



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **CEPIA Group s.r.o, v likvidaci**, IČ: 027 89 540
sídlem Veverí 3163/111, 616 00 Brno
zastoupena Mgr. Markétou Jančurovou, advokátkou
sídlem Starobrněnská 289/7, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 28. 6. 2024, č. j. 20891/24/5200-11433-
713239,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly rozhodl, že žalobkyně dané nákladové položky uplatnila jako daňově účinné do nesprávného zdaňovacího období.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný věc rozhodl na základě nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu a dospěl k nesprávným závěrům ohledně nemožnosti účtovat o dotčených nákladech a výnosech formou dohadných položek. Nesprávný je pak závěr žalovaného, že uplatněné náklady a vykázané výnosy podle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nespádají do účetního období roku 2015, za které byly vykázány a zdaněny, ale že měly být vykázány a zdaněny za účetní období roku 2016. Žalobkyně má za to, že o předmětných nákladech a výnosech účtovala v souladu s účetními principy, když je vykázala jako dohadné položky roku 2015, nikoli jako náklady a výnosy roku 2016, neboť již v roce 2015 byly dané služby objednány, byl znám jejich rozsah a cena, pouze nebyly vyúčtovány.
3. Rovněž žalobkyně tvrdí, že správce daně porušil její procesní práva, neboť nevyčkal právní moci rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 26. 3. 2020, č. j. 1303615/20/3004-51522-712506, který se týkal zdaňovacího období roku 2015 a z něhož jsou odvozeny závěry napadeného rozhodnutí. Žalobkyně žádala správce daně, aby vyčkal na odvolací rozhodnutí, aby nedošlo k tomu, že předmětné náklady budou uplatněny a výnosy zdaněny dvakrát. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2016 nebyla provedena samostatná daňová kontrola.
4. Žalovaný dále podle žalobkyně nedůvodně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále a úrok z prodlení, neboť k vyměření daně došlo pouze v důsledku přesunu nákladů a výnosů do jiného zdaňovacího období. To znamená, že žalobkyně výnosy zdanila dříve, než byla její povinnost, proto se uložení penále a úroku jeví jako nedůvodné. Navíc převyšují samotnou daň.
5. Žalobkyně proto navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

6. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízeních rozhodováno, přičemž v žalobě žalobkyně nepředkládá žádné nové skutečnosti.
7. Žalovaný uvádí, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, správci daně nestanoví žádnou povinnost vyčkat na ukončení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období. Dodatečný platební výměr 2015 v době vydání dodatečného platebního výměru 2016 sice pravomocný nebyl, ale okamžikem jeho vydání byl správce daně svým rozhodnutím vázán, což se promítlo do dodatečného platebního výměru 2016. K žádnému dvojímu zdanění nedošlo.
8. Žalovaný k námitce žalobkyně uvádí, že během daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 bylo zjištěno, že žalobkyně měla uzavřenou Dohodu o poskytování kompletní podpory při studiu s Jihoafrickým sborem národní obrany, dle níž měl zajistit dvousemestrální studijní program na Masarykově univerzitě, ubytování studentů a další s tímto spjatá plnění. Kurz probíhal v roce 2015 a v roce 2016. Dle Smlouvy o poskytnutí vzdělání byla za zajištění studijního programu smluvena cena 1 900 000 Kč, avšak došlo k jejímu ponížení, neboť někteří studenti neabsolvovali celý studijní program a předčasně jej ukončili. Celková částka skutečně vyúčtovaná Masarykovou univerzitou činila 1 365 000 Kč (dne 30. 9. 2015 fakturováno 700 000 Kč a dne 31. 12. 2015 fakturováno 665

000 Kč). Žalobkyně veškeré tyto náklady zaúčtovala do zdaňovacího období roku 2015. Z podkladů předložených žalobkyní je zřejmé, že částka 665 000 Kč je platba za studijní program v roce 2016 a částka 1 034 000 Kč je platba za ubytování studentů v roce 2016, proto by do nákladů měly být zaúčtovány až v roce 2016.

9. Žalobkyně měla povinnost řádně vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, přičemž výše penále plyne ze zákona a správce daně nemá možnost o jeho uložení učinit správní úvahu. Námitka co do důvodnosti a výše úroků nebyla předmětem tohoto žalobního sporu, je tak zcela mimoběžná.
10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl pro opožděnost, případně ji zamítl pro nedůvodnost.

IV. Posouzení věci soudem

11. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Soud nejprve ověřil, zda žaloba byla podána včas. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 8. 7. 2024. Lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. činí 2 měsíce od doručení rozhodnutí žalobkyni, posledním dnem pro podání žaloby byla neděle 8. 9. 2024, přičemž žaloba byla odeslána do datové schránky soudu dne 9. 9. 2024. Podle § 40 odst. 3 s. ř. s. nicméně platí, že případně-li poslední den lhůty na neděli, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, tedy pondělí 9. 9. 2024. Žaloba byla proto podána včas.
13. Soud se dále věnoval meritru sporu. Žalobkyně uplatnila v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2015 náklady formou dohadné položky, které byly vynaloženy na dvousemestrální vzdělávací program a s ním související ubytování studentů z JAR, a to celkem ve výši 1 699 000 Kč – z toho 665 000 Kč vynaložené na vzdělávací kurz a 1 034 000 Kč na ubytování studentů. Správce daně tyto náklady vyloučil ze zdaňovacího období 2015 a zahrnul je do zdaňovacího období 2016. Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2022, č. j. 4821439/22/3004-51522-712479, pak za zdaňovací období 2016 uložil žalobkyni daňovou povinnost daně z příjmů ve výši 1 049 180 Kč, současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 209 836 Kč. Důvodem pro doměření byla skutečnost, že náklady ve výši 1 699 000 Kč (665 000 Kč + 1 034 000 Kč) a s nimi související výnosy ve výši 7 220 564 Kč z věcného a časového hlediska přísluší zdaňovacímu období 2016.
14. Žalobkyně nesouhlasí se správcem daně, že o předmětných nákladech nemohla účtovat v roce 2015 jako o dohadné položce.
15. Soud nejprve uvedl, že úpravu v podobě zahrnutí sporných nákladů do zdaňovacího období 2016 ze strany správce daně v odvolání žalobkyně výslovně nenapadla a činí tak poprvé až v žalobě, a to navíc velmi stručně. Se závěry správce daně, a potažmo žalovaného, v konkrétních obrysech nepolemizuje. Žalobkyně soudu pouze v obecné rovině tvrdí, že o předmětných nákladech mohla ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 účtovat jako o dohadných položkách, neboť služby byly již v roce 2015 objednány, byl znám jejich rozsah a cena, pouze nebyly vyúčtovány.

16. Soud k obecně formulovaným žalobním námitkám uvádí, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Žalobkyně proto musí vymezit skutkové a právní důvody tvrzené nezákonnosti. Soud není oprávněn za ni žalobní argumentaci domýšlet, doplňovat ani ve správním spise vyhledávat skutečnosti, které by mohly její tvrzení podpořit. Je-li žalobní námitka formulována jen obecně, může se soud jejímu posouzení věnovat pouze v odpovídající obecnosti (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009-74).
17. Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že žalobkyně uzavřela „*Dohodu o poskytování kompletní podpory při studiu*“ s Jihoafrickým sborem národní obrany, podle níž měla žalobkyně zajistit dvousemestrální kurz na Masarykově univerzitě v Brně a s tím související ubytování a další náklady. Žalobkyně měla dále smluvně ujednáno s Masarykovou univerzitou poskytnutí vzdělání v podobě kurzu v době trvání dvou semestrů, přičemž jeho cena byla stanovena na částku 1 900 000 Kč.
18. Tu měla dle této smlouvy žalobkyně zaplatit ve třech splátkách – první ve výši 700 000 Kč ke dni 30. 9. 2015, druhou ve výši 600 000 Kč ke dni 31. 1. 2016 a třetí ve výši 600 000 Kč ke dni 31. 5. 2016. Celková částka byla nicméně ponížena dodatkem ke smlouvě, neboť někteří studenti neabsolvovali celý studijní program. Nakonec žalobkyně Masarykově univerzitě jakožto dodavateli zaplatila částku 1 365 000 Kč. Dodavatel k tomuto plnění nejprve vystavil dne 30. 9. 2015 fakturu na částku 700 000 Kč s datem uskutečnění plnění ve stejný den (č. 151100084), dne 1. 2. 2016 vystavil druhou fakturu na částku 600 000 Kč s datem uskutečnění plnění dne 31. 1. 2016 (č. 700/16008) a třetí fakturu vystavil dne 31. 5. 2016 na částku 65 000 Kč s datem uskutečnění plnění dne 31. 5. 2016 (č. 700/160041).
19. Žalobkyně účtovala první přijatou fakturu č. 151100084 na částku ve výši 700 000 Kč na účty M 518000/D 321000 v roce 2015. S tím správce daně souhlasil. Žalobkyně v účetnictví dále vytvořila dohadnou položku pasivní na částku 665 000 Kč jako daňový náklad na účty M 518000/D 389000 stále ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015. Dle vyjádření žalobkyně se jednalo o tehdy zatím nevyfakturované splátky za studium v roce 2016 placené Masarykově univerzitě za poskytnutí dvousemestrálního programu.
20. Správce daně nicméně dospěl k závěru, že částka 665 000 Kč (podle dvou posledních faktur) je platba za studijní program v roce 2016, měla tak být účtována jako náklad za zdaňovací období 2016.
21. Konkrétní způsob rozdělení nákladů podle daňových dokladů mezi jednotlivá zdaňovací období žalobkyně nespороvala. Soud přitom přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyně v žalobě pouze namítla, že mohla veškeré náklady vztahující se ke vzdělávacímu programu zachytit již v roce 2015 prostřednictvím dohadné položky pasivní, přestože zčásti se kurz konal v roce 2016. Touto optikou soud posuzoval zákonnost rozhodnutí správce daně.
22. Soud této námitce nepřisvědčil.
23. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2015, se náklady účtují do období, s nímž věcně a časově souvisejí, bez ohledu na okamžik jejich zaplacení či vyúčtování. Stejně pravidlo vyplývá z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Základním principem pro stanovení základu daně je časová a věcná souvislost příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím. Tento princip nemůže popřít ani použití dohadné

položky pasivní, která neslouží k tomu, aby účetní jednotka do uzavíraného období zahrnula náklady za budoucí plnění, které očekává. Je určena pro již existující dluh věcně náležející do uzavíraného období, u něhož však není ke konci rozvahového dne známa přesná výše (srov. § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Smluvní ujednání o celkové ceně samo o sobě nezakládá náklad v plné výši již v roce uzavření smlouvy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006-77: „[n]a dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možné zaúčtovat.“)

24. Pro účtování dohadné položky tedy nepostačuje samotná smlouva, ale musí být prokázáno skutečně poskytnuté plnění, jeho rozsah a existence závazku v daném zdaňovacím období. Žalobkyně proto nemůže obstát s argumentem, že pro použití dohadné položky postačovalo objednání služby v roce 2015. Žalobkyně byla v roce 2015 sice smluvně zavázána k celému plnění do budoucna, avšak to samo o sobě nezakládá příslušnost veškerých nákladů do tohoto zdaňovacího období, neboť smlouva nedokládá, že v tomto období skutečně vznikly.
25. Správce daně přitom zjistil, že plnění v podobě vzdělávacího programu se uskutečnilo zčásti i v roce 2016 a kurz byl ukončen ke dni 3. 7. 2016, přičemž v roce 2015 probíhal v období 15 týdnů a v roce 2016 v období 27 týdnů. Již z této skutečnosti plyne, že náklady na zajištění programu nelze bez dalšího soustředit výlučně do zdaňovacího období roku 2015, a to ani formou dohadné položky.
26. Správce daně při přiřazení jednotlivých částí nákladů ke zdaňovacím obdobím vycházel z předložených daňových dokladů. Dospěl k závěru, že faktura ve výši 700 000 Kč zachycovala plnění poskytnuté ve zdaňovacím období 2015 a žalobkyní vytvořená dohadná položka ve výši 665 000 Kč se naproti tomu podle předložených daňových dokladů týkala vzdělání poskytnutého v roce 2016. Žalobkyně přitom nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokazovala, že by náklad ve výši 665 000 Kč věcně a časově souvisel se zdaňovacím obdobím 2015. Naopak správce daně vycházel z předložených faktur (č. 700/16008 a č. 700/160041), na kterých je uvedeno, že datum vystavení a datum uskutečnění plnění jsou vázány na rok 2016. Důkazní břemeno ohledně prokazování tvrzených skutečností o výši daně a uplatňovaných nákladech přitom tíží daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
27. Postup správce daně tak zohledňuje věcnou a časovou souvislost vynaložených nákladů s konkrétním zdaňovacím obdobím. Pokud se kurz konal zčásti i v roce 2016 a část nákladů tedy v tomto roce žalobkyně vynaložila, je logické, aby tato část nákladů byla uplatněna ve zdaňovacím období 2016 v částce, která byla skutečně vyfakturována.
28. Pro dohadné položky je dále charakteristická neznalost přesné výše závazku. Nehledě na to, že kurz zčásti proběhl v roce 2016, žalobkyně znala v době uzavření smlouvy i cenu za plnění. Tuto skutečnost ohledně znalosti výše ceny žalobkyně v žalobě sama uznává.
29. Ve vztahu k nákladu za ubytování žalobkyně zaúčtovala částku 1 034 000 Kč na účtu MD 518000/D 389000 jako daňově uznatelný náklad formou dohadné položky pasivní. Dohadná položka oproti skutečně fakturované částce v roce 2016 se liší o 20 606,40 Kč. Skutečně bylo tedy žalobkyni v roce 2016 fakturováno celkem 1 013 393, 60 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že uplatněná částka 1 034 000 Kč (formou dohadné položky), resp. 1 013 393, 60 Kč (fakturovaná částka), je náklad za ubytování v roce 2016. Tomuto závěru soud nemůže

nic vytknout. Žalobkyně vytvořila ve zdaňovacím období 2015 dohadnou položku ve výši 1 034 000 Kč. Žalovaný následně při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně nesprávně zaúčtovala náklad do zdaňovacího období 2015, neboť z daňových dokladů (viz faktury č. 700/160010, 700/160015, 700/160021, 700/160037, 700/160047 a 700/160060) jednoznačně plyne, že žalobkyni byla účtována částka 1 013 393, 60 Kč za ubytování za období 1. 1. 2016 do 30. 6. 2016. Zcela zřejmě je takové plnění spjato věcně i časově se zdaňovacím obdobím 2016.

30. Ani v tomto případě tedy nebylo namístě účtovat v roce 2015 tento náklad formou dohadné položky, neboť není podstatné, že objednateli (zástupci Jihoafrického sboru národní obrany) žalobkyně fakturovala veškeré náklady za ubytování v roce 2015. Jak správce daně správně uvedl na str. 22 Zprávy o daňové kontrole, opakované objednávky podle aktuální potřeby a proměnlivý počet apartmánů v jednotlivých měsících roku 2016 ukazují, že jednotlivé náklady vznikaly až v roce 2016 podle počtu studentů a potřeby ubytování. Nešlo tedy o nevyfakturovaný dluh existující již v roce 2015. Náklady proto nemohly být zahrnuty do základu daně za rok 2015, a to ani formou dohadné položky pasivní. Ta by byla namístě pouze tehdy, pokud by ke konci roku 2015 existoval náklad za již poskytnuté plnění. Podstatné však je, kdy ke skutečnosti došlo a kdy žalobkyni náklady skutečně vznikly. Na závěrech správce daně proto soud nezákonnost neshledal. Žalobkyně s nimi ani věcně nepolemizuje a nevyvrací je žádnými tvrzeními ani důkazy, které by osvědčovaly, že předmětný náklad patří do zdaňovacího období 2015.
31. Nedůvodná je též námitka žalobkyně, že správce daně měl vyčkat s vydáním dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2016 do nabytí právní moci dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2015, a to z důvodu, aby předmětné náklady žalobkyně nebyly zdaněny dvakrát v obou zdaňovacích obdobích.
32. Správce daně přitom tyto náklady vyloučil z daňového přiznání za zdaňovací období 2015 a zahrnul je podle skutkových zjištění daňové kontroly do zdaňovacího období 2016. Sporné náklady a výnosy tedy nevykázal současně v obou obdobích a nepostupoval nekoherentně, přičemž žádné zákonné ustanovení správci daně neukládá povinnost vyčkat s vydáním rozhodnutí za jedno zdaňovací období do právní moci dodatečného platebního výměru za jiné zdaňovací období pouze za tím účelem, aby se předešlo rozporům v odlišném závěru učiněném v odvolacím řízení, který však ani nemusí nastat. Pokud by došlo ke změně závěrů správce daně ve věci roku 2015 v odvolacím řízení, žalobkyně by měla k dispozici právní prostředky, jak se domoci opravy, a to právě podáním odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období 2016 nebo správní žalobou. K napravení chyb správce daně slouží též institut přezkumného řízení a úrok z neoprávněného jednání správce daně.
33. Tento scénář se však v případě žalobkyně nenaplnil, neboť došlo k potvrzení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2015 odvolacím daňovým orgánem a nedošlo tedy v konečném důsledku k rozporům při doměření daně napříč zdaňovacími obdobími. Vydání dodatečného platebního výměru správcem daně za zdaňovací období 2016, byť vycházel ze skutkových zjištění z daňové kontroly za zdaňovací období rok 2015, nebylo v žádném ohledu předčasné ani nezákonné. Nedůvodné vyčkávání by naopak mohlo vést k prekluzi práva daň stanovit.
34. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že za zdaňovací období roku 2016 nebyla provedena samostatná daňová kontrola. Tato skutečnost však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost

doměření daně. Správce daně žalobkyni výzvou ze dne 26. 8. 2022 vyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období rok 2016, neboť měl na základě podkladů opatřených v řízení za rok 2015 důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Žalobkyně výzvě ve stanovené lhůtě nevyhověla. Byly proto splněny podmínky § 143 odst. 3 písm. b) daňového řádu pro doměření daně z moci úřední. Zákon s tímto výsledkem spojuje vznik povinnosti hradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž zákon nerozlišuje, z jakého důvodu daňový subjekt daň nesprávně přiznal v konkrétním zdaňovacím období. Uložení penále proto zákon respektuje.

35. Podobná námitka žalobkyně týkající se úroku z prodlení není předmětem tohoto sporu, který se týká pouze nalézacího řízení ve věci doměřené daně a souvisejícího penále, a v přezkumu napadeného rozhodnutí je proto lichá. Takové námitky mohou být úspěšné v žalobách proti rozhodnutím učiněným daňovým orgánem v daňových řízeních probíhajících ve fázi placení daní.

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 14. srpna 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu