila právě k jeho úhradě. Do účetnictví stěžovatelky se tak měla promítnout snížením hodnoty majetku o poskytnutou dotaci. V důsledku požáru měla být do daňově účinných nákladů zaúčtována hodnota majetku snížená o dotaci. Z této hodnoty pak měly být stanoveny i následné odpisy. Zničení majetku, na který byla poskytnuta dotace, má ve vztahu k čerpané dotaci pouze takový následek, že nelze provádět postupné odpisy majetku a škoda je jednorázově zaúčtována. Stejně jako odpisy má být tato škoda snížena o poskytnutou dotaci.

pokračování

[91] Z rozhodnutí o poskytnutí dotace se podává, že povinnost nahrazení případně zničeného majetku nijak nesouvisí se samotným dotačním titulem (účelem čerpání dotace), ale je výhradně podmínkou pro zachování dotace. Pořízení nahrazujícího majetku už ale probíhá bez dotace, z vlastních zdrojů krytí stěžovatelky jako příjemkyně dotace. Nahrazující majetek tak nebyl a nikdy neměl být financován z dotace. Stěžovatelka postupovala nesprávně, snížila-li jeho pořizovací cenu o dotaci čerpanou na pořízení původního majetku.

[92] Cena shořelého majetku krytého dotací a cena nahrazujícího majetku navíc vzájemně nekorespondovala. Dotace byla poskytnuta za účelem pořízení původního majetku a její výše byla určena v procentuálním podílu z pořizovací ceny. Postup, kdy stěžovatelka zaúčtovala dotaci, jejíž výše byla určena podle pořizovací ceny původního majetku, vůči ceně následně pořizovaného nahrazovacího majetku, vedl k tomu, že o pořizovací ceně nahrazujícího majetku účtovala v záporné hodnotě. Její účetnictví proto nepodává pravdivý a věrný obraz jejího hospodaření.

VIII.c Vlastní posouzení

[93] Nejvyšší správní soud připomíná obsah správního spisu, z něhož vyplývá, že stěžovatelka zúčtovala do daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období roku 2012 částku 48 689 736 Kč, která odpovídala jí tvrzené výši pořizovací ceny zničeného majetku. Tato částka měla zahrnovat cenu aktivních prvků i interiérového vybavení. Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo stěžovateli na pořízení tohoto majetku investiční dotaci ve výši 56 % pořizovací ceny, která činila celkem 27 266 252 Kč. Správce daně na základě kontrolních zjištění týkajících se rozsahu dodání aktivních prvků a interiérového vybavení snížil daňově uznatelnou výši nákladů na 16 547 335 Kč. Dodatečným platebním výměrem následně stěžovatelce snížil tyto náklady o částku 9 266 507,60 Kč, která představuje jejich 56 %. O tuto částku měla totiž stěžovatelka z důvodu poskytnuté dotace snížit účetní hodnotu evidovaného majetku. Správce daně rovněž zvýšil výnosy stěžovatelky (její příjmy z činnosti ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů) o částku 17 999 744,40 Kč, tedy o rozdíl mezi poskytnutou dotací ve výši 27 266 252 Kč a její částí, která měla být zúčtována na prokázanou pořizovací hodnotu majetku a jejíž výše činila 9 266 507,60 Kč.

[94] Námitky stěžovatelky se týkají především právní otázky, zda měla do daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období roku 2012 zahrnout částku odpovídající celé pořizovací hodnotě majetku nebo částku sníženou o poskytnutou dotaci.

[95] Při vedení účetnictví, z něhož vychází určení základu daně (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů), byla stěžovatelka vázána účetními zásadami. O nastalých skutečnostech měla účtovat v obdobích, s nimiž tyto skutečnosti věcně a časově souvisely (akruální princip vyjádřený v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví), a to způsobem, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o svém předmětu a finanční situaci účetní jednotky (§ 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví).

[96] Dotace na pořízení konkrétního dlouhodobého majetku či jeho technické zhodnocení (investiční dotace), resp. její použití (čerpání, nikoli její příslib nebo připsání na

bankovní účet), má za následek snížení ocenění tohoto dlouhodobého hmotného majetku. Tím se sníží nárok na vlastní zdroje jeho krytí. Za použití účetní metody vyjádřené v § 47 odst. 4 prováděcí vyhlášky, ve znění účinném do 31. 12. 2013, je hodnota majetku snížena o poskytnutou dotaci (v současnosti je obdobná úprava obsažena v § 47 odst. 6 prováděcí vyhlášky). V praxi to znamená, že postupné odpisy se vypočítávají ze snížené hodnoty tohoto, do užívání následně zařazeného majetku, v důsledku čehož je výsledek hospodaření účetní jednotky zatížen toliko skutečně vynaloženým zdrojem na pořízení daného majetku.

[97] Stěžovatelka v roce 2012 účtovala o pořízení majetku (aktivních prvků a interiérového vybavení) na vrub účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Protože jí byla oproti předložené fakturaci v dílčích platbách postupně proplacena dotace do výše 56 % ceny pořízeného majetku, která činí 27 266 252 Kč, tuto celou dotaci zúčtovala ve prospěch účtu 042. Ještě před zařazením do užívání byl uvedený majetek nicméně zničen požárem, aniž by jeho účetní hodnota již byla snížena o poskytnutou dotaci. Pořízený majetek, který byl zničen v plném rozsahu, měl být zachycen na vrub účtu daňově uznatelných nákladů 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Právě nulový zůstatek účtu 042 by odpovídal skutečnému stavu (§ 7 odst. 2 zákona o účetnictví), jelikož stěžovatelka již nevlastnila žádný majetek, který by bylo možné zařadit do užívání.

[98] Tímto způsobem ale stěžovatelka nepostupovala. O vzniklé škodě neúčtovala v účetní hodnotě majetku, která byla snížena o dotaci, nýbrž v ceně pořízení majetku a na kreditní straně účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* ponechala poskytnutou dotaci v plné výši. V důsledku tohoto postupu tedy ke dni účetní závěrky vykazovala zápornou hodnotu majetku zachyceného na účtu 042, což je v rozporu s účetní zásadou věrného a poctivého zobrazení. Stěžovatelka nevlastnila žádný majetek, který by mohl být zařazen do užívání. Skutečnosti tak odpovídalo jediné zachycení nulové hodnoty majetku. Spolu s nesprávným účtováním o hodnotě majetku navíc neoprávněně zvýšila své daňově uznatelné náklady a tím snížila svůj hospodářský výsledek a základ daně za zdaňovací období roku 2012.

[99] Z vyjádření Ministerstva financí a Ministerstva průmyslu a obchodu, která jsou součástí správního spisu, vyplývá, že pro zachování dotace musela stěžovatelka zničený majetek obnovit. Nahrazující majetek musel být shodné nebo lepší kvality. Tento požadavek však nic nemění na tom, že dotace byla poskytnuta na původní požárem zničený majetek. Nahrazující majetek měl být již kryt z vlastních zdrojů stěžovatelky, resp. z pojistného plnění. O tom, že dotace měla být použita na majetek požárem zničený, svědčí i skutečnost, že výše dotace byla přesně vypočtena z ceny pořízení majetku. Postup stěžovatelky tak neodpovídal ani účelu čerpání dotace, ani účetním zásadám a v jeho důsledku se neměly oprávněně zvýšit její daňově uznatelné náklady.

[100] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že argumentace ohledně skutečné ceny nahrazujícího majetku není pro posuzovanou věc rozhodná, neboť na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nemá žádný vliv. Případná nižší či stejná cena nahrazujícího majetku nemůže nic změnit na tom, že stěžovatelka majetek v záporné hodnotě ve výši poskytnuté dotace evidovat nemohla. Tento účetní stav neodpovídal skutečnosti. Dotace měla být zúčtována jediné oproti ceně pořízení požárem zničeného

pokračování

majetku, a nikoli majetku nahrazujícího. Tento okruh námitek proto nelze shledat důvodným.

IX. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012

IX.a Shrnutí námitek

[101] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu a žalovaného, že v dodatečném daňovém přiznání nesprávně snížila základ daně za rok 2012 o rozdíl mezi původně nárokovanou částkou pojistného plnění a nižší částkou, kterou ji pojišťovna potvrdila v dohodě o narovnání uzavřené dne 13. 6. 2013. Tento závěr je podle ní v rozporu s účetními a daňovými předpisy, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[102] Ačkoli si je stěžovatelka vědoma, že pokyny Generálního finančního ředitelství jsou pro správce daně závazné, neměly by být mechanicky použity v případě, kdy se jejich obsah přičí smyslu a účelu zákona. Rozhodně nejde o předpis závazný pro rozhodování soudů. Vždy je třeba primárně vycházet z právní úpravy a příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokyn GFŘ č. D-6, z něhož vyšel žalovaný, nereflexuje situace, kdy se dohoda o narovnání vztahuje k dohadné položce za předchozí zdaňovací období. Samotný se dohadných položek netýká, neboť ty zákon řeší na jiném místě, aniž by k jejich úpravě byla k dispozici obdobná instrukce přiléhavá na případ stěžovatelky. Stěžovatelka tvrdí, že postupovala v souladu s opatřením Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 101/2008-143 i Českým účetním standardem pro podnikatele č. 017, podle nichž mělo být očekávané pojistné plnění zaúčtováno jako dohadná položka aktivní. Zpochybňována je až oprava výše dohadné položky na základě následně podepsané dohody o narovnání. Finální částka pojistného plnění potvrzená dohodou o narovnání měla věcnou a časovou souvislost s účetním obdobím roku 2012, pročez bylo správné provést opravu účetního zápisu.

[103] Přiléhavým není ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 67/2011-238. Ten řešil věc, v níž nebyla daňovému subjektu skutečná výše pojistného plnění známá před datem sestavení účetní závěrky. U stěžovatelky naproti tomu nastalo narovnání, a tedy utvrzení výše pojistného plnění právě před datem sestavení účetní závěrky, což bylo třeba zohlednit v souladu s § 19 odst. 5 a § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Krajský soud nesprávně vykládá rozsudek NSS č. j. 1 Afs 58/2011-94. Ten se podle stěžovatelky vůbec nezabývá otázkou časového zařazení plnění z dohody o narovnání, nýbrž jen otázkou povahy tohoto plnění z hlediska osvobození od daně. Zdůrazňuje se v něm, že z hlediska podřazení příjmů z této dohody pod zdanitelné příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů je rozhodující ekonomický důvod existence závazku (jeho kauza). Ta se zpravidla odvíjí z právních vztahů předcházejících uzavření dohody o narovnání, v důsledku čehož tato dohoda nepředstavuje zcela nezávislý nový právní vztah.

[104] Krajský soud chybně považoval dohodu o narovnání za „neupravující“ událost ve smyslu Interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni*. Výše nároku nicméně představuje událost, která prokazuje stav existující k rozvahovému dni, tedy událost „upravující“. Dohoda o narovnání byla uzavřena před datem sestavení účetní závěrky a jednoznačně z ní vyplynulo, že pojistné plnění bude o 18 389 736 Kč nižší, než

představoval odhad stěžovatelky, a tedy než činila dohadná položka aktivní. V takovém případě riziko, resp. jistotu snížení odhadovaného pojistného plnění, a tedy i výsledku hospodaření roku 2012, kdy nastala pojistná událost, měla stěžovatelka promítnout v souladu s § 19 odst. 5 a § 25 odst. 3 zákona o účetnictví do účetních výkazů k rozvahovému dni 31. 12. 2012. Jedině tak může účetní závěrka podávat věrný a poctivý obraz o účetnictví stěžovatelky k danému dni.

[105] Zohledněn nebyl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015-37, že „[k]rajský soud ani správci daně nepostupovali správně, když se zabývali (zejména žalovaný) otázkou správného účtování a při posouzení časové a věcné souvislosti vzniklého závazku vycházeli pouze z data konečného vyúčtování úhrad poskytnutých stěžovatelce za jí prováděnou zdravotní péči v průběhu roku 2009“ (bod 39 cit. rozsudku). Obdobně jako v tomto rozsudku krajský soud a žalovaný tvrdí, že o pohledávce na pojistné plnění sice mělo být účtováno na dohadném účtu aktivním, nárok na pojistné plnění však vznikl až v roce 2013. Rovněž je v rozsudku odkazováno i na § 17 zákona o účetnictví, podle něhož mají být účetní zápisy upraveny i po skončení účetního období, neodpovídají-li skutečnému stavu. To právě nastalo v případě stěžovatelky, a tak není správný závěr žalovaného a probovaný krajským soudem, že finální výše pojistného plnění potvrzená dohodou o narovnání věcně a časově souvisí s účetním obdobím roku 2013.

[106] I kdyby byl ale výklad zastáváný žalovaným a krajským soudem správný, nic by to neměnilo na tom, že způsob, jakým správce daně přistoupil k řešení zjištěného rozporu, neodpovídá zásadám řádné správy daní. Základním cílem správy daní je podle § 1 odst. 2 daňového řádu „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“, a nikoli doměření daně za každou cenu. Pokud měl správce daně za to, že pojistné plnění v letech 2012 a 2013 bylo nesprávně zaúčtováno, měl učinit potřebné kroky k tomu, aby toto pochybení napravil v obou zdaňovacích obdobích, a tím se vyrovnal vzniklý nesoulad. Jelikož výsledně odvedená daň stěžovatelky byla ve správné výši, šlo z podstaty věci jen o její zařazení do správného zdaňovacího období. Správce daně se ale zaměřil pouze na tu část celé účetní operace, u které viděl potenciál zvýšení daňové povinnosti. To, že stěžovatelka nesnížila výnosy v roce 2013 o rozdíl v pojistném plnění, správce daně nijak nezpochybil, ačkoli ve spojení s neakceptací dodatečného daňového přiznání za rok 2012 se prakticky zdaňuje příjem, který stěžovatelka vůbec negenerovala. Správce daně by neměl sledovat jen zájem státu na výběru co nejvyšší daně, ale měl by činit takové kroky, které povedou ke stanovení a úhradě daně ve správné výši (např. rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143).

[107] Krajský soud uvádí, že „[r]ozpor se sférou daňovou [...] nastal v roce 2013“ (bod 83), nijak však neřeší, z jakého důvodu se správce daně nezabýval opravou daňové povinnosti stěžovatelky i v tomto roce. Z širšího pohledu řádné správy daní je totiž postup správce daně ve vztahu k roku 2013 významný, i když není přímo předmětem tohoto řízení. Správce daně má podle § 5 odst. 2 daňového řádu uplatňovat svou pravomoc „*pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena*“, v daném případě tedy ke správnému zjištění a stanovení daně. Tato základní zásada by měla fungovat jako obecný korektiv bránící tomu, aby se při správě daní stala nespravedlnost, ač s využitím zákonného postupu. Správce daně směřoval veškeré své úkony k cílenému doměření daně zcela bez ohledu na to, že výsledkem jeho postupu bude zdanění neexistujícího příjmu. Neakceptace položky

pokračování

snižující základ daně uplatněné v dodatečném daňovém přiznání za rok 2012 je tudíž podle názoru stěžovatelky v rozporu se základními zásadami a základním účelem správy daní.

[108] Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že by nepodání dodatečného daňového přiznání za rok 2013 zbavovalo daňové orgány povinnosti jednat takovým způsobem, aby v důsledku jejich postupu nebyl zdaněn neexistující příjem. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65, č. 2263/2011 Sb. NSS, nepovažuje stěžovatelka za přílehlavý. Netýkal se otázky, zda má správce daně usilovat o správné zjištění a stanovení daně ve prospěch i neprospěch daňového subjektu. Stěžovatelka uplatnila položku snižující základ daně v dodatečném přiznání za zdaňovací období, se kterým podle jejího názoru věcně a časově souvisela. Nedává smysl, aby „preventivně“ podávala dodatečné daňové přiznání za následující zdaňovací období jen proto, že jí správce daně předložil jiný výklad, se kterým sama nesouhlasí. Bylo na správci daně, aby postupoval konzistentně a nezpůsobil svým jednostranným přístupem zdanění neexistujícího příjmu, pokud mu šlo jen o zařazení dané položky do jiného zdaňovacího období. Stěžovatelka trvá na tom, že takový postup neodpovídá řádné správě daní, ale je projevem snahy doměřit daň za každou cenu.

IX.b Vyjádření žalovaného

[109] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že má řešení sporné otázky nadále za zcela zřejmé. Dohoda o narovnání byla uzavřena v roce 2013, tj. po skončení zdaňovacího období roku 2012. Obecně platí, že k proúčtování nároku pojistného plnění a jeho následné korekci slouží dohadné položky. Konečnou výši pojistného plnění stanovila právě až dohoda o narovnání, která nabyla platnosti a účinnosti dnem podpisu účastníky dohody dne 13. 6. 2013. Účetnictví běžného účetního období musí zachycovat dopady událostí, které nastaly do konce rozvahového dne. V případě, že se informace o takové události stanou známy účetní jednotce až po rozvahovém dni, je třeba rozlišovat, zda jde o „upravující“ či „neupravující“ události. V daném případě jde ale o nahrazení dosavadní pohledávky (na předpokládané pojistné plnění) pohledávkou novou, vzniklou z titulu uzavření dohody o narovnání, tedy o „neupravující“ událost. O předpokládané výši pojistného plnění měla být účtována dohadná položka, která měla být v důsledku události nastalé v dalším účetním období přeúčtována na konkrétní účet pohledávek. Nejde o opravu účetní chyby, nýbrž o změnu odhadu, kdy dohadné položky ze své podstaty zachycují událost věcně a časově související s daným účetním obdobím, avšak není u nich jasná jejich výše. Tyto závěry krajský soud i žalovaný náležitě podepřeli odkazy na příslušné předpisy i judikaturu.

[110] V rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 58/2011-94, je jednoznačně konstatováno, že uzavřením dohody o narovnání dochází k nahrazení původní pohledávky na předpokládané pojistné novou pohledávkou. I když v tomto rozsudku není výslovně uvedena odpověď na otázku, kdy nová pohledávka vzniká, tímto okamžikem je okamžik účinnosti dohody o narovnání. Z logiky věci a v souladu s účetními předpisy pak musí být pohledávka zaúčtována v tom účetním období, v němž vznikla. Věcně a časově tak dohoda o narovnání uzavřená až dne 13. 6. 2013 spadá do zdaňovacího období roku 2013, nikoli zdaňovacího období roku 2012.

[111] Na rozdíl od stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 203/2015-37 se posuzovaná věc netýká neodůvodněného rozdílu mezi dohadnou položkou a konečnou výší pohledávky. Stěžovatelka svou žalobní argumentaci místy opřela o odkaz na tento rozsudek. Krajský soud oproti tomu předložil komplexní oponentní argumentaci, která názor stěžovatelky vyvrátila. Žalovaný tak má za to, že jeho závěry i závěry krajského soudu odpovídají účetní legislativě, pokynu GFR č. D-6 i ustálené judikatuře. Naopak postup, kterého se dovolávala stěžovatelka a který má za následek rozdílné účetní a daňové zachycení přijatého pojistného plnění, nelze opřít o žádné ustanovení zákona.

[112] Nyní vedené řízení se týká výhradně stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Správnost a zákonnost rozhodnutí o doměření právě této daně nemohou ovlivnit události, které se týkají jiných zdaňovacích období. Pro nyní řešenou věc je rozhodné výhradně posouzení toho, zda lze promítnout dohodu o narovnání uzavřenou v roce 2013 do stanovení daně za zdaňovací období roku 2012. Tak tomu ale není, k čemuž žalovaný předložil konkrétní argumentaci, arobovanou krajským soudem.

[113] Námitka, že správce daně z úřední povinnosti nekonal v jiných daňových řízeních, aby napravil chybu stěžovatelky při nesprávném časovém zařazení dohody o narovnání, není z podstaty věci relevantní k nynějšímu předmětu řízení. Poprvé byla uplatněna v řízení o kasační stížnosti. Nadto jde o výtku zcela nedůvodnou. Jedinou rozhodnou okolností je to, zda pohledávka z titulu dohody o narovnání patřila do nyní řešeného zdaňovacího období roku 2012 či nikoli. Vzhledem k povaze této pohledávky, jejímu vztahu k pohledávce původní a skutečnosti, že dohoda, z níž pohledávka vzešla, byla uzavřena v roce 2013, neshledal správce daně věcnou a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím 2012. Na toto hodnocení byla stěžovatelka upozorněna v závěru daňové kontroly. Již v tuto chvíli mohla jednat a podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období, s nímž tato dohoda věcně a časově souvisela.

[114] Břemeno tvrzení ohledně vlastní daňové povinnosti nese daňový subjekt sám, nehledě na to, že podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, je právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností. Pokud tak stěžovatelka na poznatek o možnosti uplatnění pohledávky plynoucí z dohody o narovnání v jiném zdaňovací období zjevně nereagovala podáním dodatečného daňového přiznání a uplatnění této položky ve svých tvrzeních k příslušné dani za příslušné zdaňovací období netvrdila, nemůže z jakýchkoli případných následků vinit správce daně. Na podporu svých tvrzení odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 101/2009-65, v němž byla řešena obdobná situace.

IX.c Vlastní posouzení

[115] Nejvyšší správní soud předně shrnuje, že v noci z 28. na 29. 9. 2012 byl při požáru v pronajatém skladu zničen majetek stěžovatelky. Mezi účastníky řízení nebylo sporné, že tento požár byl pojistnou událostí. Stěžovatelce tak vznikl v roce 2012 vůči pojišťovně nárok na pojistné plnění, k rozvahovému dni účetního období roku 2012, tedy ke dni 31. 12. 2012,

pokračování

však nebyla známá jeho výše, protože pojišťovna s uplatněnou výší škody nesouhlasila. Stěžovatelka pohledávku vůči pojišťovně v účetnictví vyčíslila částkou 48 689 736 Kč, tedy součtem pořizovací ceny uskladněných aktivních prvků a uskladněného interiérového vybavení. I když v kasační stížnosti tvrdí, že o ní účtovala jako o dohadné položce aktivní, ve skutečnosti o ní účtovala jako o jiné krátkodobé pohledávce a výnosu běžného období. Rovněž nebylo sporné, že k rozvahovému dni stěžovatelka nevěděla jakou výši pohledávky jí pojišťovna uzná, v důsledku čehož o této pohledávce mělo být účtováno právě jako o dohadné položce aktivní. Účetní závěrka stěžovatelky byla schválena dne 24. 6. 2013. Následně dne 28. 6. 2013 podala stěžovatelka řádné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2012. Předmětem sporu je otázka věcné a časové souvislosti pojistného plnění, na které stěžovatelce vznikl nárok vůči pojišťovně na základě dohody o narovnání, uzavřené ve zdaňovacím období roku 2013.

[116] Dohodu o narovnání stěžovatelka uzavřela s pojišťovnou dne 13. 6. 2013. Její podstatou bylo nové sjednání výše pojistného plnění. Pojistné plnění nově odpovídalo součtu vyplacené zálohy ve výši 10 000 000 Kč a částce 20 300 000 Kč. Jeho celková výše tak byla oproti původně nárokované částce o 18 389 736 Kč nižší. Dohoda o narovnání byla sice uzavřena po rozvahovém dni, avšak před schválením účetní závěrky. Do účetní závěrky za účetní období roku 2012 ji stěžovatelka nijak nepromítla a ani auditor ve svém výroku k účetní závěrce za účetní období roku 2013 nezmínil, že by byl výsledek hospodaření za rok 2012 podstatně ovlivněn. Dne 3. 7. 2014 stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání, v němž snížila své výnosy ve zdaňovacím období roku 2012 o již zmíněnou částku 18 389 736 Kč. Z vyjádření auditora, na které se stěžovatelka v souvislosti s podáním dodatečného daňového přiznání odvolává, je patrné, že doporučení podat dodatečné daňové přiznání (které mimochodem stěžovatelka podala po uplynutí 1 roku od tohoto doporučení) nevychází z aplikace zásady opatrnosti a dodržení časové a věcné souvislosti, ale z důvodu v budoucnu uplatňovaných ztrát minulých let pro daňové účely.

[117] Argumentace stěžovatelky vychází z tvrzení, že o pohledávce vůči pojišťovně účtovala jako o dohadné položce aktivní. Bez ohledu na to, že tomu tak nebylo, žádný z účastníků řízení nezpochyboval, že k rozvahovému dni nebyla známá skutečná výše této pohledávky a že o ní bylo účtováno ve výši odpovídající jejímu tehdejšímu odhadu. Dohoda o narovnání měla být podle stěžovatelky „upravující“ událostí (ve smyslu Interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni*), která časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2012 a má být zohledněna jako skutečnost odůvodňující závěr o nižších výnosech stěžovatelky právě v tomto zdaňovacím období.

[118] To, že o pohledávce mělo být s ohledem na její nejasnou výši účtováno jako o dohadné položce aktivní, má význam pro stanovení daně z příjmu právnických osob. Nejvyšší správní soud podotýká, že podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů „[p]ro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem“. Ustanovení § 21h zákona o daních z příjmů dále stanoví, že „[u] poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaje jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví“.

[119] Znovu je namístě připomenout povinnost účetní jednotky účtovat o nastalých skutečnostech v obdobích, s nimiž tyto skutečnosti věcně a časově souvisely (aktuální princip vyjádřený v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví), a to způsobem, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o svém předmětu a finanční situaci účetní jednotky (§ 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví). Těmto účetním zásadám odpovídá povinnost vykázat v běžném období také pohledávky, u nichž není k rozvahovému dni známá jejich skutečná výše.

[120] Ustanovení § 10 odst. 7 prováděcí vyhlášky za tímto účelem upravuje položku „C.II.1.5.3 Dohadné účty aktivní“. Tato položka *„obsahuje částky pohledávek stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známá jejich přesná výše“*. Zmínit je třeba i čl. IX odst. 7 přílohy č. 2 (již zrušeného) opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, podle níž se na účtu 388 - *Dohadné účty aktivní* účtují *„dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Jde např. o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady.“*

[121] O pohledávce lze účtovat jako o dohadné položce aktivní jen za předpokladu, že skutečně vznikla, není však jistota ohledně její výše (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 101/2008-143). Právě nepřesnost výše je pojmovým znakem dohadné položky. Ta více než skutečnou výši pohledávky nebo závazku odráží aktuální povědomí účetní jednotky o jejich výši k rozvahovému dni, vždy ale musí jít o podložený a kvalifikovaný odhad. I tato položka totiž ovlivňuje výsledek hospodaření, který má být co nejvěrnějším obrazem reality (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 8 Afs 154/2016-50, bod 34). O dohadné položce by bylo účtováno v nesprávné výši, pokud by podle informací dostupných účetní jednotce měla být odhadovaná výše pohledávky nebo závazku k rozvahovému dni (významně) odlišná.

[122] Tím, že u dohadné položky aktivní nejde o přesnou výši pohledávky, je třeba výnos vyjádřený touto položkou vnímat jako určitou fikci pro účely účetnictví, která se právě zachycením v účetnictví stává rozhodnou i pro účely daňové (jde o obdobný konstitutivní účinek účetnictví ve vztahu k daním, jaký lze přiznat např. tvorbě rezerv, srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2025, č. j. 7 Afs 79/2024-44, body 19 až 21). Tento výnos je příjmem účetní jednotky podle § 21h zákona o daních z příjmů. Správce daně však může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví za účelem správného zjištění a stanovení daně. Tak by tomu bylo v případě, že by nebyly splněny podmínky stanovené v § 10 odst. 7 prováděcí vyhlášky k tomu, aby o určité pohledávce bylo účtováno jako o dohadné položce aktivní, nebo by tato pohledávka v rozporu s požadavkem na věrné zobrazení skutečnosti nebyla v účetnictví vyjádřena podloženým a kvalifikovaným odhadem.

[123] Bude-li známá přesná výše pohledávky až v následujícím účetním období, účetní jednotka v něm bude účtovat o rozdílu mezi odhadovanou výší pojistného plnění a výší skutečně přiznanou (vznikne-li takový rozdíl). O případném kladném rozdílu bude účtovat jako o položce zvyšující výnosy a o případném záporném rozdílu jako o položce tyto výnosy snižující (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 203/2015-37, body 29 a 30).

pokračování

[124] Účetní jednotka může provést v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví před schválením účetní závěrky opravu účetních zápisů, a to včetně dohadné položky aktivní. V tomto ohledu může přihlídnout i k událostem nastalým po rozvahovém dni, jestliže prokazují „stav ke konci rozvahového dne“, jak to odpovídá § 19 odst. 2 zákona o účetnictví. Tento postup může být nezbytný k tomu, aby účetní jednotka splnila svou povinnost podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož „[ú]četní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta“. Povinnosti provést takovouto opravu se obecně věnuje i Interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni*, z níž vycházel krajský soud a na níž odkazuje stěžovatelka.

[125] To, že účetní jednotka účtovala ke konci rozvahového dne o určité pohledávce jako o dohadné položce aktivní, nevylučuje, že po rozvahovém dni mohla nastat událost vypovídající o stavu k tomuto dni, která by mohla odůvodňovat opravu uvedené položky. Neprovedení opravy před schválením účetní závěrky by mohlo být v závislosti na konkrétních okolnostech dokonce porušením § 19 odst. 2 a § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Případné porušení zákona o účetnictví ovšem ještě nemusí mít význam pro stanovení daně. Pro základ daně z příjmů právnických osob je rozhodné, že výše dohadné položky aktivní ke konci rozvahového dne odpovídala podloženému a kvalifikovanému odhadu, který měl základ v tehdy známých skutečnostech. Pakliže po rozvahovém dni nastala událost prokazující stav ke konci rozvahového dne, která by odůvodňovala závěr, že o podložený a kvalifikovaný odhad nešlo, tato událost by měla povahu „upravující“ události ve vztahu k dohadné položce aktivní a její oprava v účetnictví by se podle § 21h zákona o daních z příjmů promítla do výše výnosů daňového subjektu v příslušném zdaňovacím období.

[126] Důvodem opravy dohadné položky aktivní může být i dohoda o narovnání uzavřená v následujícím účetním období. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, upravuje narovnání v § 1903, podle něhož „[d]osavadní závazek lze nahradit novým závazkem i tak, že si strany ujednáním upravit práva a povinnosti mezi nimi dosud sporné nebo pochybné“ [pro posuzovanou věc byl s ohledem na den uzavření dohody rozhodný zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, účinný do 31. 12. 2013, který narovnání upravoval v § 585 a násl.]. Dohoda o narovnání má tudíž za následek změnu závazku, a to nikoli zpětně, nýbrž ke dni účinnosti této dohody. V tomto smyslu, je-li uzavřena v následujícím zdaňovacím období, má obecně povahu události po rozvahovém dni „neupravující“, tedy prokazující stav, který nastal až po rozvahovém dni. Dohoda o narovnání ale může být např. uzavřena i v kontextu okolností, které souvisí s jí nahrazeným závazkem a vypovídají o tom, jaká byla výše původní pohledávky ke konci rozvahového dne. V závislosti na konkrétních okolnostech tak nelze vyloučit, že samotná dohoda o narovnání může výjimečně být považována za událost po rozvahovém dni „upravující“, tedy prokazující stav existující k rozvahovému dni (např. bude z okolností vyplývat, že smluvní strany touto formou pouze stvrdily výsledky šetření pojišťovny týkající se výše pojistného plnění známé již před rozvahovým dnem).

[127] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem tvrdila, že dohoda o narovnání ze dne 13. 6. 2013 byla událostí po rozvahovém dni, která prokazovala stav hospodaření ke konci

rozvahového dne účetního období roku 2012. Toto své tvrzení však neprokázala. Naopak skutečnosti, které k dohodě o narovnání v průběhu daňové kontroly v souvislosti se sporem mezi ní a pojišťovnou sama uvedla, svědčí závěru, že se v projednávané věci jednalo o nahrazení původního závazku závazkem novým, a to ke dni účinnosti dohody. V písemnosti ze dne 17. 7. 2015, č.j. 1573025, založené v daňovém spisu mj. uvedla „[z]a normálních okolností by o sporu bezpochyby rozhodoval soud, kde by i daňový subjekt dostal prostor předložit vlastní posudky. Bohužel pojišťovna využila znalosti situace daňového subjektu, hlavně časové tísně v souvislosti s termínem dokončení celého dotačního projektu. S tímto vědomím ohrožení celého projektu daňový subjekt podepsal s pojišťovnou dohodu o narovnání, neboť by bez podstatné části pojistného plnění nebyl schopen projekt dokončit v termínu.“ Ve vyjádření ze dne 17. 3. 2016 k dotazu správce daně, kdy začalo jednání o dohodě o narovnání, uvedla, že „dohodě o narovnání předcházely jen krátké informativní schůzky v řádech cca 14 dnů“.

[128] Nelze rovněž přehlédnout, že sama stěžovatelka ani účetně k dohodě o narovnání jako „upravující“ události nepřistupovala. V účetní závěrce za rok 2012 opravu neprovedla. Stejně tak v účetním období roku 2013 snížení výnosů nezaúčtovala jako jiný výsledek hospodaření minulých let, naopak rozdíl proučtovala jako snížení výnosu v tomto účetním období.

[129] Jak již bylo uvedeno výše, dohoda o narovnání obecně časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím, ve kterém byla uzavřena a ve vztahu k původně vykázané pohledávce má povahu události po rozvahovém dni „neupravující“, byť s ohledem na konkrétní okolnosti tomu může výjimečně být jinak. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

[130] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud ani žalovaný nepochybili, jestliže za této procesní situace dospěli k závěru, že stěžovatelka svým účetnictvím ani jinak nedoložila význam dohody o narovnání pro účetní období roku 2012 jako „upravující“ události po rozvahovém dni, a dohodu o narovnání uzavřenou dne 13. 6. 2013 správně považovali ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 za událost „neupravující“.

[131] Související námitky, které se týkaly významu odkazů krajského soudu na pokyn GŘŘ č. D-6 nebo rozsudky NSS č. j. 1 Afs 58/2011-94 a č. j. 1 Afs 67/2011-238, byly z těchto důvodů nerozhodné. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 203/2015-37, stěžovatelka na něj odkázala již v žalobě, ovšem pouze s tím, že jím dokládá nesprávnost posouzení věci žalovaným. Je třeba uvést, že tento rozsudek se týkal skutkově odlišné věci, v níž tehdejší stěžovatelka o sporném závazku vůbec neúčtovala, ačkoli o něm měla účtovat na dohadném účtu pasivním. Některá obecná východiska tohoto rozsudku jsou ovšem použitelná i v nyní posuzované věci a bylo na ně již odkazováno výše.

[132] Přisvědčit nelze ani námitce stěžovatelky, že pokud jí správce daně neumožnil dodatečným daňovým přiznáním snížit základ daně za zdaňovací období roku 2012, měl učinit kroky k nápravě v následujícím zdaňovacím období, aby nebyla nesprávně zdaněna. Tuto námitku stěžovatelka uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, pročez je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V návaznosti na závěry krajského soudu lze však uvést, že břemeno tvrzení nese ohledně vlastní daňové povinnosti daňový subjekt sám. Byla-li v důsledku

pokračování

účetního pochybení nesprávně přiznána a následně vyměřena vyšší daň za určité zdaňovací období, daňový subjekt mohl toto své pochybení sám napravit podáním dodatečného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 101/2009-65). Stěžovatelka tak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 neučinila, přestože byla v závěru daňové kontroly správcem daně upozorněna na to, že dohodu o narovnání do stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 promítnout nelze. Absenci její procesní aktivity nelze vnímat jako pochybení správce daně.

[133] Závěrem lze shrnout, že krajský soud ani žalovaný nepochybili, jestliže odmítli na základě dodatečného daňového přiznání tvrzení stěžovatelky o tom, že její příjem ve zdaňovacím období roku 2012 byl o částku 18 389 736 Kč nižší. Poslední okruh námitek je tudíž také nedůvodný.

X. Závěr a náklady řízení

[134] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[135] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. prosimce 2025

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu