

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: I. S., a. s.,** zastoupen JUDr. Stanislavem Flaškou, advokátem, se sídlem Žižkova 12, České Budějovice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 2. 2004, č. j. 10 Ca 188/2003 - 75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Písku dne 20. 1. 2003, pod č. j. 3828/03/097910, byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 1 040 130 Kč z nově stanoveného základu daně ve výši 2 667 000 Kč.

K odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí rozhodlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 2. 9. 2003, č. j. 2964/120/2003, tak, že odvolání zamítlo. Odvolací správní orgán shledal správným závěr správního orgánu I. stupně, že předání a převzetí stavebního díla „R. s. M. P.“, které pro objednavatele společnost M., spol. s r. o., žalobce prováděl na základě smlouvy o dílo, se uskutečnilo nikoliv v roce 2000, kdy byla žalobcem vystavena konečná faktura, nýbrž již v roce 1997, a že se tudíž k účetnímu a zdaňovacímu období tohoto roku váží žalobcovy výnosy v částce 10 653 261 Kč, jakož i správcem daně zohledněné náklady ve výši 7 850 292,10 Kč k uvedeným výnosům se vztahující.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který o ní rozhodl rozsudkem ze dne 4. 2. 2004, č. j. 10 Ca 188/2003 - 75, tak, že ji zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud poukázal na to, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný podrobně zabýval jak důkazními prostředky předkládanými žalobcem, tak důkazními prostředky, které správce daně získal na základě součinnosti se Stavebním úřadem v Protivíně. Důkazy pak byly v průběhu daňového řízení hodnoceny v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. podle zásady volného hodnocení důkazů, která je nutnou podmínkou pro posouzení, zda a které konkrétní důkazní prostředky se stanou důkazem. Rovněž krajský soud vyšel z toho, že ze zjišťovacích protokolů a ze soupisu provedených prací a dokladů o fakturaci záloh, k protokolu přiložených, bylo ověřeno, že převážná část prací proběhla již v roce 1997, neboť za práce uvedené na zjišťovacích protokolech označených čísly 1 - 9 byla žalobcem v roce 2000 vystavena konečná faktura číslo 13 500 zohledňující, že již v roce 1997 byly objednateli díla fakturovány zálohy v celkové výši 10 653 261 Kč. Neztotožnil se tedy s tvrzeními žalobce, že dotčené stavební dílo bylo dokončeno a předáno až v roce 2000, jak žalobce dokládal odkazy na smlouvu o dílo, zejména pak na její osmý dodatek, přičemž zdůraznil, že rozhodné není smluvní ujednání, ale zjištění, kdy zkolaudované dílo bylo, byť s nedodělky jeho užívání nebránící, zhotovitelem odevzdáno objednateli a objednatelem bez námitek převzato. Důkazem, že se tak stalo, je kolaudační řízení, završené vydáním kolaudačního rozhodnutí. S přihlédnutím k tomu, že pro daňové řízení je směrodatným podkladem skutečný obsah činnosti nebo příslušných úkonů daňových subjektů, nesdílel krajský soud právní názor vyslovený v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ve věci sp. zn. 31 Ca 68/98, jehož se žalobce dovolával, a který zjevně upřednostňuje formálně-právní stav před skutečností.

Krajský soud souhlasil se žalovaným v tom, že pokud by i v případě nedodělků a závad užívání stavby jinak nebránících neměl příjem za realizované dílo vstupovat do základu daně v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti, pak by se jednalo o situaci, která by umožňovala účelově se vyhýbat placení daně a příjmů. Aplikováno na případ žalobce, který tvrdí, že kompletní dílo v důsledku platební neschopnosti objednatele nebylo nikdy řádně dokončeno, by to pak znamenalo, že příjem za stavbu rehabilitačního střediska M. by nejenom v roce 1997, ale ani v roce 2000, a ani v dalších letech nemusel zahrnovat do základu daně.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že by žalovaný, uznává-li jako důkaz předání účelový zápis z kolaudačního řízení, měl také vycházet z potvrzených soupisů prací k této době se vztahujících, ze kterých je zřejmé, že prostavěno bylo pouze 8 528 876 Kč. Je tomu tak proto, že zdaňovacím obdobím je celý rok 1997. Podle zjišťovacího protokolu č. 9 žalobcem jako zhotovitelem vykazované a objednatelem odsouhlasené rozpočtové náklady, od zahájení stavby do konce sledovaného měsíce, tj. května - června 1997 (neboť takto je konec sledovaného období na listině označen), činily 10 653 261 Kč. Tato částka je také s odvoláním se na zjišťovací protokoly uvedena v konečné faktuře s tím, že byla zaplacena na zálohách. Z této částky pak vychází dodatečný platební výměr, zohledňující zjištění, že výnosy v této částce a náklady ve výši 7 850 292,10 Kč, rovnající se výši nedokončené výroby ke dni 31. 12. 1997, se vztahují ke zdaňovacímu období roku 1997.

Pro všechny uvedené skutečnosti krajský soud neshledal důvod, pro který by měl jako nezákonné zrušit rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející dodatečný platební výměr, kterým odkazem na zásadu, že náklady a výnosy se pro zjištění základu daně z příjmů zásadně zahrnují do toho zdaňovacího období, s nímž věcně a časově souvisejí, vyjádřeno v ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zvýšil žalobci za zdaňovací období roku 1997 výnosy a náklady o uvedené částky. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v plném rozsahu zamítnuta.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) dne 27. 2. 2004 kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že rozhodující soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se okamžiku zdanitelného plnění v návaznosti na uzavřenou smlouvu o dílo a na ukončení platnosti této smlouvy. Stěžovatel s ohledem na text uzavřené a ve spisu založené smlouvy o dílo mezi ním a investorem stavby se domnívá, že okamžik zdanitelného plnění nastal v okamžiku ukončení platnosti smlouvy a nikoliv v okamžiku první částečné kolaudace objektu v roce 1997. V tomto směru opětovně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 1. 1999, č. j. 31 Ca 68/98 - 15, který zastává názor shodný s názorem stěžovatele. Názor krajského soudu, že dílo bylo řádně dokončeno nikoliv podle smlouvy o dílo, nýbrž tak, jak vyvozuje soud, podle názoru stěžovatele zcela potírá základní zásadu ve smluvních vztazích se uplatňující již v římském právu a následně i zásadu, že dílo musí být dokončeno řádně a včas. Nerespektování výše uvedené smlouvy krajský soud výrazně zasáhl do smluvní volnosti subjektu uzavírajícího smlouvu o dílo, tj. stěžovatele.

Pokud krajský soud vyvozuje závěr, že k předání dotčeného stavebního díla došlo v roce 1997, zastává stěžovatel názor, že soud v tomto směru neprovedl dostatečné zjištění, zda dílo, které bylo zkolaudované byť jen částečně, bylo řádně dokončené v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku. Podle zjišťovacích protokolů o provedených stavebních pracích č. 8, 9, 10 a 11, které obsahují soupisy provedených prací za období březen - červen 1997 a leden - červenec 1998 a listopad 1998 podle stěžovatele zcela jednoznačně vyplývá, že v uvedených měsících byly prováděny práce na díle, byť částečně zkolaudovaném, což jen potvrzuje oprávněnost jeho tvrzení, že dílo bylo dokončeno později, než bylo „částečně kolaudováno“. K 21. 1. 1999 přitom objednatel dlužil stěžovateli celkem částku 2 328 754 Kč, a toto prodlení objednatele dávalo stěžovateli právo posunout termín dokončení díla. Stěžovatel dále poukazuje na to, že krajský soud připouští skutečnost, že dílo řádně dokončené nebylo, neboť mělo vady, a stěžovatel se v tomto směru domnívá, že prioritu při posuzování dané problematiky má opět uzavřená smlouva o dílo. Teprve jejím naplněním, případně její úpravou (písemnou), lze rozhodovat o okamžiku zdanitelného plnění souvisejícího i s konečným vyúčtováním ceny díla následně i příslušným zdaněním daní z příjmů právnických osob. Přijetím tohoto závěru (dílo bylo dokončeno resp. platnost uzavřené smlouvy byla ukončena v roce 2000) by bylo možno vyjít z toho, že ze strany stěžovatele bylo pro účely daně z příjmů právnických osob účtováno správně, tzn., že výnosy dle zjišťovacích protokolů v částce 10 653 261 Kč a náklady ve výši 7 850 292,10 Kč se vztahují nikoliv k 31. 12. 1997, nýbrž ke dni 31. 12. 2000. Podle názoru stěžovatele nelze klást rovnítko mezi kolaudačním řízením a splněním povinnosti řádně a včas dokončit dílo podle uzavřené smlouvy o dílo a s tím související úhrady ceny za dílo a plněním daňových povinností, jak se jeví z odůvodnění rozsudku krajského soudu. Dílo podle stěžovatele může být zkolaudováno, nicméně nemusí být řádně dokončeno. Závěrem stěžovatel uvedl, že i neprovedením jím navržených důkazů krajský soud jej poškodil, neboť neprovedení navržených důkazů přispělo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel uvádí námitky, které jsou shodné s námitkami vznesenými v žalobě podané ke krajskému soudu, žalovaný z tohoto důvodu odkazuje na své vyjádření k podané žalobě, kde se s námitkami stěžovatele vypořádal, a na své rozhodnutí ve věci, kde je podrobně popsán průběh daňového řízení před správcem daně. Žalovaný dále zdůraznil, že nerespektováním věcné a časové souvislosti stěžovatel porušil ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Dále uvedl, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je zastřen stavem formálně-právním a liší se od něho, z čehož vyplývá, že správce daně, bez ohledu na smluvní ujednání, vychází ze skutečného stavu. Tak je tomu i v případě, kdy bylo sjednáno předání kompletně zhotoveného díla, avšak ve skutečnosti dochází k řadě dílčích plnění. Je-li tedy dílo, třeba i nehotové, zkolaudováno a lze je tedy objednatelem využívat v souladu s kolaudačním rozhodnutím, je nutno dovodit, že k předání díla, resp. dílčímu plnění, došlo. V daném případě jak správce daně, tak žalovaný vycházeli nejen z uzavřené smlouvy o dílo a ustanovení obchodního zákoníku, ale i ze shromážděných důkazů, které jak skutečné předání a převzetí díla, tak i vůli smluvních stran v dané fázi realizace dílo předat a převzít, prokazují, a proto zcela v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. dovodili, že stěžovatel porušil zásadu tzv. věcné a časové souvislosti. Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti výslovně uplatnil stížnostní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

S ohledem na námitky stěžovatele, které se již v řízení o žalobě shodovaly s námitkami vznesenými v kasační stížnosti, krajský soud posuzoval otázku, zda výnosy ve výši 10 653 261 Kč za provedené práce na stavbě rehabilitačního střediska společnosti M. stěžovatelem realizované na podkladě smlouvy o dílo, se vztahují k účetnímu a zdaňovacímu období roku 1997, jak z podkladů shromážděných v průběhu řízení dovodil správce daně a následně i žalovaný, či zda měly být tyto výnosy a korespondující náklady vztaženy až ke zdaňovacímu období roku 2000, jak opakovaně stěžovatel namítal poukazem na skutečnost, že právě v tomto roce byl smluvní vztah mezi účastníky předmětné smlouvy ukončen pro nedostatek financí objednatele na kompletní dokončení díla.

Pokud se stěžovatel dovolával obsahu smlouvy o dílo, krajský soud správně poukázal na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož se při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy jen skutečný stav. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že rozhodné není smluvní ujednání, ale zjištění, kdy zkolaudované dílo bylo, byť s nedodělky jeho užívání nebránící, zhotovitelem odevzdáno objednateli a objednatelem

bez námitek převzato. Důkazem, že se tak stalo, je kolaudační řízení, završené vydáním kolaudačního rozhodnutí. Poukazuje-li stěžovatel v kasační stížnosti opětovně na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ve věci sp. zn. 31 Ca 68/98, je na místě především uvést, že v uváděné věci bylo rozhodováno o dani z přidané hodnoty podle zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nikoliv o dani z příjmů. S ohledem na odlišnost právní úpravy daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (podle § 9 odst. 1 písm. f/ zákona č. 588/1992 Sb., se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo nebo jeho dílčí části zaplacením nebo převzetím a předáním díla, a to tím dnem, který nastane dříve, zatímco zákon č. 586/1992 Sb. ve svém § 23 vychází z hospodářského výsledku, případně z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž okolnosti smluvního ujednání vůbec nebere v potaz) je proto poukaz stěžovatele na uvedený rozsudek zcela nepřípadný. Nutno přitom zdůraznit, že pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům si zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. zda bude uzavřena smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce apod.), veřejnoprávní předpisy daňové nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit. Pokud § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. stanoví, že základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, nutno vyjít z toho, že náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž věcně a časově souvisí. Tímto obdobím byl v posuzované věci rok 1997, kdy byla provedena kolaudace stavby, přičemž bylo prokázáno, že výnosy v částce 10 653 261 Kč se váží nikoliv k účetnímu a zdaňovacímu období roku 2000, jak z toho vycházel stěžovatel, nýbrž ke zdaňovacímu období roku 1997. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že stěžovatel nerespektováním věcné a časové souvislosti zkrátil daň za zdaňovací období roku 1997.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že právní otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, protože však z obsahu spisu nevyplývá, že by nějaké náklady uplatnil, bylo rozhodnuto tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. dubna 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu