



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Casta dopravní stavby s.r.o.**, se sídlem Pražská 467, Písek, zast. JUDr. Ondřejem Vislockým, advokátem, se sídlem V Parku 2323/14, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, č. j. 14601/14/5000-14202-707309, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 65/2014 - 69,

**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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I.**

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2013, čj. 553469/13/2208-24803-305943 (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů“) za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 345.800 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 69.160 Kč.

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil platební výměr tak, že změnil doměřenou daň na částku 421.420 Kč a penále na částku 84.284 Kč a stanovil splatnost částky v celkové výši 505.704 Kč v náhradní lhůtě do 15 dnů od právní moci napadeného rozhodnutí.

#### **II.**

[3] Žalobkyně se bránila napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích s návrhem na jeho zrušení i zrušení platebního výměru. Krajský soud žalobu zamítl. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala, že předmět plnění podle smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010 uzavřené mezi ní a společností Casta a.s. se odlišuje

od předmětu plnění podle smlouvy o poskytování provozních služeb ze dne 1. 7. 2008 uzavřené mezi týmiž subjekty, jehož plnění měl uskutečňovat zaměstnanec společnosti Casta a.s. Ing. Z. M. Správce daně proto neuznal jako daňově účinný na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů náklad ve výši 1.020.000 Kč podle daňového dokladu vystaveného společností Casta a.s. na základě smlouvy ze dne 26. 2. 2010. Z důkazů provedených ve správním řízení nebylo možné zjistit, v čem konkrétně spočívala činnost Ing. M., ve prospěch jakého subjektu ji Ing. M. vykonával a jak se případně jeho činnost lišila oproti předchozím rokům, a to s ohledem na personální provázanost žalobce a společnosti Casta a.s. Ačkoliv Ing. M. jako svědek potvrdil, že funkci vedení stavební výroby u žalobkyně zastával pouze on sám, z listinných důkazů vyplynulo, že jsou na nich obsaženy i podpisy dalších osob, zastávajících funkci statutárních orgánů žalobkyně, dalších pověřených zaměstnanců, přitom Ing. M. byl v rozhodné době (zdaňovacího období roku 2010) zaměstnancem společnosti Casta a.s., za což pobíral plat. Jako správné potvrdil krajský soud závěry správních orgánů, že služby, které měla žalobkyně obdržet z titulu smlouvy ze dne 26. 2. 2010, odpovídaly službám, které byly v témže roce poskytnuty a uhrazeny podle smlouvy ze dne 1. 7. 2008, tedy za jedno plnění bylo fakturováno dvakrát.

[4] V návaznosti na závěry týkající se daňové neúčinnosti nákladu ve výši 1.020.000 Kč krajský soud shledal správným i závěr žalovaného o daňové neúčinnosti s tím souvisejícího nákladu ve výši 397.994 Kč, vynaloženého na cestovné, hovorné, pohonné hmoty a provoz vozidla Ing. Z. M. Důvodem neuznání tohoto nákladu bylo opět neprokázání faktického uskutečnění služeb Ing. M. podle smlouvy o poskytnutí služeb ze dne 26. 2. 2010 a provázanost žalobkyně se společností Casta a.s., jejíž byl Ing. M. v rozhodné době zaměstnanec.

[5] Nakonec krajský soud přitakal i závěru o neuznání oprávněnosti zaúčtování dohadné položky aktivní ve výši 800.000 Kč a snížení výnosů v této výši ve zdaňovacím období roku 2010. Ten vyplynul jednak ze zjištění, že vůbec nebyly splněny podmínky pro její tvorbu a dále z toho, že žalobkyně neprokázala věcnou a časovou souvislost této dohadné položky právě se zdaňovacím obdobím roku 2010, tedy neprokázala, že právě v uvedeném zdaňovacím období došlo k faktickému plnění.

### III.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů vyplývajících z § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Poukázala na dvě smlouvy o poskytování (provozních) služeb ze dne 1. 7. 2008 a ze dne 26. 2. 2010 (dále také jen „smlouva z roku 2008“ a „smlouva z roku 2010“) a zdůraznila, že právě zapojení Ing. M. jako externího výrobního ředitele stěžovatelky bylo zřejmým motivem uzavření pozdější ze smluv. Namítla, že krajský soud neupřesnil, jaká konkrétní činnost prováděná pro stěžovatele společností Casta a.s. prostřednictvím Ing. M. měla být fakturována dvakrát. Doplnila, že krajský soud mohl smlouvu z roku 2010 posoudit podle obsahu jako dodatek smlouvy z roku 2008.

[8] Stěžovatelka upozornila i na to, že navrhla řadu důkazů (v řízení před správními orgány i v řízení před soudem), které mohly za předpokladu jejich provedení potvrdit činnosti Ing. M. jako externího výrobního ředitele stěžovatelky v roce 2010, stejně jako skutečnost, že v předchozím období se takto jmenovaný neangažoval. Předložila řadu listin smluvního i technického charakteru, z nichž působení Ing. M. v souladu s náplní jeho činnosti ve smyslu čl. II smlouvy z roku 2010 vyplývá. Ty také dokládají, že Ing. M. byl uveden v záhlaví smluv jako osoba oprávněná jednat ve věcech technických, k odsouhlasení dokladů a k fakturaci, v zápatí smluv jako zpracovatel dokumentů, případně byl na dokumentech podepsán jako výrobní ředitel.

pokračování

Z důkazů provedených v daňovém řízení naopak neplyne, že by Ing. M. tyto činnosti vykonával pro stěžovatelku před uzavřením smlouvy z roku 2010. Také Ing. M. ve shodě s tím vypověděl, že činnost výrobního ředitele vykonával pro stěžovatelku až od roku 2010 (řídil výrobu stěžovatelky, tj. zakázky, zaměstnance, určoval řízení stavební mechanizace a tvorbu výrobních plánů a dále zodpovídal za vedení staveb stěžovatelky); předtím se s touto činností pouze seznamoval.

[9] Stěžovatelka poukázala na skutečnost, že již v daňovém řízení navrhla výslechy svědků (ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 12. 2012 a v odpovědi na výzvu ze dne 27. 5. 2014). Tyto osoby jmenovitě neoznačila, avšak správce daně ani žalovaný ji nevyzvali k upřesnění uvedených svědků. Z toho usoudila, že výslechy dalších svědků považuje správce daně za nadbytečné. Následně v žalobě navrhla výslechy konkrétně určených svědků z řad svých zaměstnanců a členů statutárních orgánů svých i společnosti Casta a.s. Krajský soud podle stěžovatelky nepostupoval správně, pokud tyto důkazy neprovedl s poukazem na to, že řízení o správní žalobě není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným. Takový přístup považovala za nesprávný a odkázala na výklad § 75 odst. 1 s.r.s., podaný v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99.

[10] Nakonec k daňové neuznatelnosti nákladu ve výši 1.020.000 Kč dodala, že se krajský soud nikterak nevypořádal s námitkou, že správce daně postupoval v rozporu s daňovými principy, pokud na jedné straně uznal postup společnosti Casta a.s., která tuto částku přijatou od stěžovatelky zahrnula do výnosů a odvedla z ní daň z příjmů i daň z přidané hodnoty a na straně druhé ji u stěžovatelky jako daňově účinný náklad odmítl akceptovat.

[11] Stěžovatelka rozporovala i závěry správních orgánů a krajského soudu o tom, že nebyly splněny podmínky pro vytvoření dohadné aktivní položky ve výši 800.000 Kč. Opakovaně namítala a dokládala, že rozhodnutí o tom, že cena díla podle smlouvy o dílo, k níž se tato dohadná položka vztahovala, se nebude navyšovat o provedené vícepráce, bylo přijato až v roce 2010, do té doby smluvní strany uvedené smlouvy o dílo neustále jednaly o navýšení ceny díla o vícepráce dodané stěžovatelkou. V souladu s § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), proto mohla o této skutečnosti účtovat v tom účetním období, v němž tuto skutečnost zjistila, tj. v roce 2010. K finančnímu plnění za vícepráce mezi žalobkyní a stěžovatelkou nedošlo, proto musela být dohadná položka aktivní rozpuštěna právě v roce 2010, kdy pominul důvod její existence. To dovodil i správce daně stejně jako žalovaný na straně 23 napadeného rozhodnutí. K tomu také stěžovatelka navrhla výslechy svědků, které soud neprovedl, ani se k těmto důkazům nikterak nevyjádřil.

[12] Stěžovatelce není zřejmé, jaké pochybení krajský soud shledal v tom, že vytvoření dohadné položky za vícepráce odsouhlasili na její straně pouze dva ze tří statutárních orgánů, neboť tento způsob rozhodování se uplatňuje u stěžovatelky ode dne jejího vzniku.

[13] Stěžovatelka zpochybnila i správnost závěru, že dohadná položka aktivní ve výši 800.000 Kč byla vytvořena teoretickou úvahou a nebyla podložena konkrétními důkazy. Zopakovala, že podle smlouvy o dílo byla ve zdaňovacím období roku 2008 účtována společností Casta a.s. částka 2.295.571,36 Kč a ve zdaňovacím období roku 2009 částka 2.876.924,21 Kč. Ze smluvené ceny díla tedy zbývalo do fakturovat 299.043,23 Kč. Po připočtení víceprací oceněných odborným odhadem jednatele Ing. Kuchaře částkou 500.000 Kč dosáhla dohadná položka aktivní výše 800.000 Kč.

[14] Stěžovatelka konečně namítla, že se krajský soud nikterak nevypořádal se žalobním tvrzením, že neuznání dohadné položky do nákladů roku 2010 by vedlo ke dvojímu zdanění

těch samých příjmů (jednak zdaněných v roce 2008 jejím vytvořením a jednak příjmů ve výši 5.172.495,97 Kč skutečně vyfakturovaných a doložených). Takový postup odporuje právu státu vybrat daň spravedlivě a jen jednou z jednoho příjmu.

#### IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka prakticky opakuje svoji předchozí argumentaci, na kterou již žalovaný reagoval v řízení daňovém i v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti o faktickém plnění na základě smlouvy z roku 2010, neboť neprokázala, v čem se lišila činnost Ing. M. pro stěžovatelku na podkladě smlouvy z roku 2010 oproti předchozím rokům, v nichž Ing. M. pracoval jako zaměstnanec společnosti Casta a.s. Stěžovatelkou předložené důkazy prokazovaly pouze formální stránku věci a nebyly ve svém obsahu jednotné; plynulo z nich, že Ing. M. se podílel na realizaci stěžovatelčiných zakázek jak v letech 2008 a 2009, tak v roce 2010, aniž by bylo patrné, v čem se činnost prováděná v roce 2010 lišila oproti předchozím rokům.

[16] K důkazním návrhům učiněným stěžovatelkou v řízení o žalobě žalovaný doplnil, že možnost dokazování před soudem nelze chápat jako možnost daňového subjektu napravit svou důkazní pasivitu v daňovém řízení. Stěžovatelkou uplatňovaný argument, že výnosy společnosti Casta a.s. z téhož plnění zpochybněny nebyly, tudíž neuznání nákladů ve výši 1.020.000 Kč odporuje daňovým principům, považuje za podpůrný; stěžovatelka jím odůvodňuje daňovou uznatelnost jí vynaložených nákladů. Princip vynaložení (byť daňově neúčinných) nákladů na straně jedné a výnosů (daňově účinných) na straně druhé podle žalovaného nebyl narušen, neboť podle výsledků dokazování na straně příjemce služby (tj. u stěžovatelky) nebyla zjištěna faktická souvislost vynaložených nákladů s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[17] K výhradám stěžovatelky vztahujícím se k oprávněnosti zúčtování dohadné položky aktivní ve zdaňovacím období roku 2010 žalovaný doplnil, že k naplnění smlouvy o dílo došlo postupně v letech 2008 a 2009, v nichž byly práce fakturovány a prováděny. To korespondovalo termínu provádění díla (s datem zahájení 14. 11. 2008 a datem ukončení 30. 6. 2009). Rozdíl smluvené pevné ceny díla (5.471.538,80 Kč) a fakturované částky (5.172.495,57 Kč) ve výši 299.043,23 Kč z titulu prací provedených v roce 2009 nebyl dofakturován. Dohadná položka v uvedené rozdílové výši proto měla být rozpuštěna ve zdaňovacím období roku 2009. Faktické plnění v roce 2010 stěžovatelka neprokázala, tudíž neprokázala ani věcnou a časovou souvislost s tímto zdaňovacím obdobím. Stěžovatelka v daňovém řízení jí známé důkazy, které by prokázaly faktické plnění podle smlouvy o dílo i v roce 2010, nepředložila. Jejich předložení teprve v řízení o žalobě krajský soud posoudil v napadeném rozsudku, a to zcela logickým a přezkoumatelným způsobem. Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhl kasační stížnost zamítnout.

#### V.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatelka spojovala s nevypořádáním některých dílčích žalobních tvrzení, tedy v nedostatku důvodů napadeného rozsudku.

pokračování

[21] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Jak již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil, soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Uvedeným požadavkům napadený rozsudek dostál.

[22] Stěžovatelka konkrétně namítala, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou ohledně posouzení smlouvy z roku 2010 ve prospěch stěžovatele jako pouhého dodatku ke smlouvě z roku 2008, a žalobní námitkou, že správce daně postupoval v rozporu s daňovými principy, pokud na jedné straně uznal postup společnosti Casta a.s., která z částky přijaté od stěžovatelky odvedla daň z příjmů i DPH, na druhé straně však odmítl akceptovat postup stěžovatelky, která totožnou částku zahrnula do daňově účinných nákladů.

[23] Byť se krajský soud výslovně nevyjádřil k návrhu stěžovatelky, aby daňové orgány posoudily smlouvu z roku 2010 pouze jako dodatek ke smlouvě z roku 2008, nelze z toho důvodu označit jeho rozsudek za nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že pro posouzení věci krajský soud považoval za podstatné, zda stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelného plnění ve výši 1.020.000 Kč tak, jak bylo deklarováno v příslušném daňovém dokladu. Tímto směrem také vedl svoji argumentaci a ve shodě s žalovaným uzavřel, že poskytnutí služeb podle smlouvy z roku 2010 nebylo prokázáno. Pokud tedy stěžovatelka neprokázala, že fakticky přijala deklarované plnění podle smlouvy z roku 2010, nelze fakturovanou částku považovat za daňově účinný náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Posouzení smlouvy z roku 2010 jako dodatku ke smlouvě z roku 2008 na tomto závěru nemohlo nic změnit, neboť povaha právního titulu (smlouva či dodatek smlouvy), na jehož základě mělo být plnění poskytnuto, nevypovídá ničeho o tom, zda bylo toto plnění fakticky uskutečněno.

[24] Obdobně nelze dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani z toho, že krajský soud výslovně nereagoval na námitku, že správce daně měl vzít v potaz zahrnutí sporné částky 1.020.000 Kč přijaté od stěžovatelky společností Casta a.s. do výnosů, z níž odvedla daň z přidané hodnoty i daň z příjmů. Postup společnosti Casta a.s. totiž nebyl předmětem daňového řízení, jehož výsledkem bylo žalobou napadené rozhodnutí v nynější věci.

[25] O daňové uznatelnosti částky 1.020.000 Kč přitom krajský soud pojednal v rámci stěžovatelkou nastolených sporných otázek se závěrem, že nevyvrátila pochybnosti ohledně faktického vynaložení uvedené částky a jí předložené důkazy ve správním řízení tyto pochybnosti také nerozptýlily; prokazovaly pouze formální stránku věci, nebyly podle svého obsahu jednotné a byly v nich zjištěny nesrovnalosti. Stěžovatelka neprokázala faktickou souvislost vynaložených nákladů s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, tudíž uvedený výdaj nemohl být uznán jako daňově účinný. V tomto bodě rozsudek obsahuje dostatek důvodů; o daňových povinnostech Casta a.s., jež nebyla účastníkem řízení, se zde nejednalo. Tudíž ani skutečnost, že výnosy společnosti Casta a.s. vztahující se k těmto plněním správní orgány jako daňově účinné nerozporovaly, nemohla zvrátit krajským soudem vyslovený závěr, že stěžovatelka faktické uskutečnění rozporovaných nákladů věrohodně neprokázala.

[26] Za pochybení naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. považovala stěžovatelka i to, že krajský soud s poukazem na přezkumnou povahu soudního řízení správního neprovedl dokazování výsledky v žalobě označených svědků jak ve vztahu ke zdanitelnému plnění ve výši 1.020.000 Kč, tak i ve vztahu k prokázání skutečností týkajících se dohadné položky aktivní, zejména k otázce, že mezi smluvními stranami smlouvy o dílo, k níž se tato dohadná položka vztahovala, byla jednání o možném navýšení ceny díla o vícepráce ukončena teprve v roce 2010, a teprve v tomto roce proto pomínul důvod její existence.

[27] Krajský soud na stranách 10 - 11 napadeného rozsudku neopomněl vyjádřit důvody, pro něž doplňující dokazování neprovedl. S jeho závěrem, že „*pokud žalobce v rámci daňové kontroly odmítl předložit správci daně požadované písemnosti (soupis veřejných zakázek) a výslovně uvedl, že obsah tvrzení nebudlá nijak dokládat, neboť je má za prokázané, pak již v přezkumném soudním řízení není v tomto směru pro další dokazování prostor. Je tomu tak z toho důvodu, že soud při svém rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Řízení o správní žalobě není řízením nalézacím, ale výhradně řízením přezkumným. Návrhy na doplnění dokazování (výslech svědků či soupis veřejných zakázek) měl žalobce na výzvu správce daně předložit již v řízení daňovém, což neučinil zcela vědomě, neboť uvedl, že svá tvrzení dokládat nebude, neboť je považuje za prokázané.*“ se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Krajský soud také správně neshledal pochybení v postupu správních orgánů, které neprovedly dokazování výsledky blíže v daňovém řízení neoznačených svědků; povinnost vyzývat stěžovatelku k jejich specifikaci (uvedením jména, příjmení, kontaktní adresy a skutečností, k nimž mají být svědci vyslechnuti) správním orgánům nesvědčila. Ani závěru krajského soudu, že „*[v]ěškeré důkazy, které žalobce správci daně předložil, byly provedeny a řádně zhodnoceny v rozhodnutí*“ tudíž není co vytknout.

[28] Jedná-li se o namítané důkazy výsledky svědků k prokázání opodstatněnosti zúčtování dohadné položky aktivní v roce 2010 uplatněné v žalobě, tyto stěžovatelka v žalobě označila opět pouze obecně (bez uvedení jména, příjmení svědků, kontaktních adres i bez uvedení konkrétních skutečností, k nimž mají být tito svědci vyslechnuti) a tento obecný návrh na dokazování neupřesnila ani při jednání krajského soudu. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud takto obecně navržené důkazy nepřipustil.

[29] Nadto další dokazování, které mělo jednak potvrdit provedení činností Ing. Z. M. v roce 2010 podle pozdější ze smluv a také okolnosti, pro které byla dohadná položka aktivní zúčtována až v roce 2010, kdy již žádné plnění mezi stěžovatelkou a Casta a.s. nebylo poskytnuto, nemohlo na závěrech krajského soudu, jimiž přitakal žalovanému, ničeho změnit. Jak již výše uvedeno, k neuznání nákladů ve výši 1.020.000 Kč došlo nikoliv proto, že by bylo zpochybněno, že ing. M. určité činnosti pro stěžovatelku vykonával, nýbrž prvořadě z důvodu, že jedno plnění jím uskutečněné bylo účtováno dvakrát. Pokud jde o dohadnou položku aktivní ve výši 800.000 Kč, za předpokladu, že byla zpochybněna důvodnost a opodstatněnost její tvorby v roce 2008, důkazy směřující k tomu, že mezi smluvními stranami smlouvy o dílo, k níž se tato dohadná položka vztahovala, probíhala jednání o účtování části ceny díla, resp. ceny tvrzených víceprací ještě v roce 2010, nemohla mít na uvedený závěr jakýkoliv vliv.

[30] Opodstatněnou neshledal kasační soud ani námitku, že se krajský soud nevyjádřil k tvrzení, že neuznání dohadné položky aktivní do nákladů roku 2010 vede k dvojitmu zdanění týchž příjmů. Jakkoliv se krajský soud v napadeném rozsudku touto výtkou výslovně nezabýval, nelze jen z toho dovozovat nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Krajský soud podrobně rozvedl důvody, pro které považuje za správný postup správních orgánů, jež neuznaly tuto dohadnou položku jako položku opravňující snížit výsledek hospodaření v roce 2010. Především poukázal na skutečnost, že k pochybení došlo již při tvorbě této dohadné položky aktivní,

pokračování

jakož i na základě jakých podkladů a z jakých důvodů tento závěr přijal a ve svém důsledku takto implicitně vyjádřil, že uvedená stěžovatelčina námitka nemůže obstát. Neprokázala-li stěžovatelka, jíž v tomto ohledu důkazní břemeno svědčilo, že byly předpoklady pro tvorbu dohadné položky aktivní, onen důsledek spočívající v tvrzeném „dvojí zdanění“ lze přičítat pouze stěžovateli samotné, aniž to mohly správní orgány při svém rozhodování jakkoliv zohlednit. Ani pro uvedené napadený rozsudek nepřezkoumatelností netrpí.

[31] Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelčinou námitkou o nesprávném právním posouzení podmínek odůvodňujících tvorbu dohadné položky aktivní ve výši 800.000 Kč krajským soudem i žalovaným.

[32] Podle § 23 odst. 1, část věty před středníkem, zákona o daních z příjmů, *je základem daně 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.* Podle odst. 2 písm. a) věty první téhož ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření. Konečně podle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu - tím je zákon o účetnictví.

[33] Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.* Podle § 4 odst. 8 téhož zákona, *účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účetní osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.* Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Řádná účetní závěrka se přitom zpravidla sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví).

[34] Účtování o dlouhodobých pohledávkách (se splatností delší než jeden rok), a v rámci toho mimo jiné o dohadných položkách aktivních, jimiž jsou pohledávky, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše, upravuje § 10 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dohadné položky (aktivní) jsou odhadem příštích výnosů, který však musí být založen na výpočtu podloženém reálným základem založeném na kvalifikovaném odhadu, který je co nejvíce podložen, nikoliv nahodilou (resp. v čase proměnlivou, jak tomu byla v souzené věci) úvahou. Je tomu tak proto, že dohadné položky ovlivňují výsledek hospodaření (viz odst. [32]), který by neměl být odhadem zkeslen. Současně je třeba zdůraznit, že při tvorbě dohadné položky aktivní musí mít účetní jednotka jistotu, že na výnos (byť ve výši stanovené odhadem) jí v následujícím účetním období vznikne skutečný nárok. Tak tomu však v nyní posuzované věci nebylo.

[35] Nejvyšší správní soud zde souhlasí s krajským soudem, že tvorba dohadné položky aktivní ve výši 800.000 Kč byla učiněna stěžovatelčinou „teoretickou úvahou“ a neměla reálný základ. Uvedená dohadná položka aktivní se měla vztahovat k zakázce „Komunikační propojení ulic Kosmonautova a Spojařů – Strakonice“. V napadeném rozhodnutí (srov. především strany 20 - 24) žalovaný srozumitelně vyložil, jak se postupně měnila argumentace stěžovatelky k tvorbě této dohadné položky (nejprve z důvodu víceprací provedených v roce 2008 v rozsahu 800.000 Kč, avšak nepředaných Casta a.s.; posléze z důvodu navýšení ceny díla o konstrukce zemních prací v rozsahu 500.000 Kč a do fakturace smluvené ceny díla ve výši 299.043,23 Kč a následně k pokrytí nákladů s přiměřeným ziskem k časovému srovnání nákladů a výnosů

středisek doprava a správa). Již jen uvedené svědčí o tom, že jakýkoliv reálný základ při tvorbě dohadné položky aktivní chyběl.

[36] Na tomto místě Nejvyšší správní soud především poukazuje na přiléhavé vysvětlení významu a povahy dohadných účtů, jak je vyložil žalovaný na straně 22 napadeného rozhodnutí. Správně také zdůraznil, že v posuzované věci bylo podle stěžovatelčiných tvrzení důvodem tvorby dohadné položky aktivní plnění podle smlouvy o dílo, v níž však byla sjednána pevná cena díla. Ve smlouvě byl také upraven mechanismus, kterým se má postupovat, pokud by vyvstala potřeba dalších finančních plnění v souvislosti s prováděným dílem (zvýšení ceny se přitom předpokládalo pouze z důvodů na straně objednatele Casta a.s., nikoliv z důvodů na straně dodavatele – stěžovatelky – viz čl. III odst. 3 a 4 uvedené smlouvy), a to cestou dodatku ke smlouvě o dílo uzavřeného nadto písemnou formou. Uvedený postup však stěžovatelka v řízení před správními orgány, ani před soudem netvrdila. Naopak tvrdila, že tvorbu této dohadné položky odůvodňovaly vícepráce, které měly spočívat v nákladech na odvoz zeminy, nadto v době tvorby dohadné položky (v roce 2008) již provedených (u nichž tudíž musel být znám nejen rozsah, ale i cena; nešlo tudíž o žádný odhad). V takovém případě však byla (nebo měla) být zahrnuta jejich cena do smlouvy o dílo, a to tím spíše, že k podpisu této smlouvy došlo až 21. 1. 2009, tedy poté, co byla dohadná položka aktivní vytvořena. Zcela nelogické je i stěžovatelčino tvrzení, že součástí dohadné položky aktivní byla částka doplatku ceny díla (v rozsahu 299.043,23 Kč), neboť v roce 2008, kdy k její tvorbě došlo, stěžovatelka nemohla bez dalšího předpokládat, že v roce 2009 budou provedeny práce pouze v rozsahu 2.876.924,21 Kč, nikoliv v rozsahu rozdílu celkové ceny díla (5.471.538,80 Kč) a k 31. 12. 2008 prokazatelně vyúčtovaných prací (2.295.571,36 Kč), když celé dílo mělo být dokončeno právě v roce 2009. Jinými slovy o tom, že v roce 2009 nedojde ke splnění celého předmětu smlouvy o dílo, včetně finančního vypořádání (tj. doúčtování celé sjednané ceny díla v částce 3.175.967,44 Kč) způsobem dohodnutým ve smlouvě, nemohla mít stěžovatelka povědomí již v roce 2008.

[37] Stejně tak i část dohadné položky aktivní v rozsahu 500.000 Kč, pokud by měla reálný základ (plnění za navýšení konstrukcí kameniva v roce 2008), musela být co do výše známa, nehledě na to, zda cena tohoto plnění byla vyúčtována či nikoliv, tudíž nebyl důvod pro tvorbu dohadné položky aktivní, tj. stanovení výše této pohledávky odhadem (viz opět § 10 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

[38] Všechny uvedené skutečnosti, stejně jako ve správním řízení vzájemně si odporující údaje o tom, za jakých okolností a na základě jakých skutečností vlastně došlo k tvorbě uvedené dohadné položky aktivní, a o tom, že o doúčtování ceny díla smluvní strany jednaly ještě v roce 2010, nasvědčují závěru, že stěžovatelka pochybila již při tvorbě dohadné položky. Toto pochybení, jež se projevilo při doměření daně v návaznosti na daňovou kontrolu příjmů v roce 2010, nebylo možno zhojit ani provedením doplňujícího dokazování. Krajský soud tudíž nepochybil, nepřipustil-li další dokazování stěžovatelkou navržené v žalobě k otázce, že smluvní strany smlouvy o dílo jednaly o doplatku ceny prací ještě v roce 2010 (viz strana 11 napadeného rozsudku).

[39] Nad rámec právě uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že i kdyby teoreticky byla tvorba dohadné položky aktivní v roce 2008 opodstatněná (což bylo výše uvedeným vyloučeno), měla být rozpuštěna v roce 2009, s nímž měla věcnou a časovou souvislost. Ke stejným závěrům postupně dospěl žalovaný i krajský soud, přitom odlišný názor stěžovatelky se v řízení nepotvrdil.

[40] Výtka směřující k úvaze krajského soudu, který v rozsudku dovodil, že „*vytvoření položky vícepráce(...) proběhlo mezi dvěma ze tří statutárních orgánů žalobce (...) a Casta a.s. jako objednatele*“ nemá



pokračování

žádné procesní vyústění, proto je zcela nadbytečné se jí nyní zabývat; na posouzení věci nemá tato úvaha krajského soud vliv. Je však vhodné poukázat na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ze skutečnosti, že dva ze tří jednatelů stěžovatelky jsou současně členy statutárního orgánu Casta a.s., usuzoval na propojení obou těchto obchodních společností ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz první odstavec na straně 21 napadeného rozhodnutí). Tento jeho závěr je zcela správný.

## VI.

[41] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů nepřisvědčil žádné z kasačních námitek, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, jenž byl účastníkem v řízení úspěšným, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2018

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu