



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **LESING plus, spol. s r.o.**, IČ 49197339, sídlem Chrástecká 2601/5, 301 00 Plzeň
zastoupená advokátem JUDr. Mgr. Martinem Horákem, sídlem Bezručova 153/9, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43460/18/5200-11434-707700,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43460/ 18/5200-11434-707700 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný zamítl

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 5. 2. 2018, č. j. 184419/18/2301-51522-402739. Tímto prvoinstančním rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 63 270 Kč a dle § 143 odst. 1 daňového řádu byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 2 580 607 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 460 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně napadenému rozhodnutí vytýkala nesprávnost a nezákonnost, a to zejména z důvodu nesprávného posouzení vzniku výnosu a okamžiku jeho zdanění. Žalobkyně tvrdila, že výnos vzniká průběžně, tak jak jsou zhotovitelem předávány odsouhlasené části provedených prací, ze kterých objednatel získává užitky. Žalovaný byl naopak názoru, že výnos u dlouhodobého díla vzniká vždy až po finálním předání celého díla, tedy v roce, kdy zhotovitel dílo dokončil a předal objednateli (viz např. bod [43] napadeného rozhodnutí), a proto všechny dílčí platby v předešlých letech jsou výhradně zálohami.
3. České účetní předpisy neobsahují definici základních účetních pojmů. Základní zásadou při porovnávání nákladů a výnosů je jejich časová a věcná souvislost. Časová souvislost je dána dnem, kdy náklad a výnos vzniká. Věcná souvislost je dána např. zakázkou (obchodním případem), na kterou tyto náklady a výnosy vznikají. V případě výnosů, které jsou spojené s hlavní výdělečnou činností účetní jednotky, je výnosu dosaženo v okamžiku, kdy přecházejí podstatné užitky a rizika spojená s prodávajícím aktivem nebo poskytovanou službou z prodávajícího na kupujícího. Vznik výnosu je doprovázen přiřazením odpovídajících nákladů. Porovnáním těchto výnosů a nákladů vzniká hospodářský výsledek.
4. České účetní předpisy neobsahují žádnou metodiku pro vykazování výnosů z dlouhodobých zakázek. Účetní jednotky musí proto zvolit takové účetní metody, aby byl naplněn vrcholový cíl účetnictví podle zákona o účetnictví, tj. aby „účetní závěrka ... *podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí*“ (ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví).
5. Za rozhodující při řešení účetní problematiky považovala žalobkyně předmět plnění díla a platební (fakturační) podmínky. Předmětem plnění byly přípravné práce při budování komunikace u zakázky 141621 a pokládka potrubí u zakázky 142871. U obou zakázek vystupovala žalobkyně v pozici zhotovitele díla.
6. Správce daně při daňové kontrole zahájené v březnu 2017, týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, vyloučil u zakázek 141621 a 142871 veškeré výnosy a stanovil daňovou povinnost vyplývající z těchto zakázek tak, aby v roce 2014 neovlivnily zmíněné zakázky hospodářský výsledek, potažmo daňový základ, a aby účetně byly přijaté platby vztahující se ke skutečně odvedeným (a objednatelům odsouhlaseným) pracím na těchto zakázkách evidovány jako zálohy dle § 2611 občanského zákoníku a zaúčtované náklady evidovány jako nedokončená výroba. Dle názoru

žalovaného šlo o dílčí financování, které není důvodem pro účtování výnosu. Právo na vznik a účtování výnosu u smlouvy o dílo bylo dle žalovaného podmíněno předáním díla, či jeho části, od kterého se odvíjí přechod vlastnického práva a přechází na objednatele nebezpečí škody. Protože dle žalovaného k této skutečnosti u předmětných zakázek nedošlo, nemohlo dojít ke vzniku a účtování výnosu a navazujících účetních a daňových souvislostí. V průběhu zakázky nevznikl hospodářský výsledek a na něj navazující daňový základ.

7. Výchozí moment pro žalobkyní použitý způsob účtování lze nalézt ve smluvním ujednání obou smluv o dílo, v nichž byl vytvořen předpoklad pro průběžnou fakturaci díla na základě provedených a smluvními stranami odsouhlasených pracovních činností. Obě smlouvy o dílo v předmětu plnění popisují obsah a rozsah prováděných prací. Jednalo se o práce, které svým charakterem patřily mezi stavební činnosti dlouhodobého charakteru. Z účetního pohledu vznikla základní otázka, kdy mohl objednatel realizovat prospěch z plnění (přechod užitku a případných rizik), které mu bylo průběžně poskytováno.
8. Podle žalobkyně objednatel v každé chvíli prováděné práce bere z věci užitek, a to bez ohledu na to, zda mu je zhotovitel formálně předá či nikoli. Na práce, které byly provedeny, může kdykoliv navázat, a to i v případě, že by došlo z libovolného důvodu k okamžitému ukončení smluvní spolupráce mezi objednatelem a zhotovitelem. Obdobně v případě ekonomických problémů objednatele je vyloučené, aby si zhotovitel dosud provedené dílo ponechal a použil na plnění jinému zákazníkovi. Tento specifický charakter zakázky znamená, že výnos vzniká průběžně při plnění konkrétních částí díla.
9. Dílo bylo pod průběžnou kontrolou objednatele, který pravidelně odsouhlasoval provedené práce. Způsob provádění díla, jeho realizace a průběžná kontrola objednatelem (zjišťovací protokoly, odsouhlasení prací) byly základním předpokladem pro vznik výnosu ve lhůtách, které byly smluvními stranami dohodnuty a odsouhlaseny. Oprávněnost žalobkyní zvoleného postupu bylo možno dovodit i rozбором přechodu vlastnického práva ve smyslu občanského zákoníku.
10. Žalovaný ve své argumentaci nezdůvodnil, proč dle jeho názoru přechází všechna rizika až předáním a převzetím celého díla a souběžně s tím vzniká jediný výnos. Žalobkyně měla naopak za to, že objednatel může kdykoliv v průběhu zhotovování díla reklamovat jím zjištěné vady na díle zhotoviteli a ten je povinen je hned odstranit a nemusí čekat až na finální předání díla a odstraňovat vady po něm. Navíc je obvyklé, že objednatel odmítne zhotoviteli bez oboustranně potvrzeného soupisu prací a dodávek materiálu uhradit dílčí fakturu v případě, že u dodaných prací nebo materiálu existují vady. Soupis prací a objednávek tak vlastně tvoří dílčí předávací protokol, na základě kterého si objednatel převezme od zhotovitele konkrétní část dokončeného díla.
11. Žalovaný ve svých úvahách zpochybnil průběžný výnos a reklasifikoval jej na zálohu. V případě sporných zakázek bylo prokázáno a správcem daně odsouhlaseno, že soupis prací potvrzoval již provedené a odsouhlasené práce. Finanční částka, která byla zaplacená, jednoznačně pokrývala činnost, která již byla provedena v minulosti. V žádném případě se nejednalo o zálohu, která sloužila k pokrytí plnění, která se uskuteční teprve v budoucnosti. Ani věcně se tedy nemohlo jednat o zálohu, nýbrž o úplatu za plnění, která výhradně pokrývá již provedené práce, která tedy má být v účetnictví vykázána jako

výnos.

12. Žalovaný u zakázky 142871 ve smlouvě o dílo zpochybňoval smluvní ujednání a snažil se ho vykládat tak, že se jednalo o zálohu. Smluvní strany měly jednoznačně za to, že pokud by docházelo k prodlení v platbách objednatele, může zhotovitel přikročit k přerušení prací a požadovat zálohu. V průběhu realizace díla však tato situace nikdy nevznikla, tudíž nebyla využita.
13. Nebylo možno použít ani argument aplikací § 2611 občanského zákoníku. Právě z jeho znění vyplývá to, co je v paragrafovém znění uvedeno v sousloví „část odměny“. Část odměny není zálohou ani obdobným institutem. Část odměny má pokrýt právě to, co je výsledkem činnosti, za kterou je odměna poskytnuta. Jelikož smluvní ujednání umožňovalo vyplácet odměnu po částech, vznikal průběžně v čase výnos a tomu odpovídající hospodářský výsledek, který odrážel aktuální situaci v předmětných zakázkách.
14. Argumentace žalovaného byla postavena na předpokladu, že výnosy ze smluv o dílo (dlouhodobých zakázek) vznikají výhradně až po jeho dokončení a *„každá zakázka by se měla projevit ve výsledku hospodaření až v roce jejího dokončení (realizace)“*, a případné průběžné vykazování výnosů (a souvisejících nákladů) nezajišťuje věrný a poctivý obraz skutečnosti pro rozhodování externích uživatelů. Žalobkyně tento závěr považovala za nepodložený a rozporný s nejlepší účetní praxí, kdy k tomu odkazovala na názory vyjádřené Komorou auditorů České republiky.
15. Žalovaný z podstaty věci nemůže při řešení daňových sporů, u kterých je meritem účetní zobrazení sporné transakce, objektivně zhodnotit pohled externích uživatelů. Současně i názor žalovaného o nevhodnosti průběžného vykazování výnosů ze smluv o dílo nemá oporu v judikatuře. Byť rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 154/2016-50 a rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 29/2011 neřeší přímo problematiku průběžného účtování výnosů u smluv o dílo a dlouhodobých zakázek, v rámci řešených sporů soudy ani jednou užití této účetní metody nerozporovaly a považovaly ji za běžnou účetní praxi.
16. Dále žalobkyně poukázala na právní jistotu daňových subjektů, kdy výše uvedený názor správce daně byl naprosto ojedinělý a neměl oporu v žádném konkrétním právním předpisu, vyhlášce, metodickém pokynu či soudním rozhodnutí. Účetní praxe využívá desítky let právě model, který byl použit žalobkyní a odpovídá účetně správní praxi. V rámci daňové kontroly byl správci daně předložen znalecký posudek č. 112/01/2017, který potvrzoval, osvědčoval a posílil účetní postup, který byl zvolen žalobkyní při účtování sporovaných zakázek. V části, která se zabývala obdobím vzniku výnosu, bylo účtování odsouhlaseno a potvrzeno (str. 18 znaleckého posudku).
17. V závěrečné části žaloby žalobkyně především konstatovala, že průběžné vykazování zakázek v čase zajišťuje i průběžné odvádění daňových povinností do státního rozpočtu, a pro stát je průběžné vykazování výnosu u dlouhodobých zakázek nejen transparentnější, ale i bezpečnější. Bezpečnější je z toho důvodu, jelikož při postupu prováděném žalobkyní, ale i celým stavebním odvětvím, jsou výnosy vykazovány a zdaňovány průběžně a tudíž i dříve než při postupu, prosazovaném v tomto případě žalovaným, který vykazování a

zdaňování výnosů situoval až na konec zakázky. Žalobkyně se obsáhle dovolávala ustálené účetní a daňové praxe.

18. Žalobkyně konečně nesouhlasila s odkazy žalovaného na rozhodnutí správních soudů. Žalovaný v předcházejícím daňovém řízení při své argumentaci použil rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 29/2011. Stěžejní v samotném judikátu byl fakt, že daňový subjekt, správce daně, ani soud nerozporovali průběžný vznik výnosů a nákladů v kontrolovaném období. Z uvedeného bylo zřejmé, že se jednalo o zažitou praxi. Kdyby platil názor, který zastával žalovaný, nevznikal by z obchodních transakcí hospodářský výsledek, ale veškeré účetní případy by se zobrazovaly v režimu záloh. Právě tento judikát, použitý žalovaným jako argument, svědčil opaku, a to ve prospěch postupů používaných žalobkyní. Žalovaný rovněž užil jako oporu pro svůj postup rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 72/2006-58, který však byl dle názoru žalobkyně nepoužitelný, protože řešil jednorázový akt předání věci ve vztahu ke kupní smlouvě a nikoliv v rámci smlouvy o dílo, když v dané věci spojoval vznik výnosu s přechodem vlastnictví. V současném sporu ovšem nedošlo nikdy ke změně vlastnictví a jednalo se o postupné vytváření díla, a s tím související fakturaci. Judikát tedy dle žalobkyně řešil zcela rozdílnou situaci.
19. Žalobkyně ze všech shora uvedených důvodů navrhla, aby soud napadené i prvoinstanční rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost k náhradě nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky byly shodné s odvolacími. S odkazem na bohatou judikaturu správních soudů a Ústavního soudu nepovažoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se v intencích této relevantní judikatury přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami, správní úvaha žalovaného logicky navazovala na skutková zjištění, z nichž žalovaný při rozhodnutí o odvolání vycházel, a důkazy byly hodnoceny jednotlivě i v jejich souvislostech. Skutečnost, že žalovaný hodnotil důkazy rozdílně od žalobkyně, nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně (žalovaný), kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 65/2007-69 ze dne 19. 7. 2007).
21. Žalovaný se neztotožnil ani s věcnými námitkami žalobkyně. Citoval relevantní úpravu smluv o dílo v občanském zákoníku a setrval na závěru, že k okamžiku předání a převzetí díla nebo jeho části dle účetních předpisů dochází k uskutečnění účetního případu.
22. Z předloženého spisového materiálu vyplývalo, že žalobkyně zaúčtovala (dle názoru žalovaného nesprávně) změnu stavu nedokončené výroby ve výši 1 638 660 Kč (resp. 2 545 561 Kč), přičemž se jednalo o nedokončenou výrobu na stavebních zakázkách: 132801 - Skládka Kladno ve výši 124 870 Kč, kdy náklady ve výši 120 067 Kč byly navýšeny o předpokládaný zisk ze zakázky 4 %; 142821 - ČOV Nehasice ve výši 91 010 Kč, kdy náklady ve výši 87 510 Kč byly navýšeny o předpokládaný zisk ze zakázky 4 %; 141621 - R6 Bošov-Lubenec ve výši 2 223 998 Kč, byla zohledněna očekávaná ztráta ze zakázky ve

výši 17 %; 142871 - Skladová a administrativní budova Chrástany u Prahy ve výši 105 683 Kč, v ocenění zohledněn očekávaný zisk ze zakázky 4 %. Na zakázkách 132801 a 142821 nebylo průběžně o výnosech účtováno (neboť nebylo fakturováno odběratelům a v průběhu roku nedocházelo ke změně stavu zásob nedokončené výroby); v případě zakázek 141621 a 142871 žalobkyně účtovala o výnosech z těchto zakázek na základě dílčích, měsíčních faktur.

23. Klíčovým bylo v předmětné věci posouzení smluvních ujednání týkajících se předání a převzetí díla s vlivem na převod vlastnických práv a přechod rizika vzniku škody na dokončeném díle u zakázek 141621 a 142871. Z předložené smlouvy o dílo (ve znění dodatků), uzavřené mezi žalobkyní a společností EUROVIA CS, a.s., týkající se zakázky 141621 mimo jiné vyplývalo, že *„objednatel bude hradit dílo (pozn. žalovaného – toto je specifikováno v Čl. 2 smlouvy) postupně formou dílčího měsíčního plnění na základě soupisu provedených prací. Dílčím plněním se rozumí rozsah a cena skutečně provedených prací a dodávek uskutečněných zhotovitelem v běžném měsíci a zjištěných k 25. dni příslušného měsíce zjišťovacím protokolem potvrzeným objednatelem či jeho zástupcem“*. Odst. 8.4 smlouvy o dílo uváděl, že *„nebezpečí škody přechází na objednatele dnem převzetí díla nebo jeho části dnem převzetí v souladu s ustanovením § 2624 ObčZ“*, v Čl. 9 smlouvy o dílo (konkrétně v odstavci 9.1) bylo pak uvedeno, že *„Zhotovitel oznámí objednateli alespoň 10 dní před dokončením části nebo celého díla, kdy bude dílo, nebo jeho část připravena k převzetí.“*, a v odst. 9.2 této smlouvy bylo uvedeno, že *„dílo je dokončeno převzetím jeho poslední části a vydáním protokolu o převzetí prací objednatelem díla.“* Dle žalovaného odst. 5.2 této smlouvy řešil toliko průběžné financování zhotovovaného díla, nikoli jeho částečné předání a převzetí. Předání díla bylo řešeno v Čl. 9 této smlouvy, přičemž k částečnému (postupnému) předávání díla ve smyslu Čl. 9 smlouvy o dílo nedošlo, neboť k předání díla v celém jeho rozsahu došlo dne 30. 6. 2016 podpisem zápisu o předání a převzetí dokončené stavební akce. Na uvedené datum (tj. předání a převzetí díla) byl pak na základě odst. 8.4 smlouvy o dílo vázán okamžik přechodu nebezpečí vzniku škody. Podle § 2606 občanského zákoníku může k částečnému předání a převzetí díla, které je prováděno postupně, dojít za předpokladu, že lze jednotlivé stupně odlišit; pokud však bylo žalobkyní fakturováno na základě soupisu provedených prací pravidelně k 25. dni každého měsíce, podmínka odlišení jednotlivých stupňů nebyla naplněna.
24. K obdobnému závěru žalovaný dospěl také při posouzení smlouvy o dílo, týkající se zakázky 142871 (ve znění dodatku), uzavřené mezi společností Lesní Stavby, s.r.o. a žalobkyní. Čl. II této smlouvy stanovil *„předmět díla“*, v Čl. IV bylo uvedeno, že *„fakturace bude probíhat dle skutečně provedených prací“*. Čl. V smlouvy o dílo stanovil, že *„po odsouhlasení soupisu provedených prací vystaví zhotovitel objednateli fakturu (daňový doklad)“*, přičemž v dalším textu předmětného článku byl *„daňový doklad“* označen jako *„záloha“*. V Čl. V smlouvy o dílo bylo uvedeno, že *„hotové dílo bude předáno předávacím protokolem“*. Ze shora citovaných smluvních ujednání tedy vyplývalo, že odsouhlasený soupis provedených prací byl podkladem pro fakturaci, která byla v Čl. V této smlouvy označena také jako *„záloha“*, přičemž k předání a převzetí celého díla došlo dne 31. 1. 2015, tj. podpisem zápisu o předání a převzetí díla.
25. Žalovaný byl toho názoru, že ze shora specifikovaných smluv o dílo nelze dovozovat, že by odsouhlasením rozsahu provedených prací došlo ke splnění (byť dílčímu) dodávky, a že by na základě takového odsouhlasení vznikl nezpochybnitelný nárok na konečnou úhradu části splněného díla; předmětné zakázky tak bylo nutno považovat až do data jejich předání a převzetí za nedokončené dílo v celém rozsahu, a toto ve správném ocenění

vykazovat v rozvaze (§ 28 odst. 1 zákona o účetnictví). Fakturace v daném případě neprobíhala, resp. nebyla smluvně navázána na dokončení a předání jednotlivých ucelených dílčích celků, nýbrž probíhala na základě vzájemného odsouhlasení rozsahu provedených prací k 25. dni každého měsíce, a jako taková řešila pouze financování dlouhodobé zakázky. Skutečnost, že k převodu vlastnického práva a přechodu rizika vzniku škody na díle dochází podpisem předávacího protokolu, vyplývala také z odst. 8.4 smlouvy o dílo (zakázka 141621).

26. Námitku žalobkyně, že práce byly prováděny na pozemcích, u kterých zhotovitel nedisponoval vlastnickým právem (a veškeré stavební práce a zásahy byly z pohledu vlastnictví v každém okamžiku v rukou objednatele), žalovaný shledal nedůvodnou a nadto přímo rozpornou s odst. 8.4 dotčené smlouvy o dílo, neboť z daného smluvního ujednání vyplývalo, že k okamžiku podpisu předávacího protokolu dochází k převodu díla do majetkové sféry objednatele, i k přechodu rizika vzniku škody na objednatele.
27. Žalovaný dále k námitkám žalobkyně uvedl, že předmětem účetnictví je především majetek, závazky, náklady a výnosy, účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, se kterým věcně a časově souvisejí (akruální princip). Jednou z oblastí, kdy je nutno tento princip respektovat, je nedokončená výroba, neboť jsou vynakládány náklady na zhotovení díla, jež bude vyfakturováno a zahrnuto do zdanitelných výnosů až po splnění sjednané dodávky. Při respektování věcné a časové souvislosti musí účetní jednotka příslušné náklady a výnosy k zakázce důsledně párovat, a příslušné výnosy a náklady zahrnout do výsledku hospodaření zásadně ve stejném období; respektování věcné a časové souvislosti ostatně vyplývá i z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k již výše uvedenému se žalovaný s názorem žalobkyně neztotožnil, neboť postup při účtování nedokončené výroby je účetními předpisy definován v § 24 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví a § 25 odst. 1 písm. d) a § 25 odst. 5 téhož zákona, dále v § 49 odst. 5 a § 9 vyhlášky a účetním standardu č. 019, a závěr správce daně (následně aprobovaný žalovaným) byl tudíž zcela souladným se zákonem o daních z příjmů i relevantními účetními předpisy.
28. Žalovaný rovněž považoval za nepřipadný odkaz žalobkyně na názor Komory auditorů, neboť žalobkyní citovaný dotaz se vztahoval k odlišné situaci. I obavy žalobkyně z dopadů rozhodnutí z hlediska běžné praxe žalovaný odmítl a nadále setrval na tom, že v dané věci je klíčové zejména posouzení smluvních ujednání vyplývajících z uzavřených smluv o dílo (viz výše).
29. Nedůvodnou shledal žalovaný rovněž námitku žalobkyně, týkající se irelevance judikatury Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 72/2006 a Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Afs 29/2011, neboť měl za to, že tyto rozsudky (potažmo z těchto rozsudků vyplývající obecné postuláty) byly v nyní posuzované věci zcela přílehlivé. Stran námitky žalobkyně, brojící proti hodnocení předloženého znaleckého posudku č. 112/01/2017, žalovaný odkázal na bod [71] napadeného rozhodnutí.
30. K návrhu na zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně žalovaný uvedl, že dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 2/2008-76 ze dne 24. 11. 2009 se platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně může zrušit jen tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Taková situace však v případě žalobkyně nenastala. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

31. Účastníci setrvali na svých tvrzeních. Žalobkyně dále uvedla, že výklad zastávaný žalovaným je v praxi neudržitelný z důvodu specifického charakteru stavebnictví, v němž jsou zakázky často realizovány i po dobu několika let. Za situace, v níž by stavební společnosti měly platit daň z příjmu až po dokončení zakázky (tj. po předání díla), by mohlo dojít k tomu, že v řadě případů by daň nebyla vůbec zaplacená, neboť je běžnou praxí, že po skončení díla k jeho předání vůbec nedojde z důvodu dlouhotrvajících soudních sporů. Žalobkyně má za to, že transparentnějším způsobem splnění daňové povinnosti je danění výnosů tak, jak vznikají.

V.

Posouzení věci soudem

32. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

VI.

Rozhodnutí soudu

33. Žaloba není důvodná.
34. Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, kdy vzniká výnos při realizaci dlouhodobého díla, zda až po finálním předání, či průběžně tak, jak je realizováno.
35. Podle § 3 odst. 1 věty první zákona o účetnictví platí, že *„účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, **do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.**“*
36. Obdobným způsobem stanoví i § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož *„základem 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.**“*
37. Právě citovaná ustanovení shodně vyjadřují tzv. akruální princip, podle něž *„mají být transakce zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Na základě akruálního principu se výsledek hospodaření zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (tedy na bázi peněžních toků). Účetní informace na akruální bázi lépe vystihují výkonost podniku než výsledek zjištěný na bázi peněžních toků.“* (Müllerová, L. a kol. Zákon o účetnictví. ASPI - účetní předpisy pro podnikatele s komentářem. ASPI, 2007, s. 7).
38. Při hledání odpovědi na spornou otázku, tj. kdy žalobkyni vznikl výnos při realizaci stavebních zakázek, je nezbytné vyjít z úpravy smlouvy o dílo v občanském zákoníku a

zároveň z konkrétních smluvních ujednání mezi žalobkyní a jejími zákazníky.

39. Klíčový význam má § 2604 občanského zákoníku, podle něhož *„dílo je provedeno, je-li dokončeno a předáno.“* Dané pravidlo je dále konkretizováno v § 2606 občanského zákoníku, který stanoví, že *„provádí-li se dílo postupně a lze-li jednotlivé stupně odlišit, může být předáno a převzato i po částech.“* Z právě citovaných ustanovení je zřejmé, že okamžik, k němuž dojde ke vzniku výnosu (tj. k provedení díla) je odvislý od způsobu, jakým smluvní strany ve smlouvě vymezí předmět díla, způsob jeho realizace a otázku jeho předání a převzetí. Ve smlouvě ze dne 20. 4. 2014 uzavřené mezi žalobkyní a společností EUROVIA CS, a. s. bylo dílo vymezeno v čl. 2 jako *„provedení zemních prací SO 101 km 83,3 KÚ, specifikovaných v projektové dokumentaci“*, v čl. 9 smlouvy, v němž je upraveno předání díla, se uvádí, *„dílo je dokončeno převzetím jeho poslední části vydáním protokolu o převzetí prací objednatelům díla.“* Na smlouvu ve znění jejích dodatků, jimiž byl rozšířen rozsah zemních prací, navazuje zápis o předání a převzetí dokončené stavební akce ze dne 30. 6. 2016, jehož předmětem je v bodě 1 dílo jako celek, tj. zemní práce v určitém úseku vozovky. Obdobná je konstrukce smluvní vztahu i ve smlouvě ze dne 20. 10. 2014, jejímž předmětem byla *„realizace zemních prací, vsaků, dešťové kanalizace na stavbě: „Skladová a administrativní budova vč. IS, zpevněných ploch a oplocení p. č. x, k. ú. Chrástany u Prahy.“* I v tomto případě v předávacím protokolu ze dne 31. 1. 2015 bylo předáno shora vymezené dílo jako celek.
40. Ve shodě se správními orgány má soud za to, že v nyní projednávané věci byly smlouvy formulovány způsobem, který neumožňuje odlišit jednotlivé stupně díla, zároveň v nich bylo výslovně ujednáno, že k předání a převzetí dochází u díla jako celku, čemuž odpovídají i předávací protokoly. K předání jednotlivých částí díla, které by znamenalo vznik výnosu a povinnost platit daň z příjmů průběžně, nedošlo. K tomu, aby mohlo dojít k průběžnému danění výnosů, jak požaduje žalobkyně, by musela nastat (hypotetická) situace, v níž by smlouva o dílo byla formulována tak, že při dílčí fakturaci dochází k předání a převzetí části díla a začínají běžet záruční lhůty na předanou dílčí část, teprve pak by bylo dílo částečně provedeno a odpovídající faktura by musela být zahrnuta do výnosů. Bylo by tomu tak například tehdy, když je v rámci jedné smlouvy zhotovováno více samostatných staveb, které jsou samostatně dokončovány a předávány.
41. Žalobkyně má sice pravdu v tom směru, že z textu smlouvy ze dne 20. 4. 2014 (viz čl. 5.2 smlouvy, *„Smluvní strany se dohodly na tom, že objednatel bude bradit dílo postupně formou dílčího měsíčního plnění na základě soupisu provedených prací. Dílčím plněním se rozumí rozsah a cena skutečně provedených prací a dodávek uskutečněných zhotovitelem v běžném měsíci a zjištěných k 25. dni příslušného měsíce zjišťovacím protokolem potvrzeným objednatelům či jeho zástupcem.“*) je patrné, že plnění, která v průběhu realizace díla obdržela od objednatele, nepředstavují zálohu, ale částečné placení odměny ve smyslu § 2611 občanského zákoníku, podle něhož *„provádí-li se dílo po částech nebo se značnými náklady a neujednaly-li strany placení zálohy, může zhotovitel požadovat během provádění díla přiměřenou část odměny s přihlédnutím k vynaloženým nákladům.“* Samotné částečné placení odměny v průběhu realizace díla bez návaznosti na jeho provedení, však nemá podle soudu při určení okamžiku vzniku výnosu žádnou relevanci. Vznik nároku na částečnou odměnu na základě fakturace za provedené práce v určitém měsíci podle čl. 5.2 smlouvy nemá vztah k dokončení a předání díla, neboť jak vyplývá ze shora citovaných ustanovení smluv, dané práce nepředstavují autonomní část díla způsobitou k samostatnému předání, ale pouze podklad pro provedení částečné platby. Jinak řečeno nejedná se o faktury za výkon, z něhož by objednateli vznikala užitek. Žalobkyně o nich měla účtovat stejně, jak je

účtováno o záloze, tj. jako nedokončené výrobě, a to až do okamžiku předání díla.

42. Lze shrnout, že pokud bude žalobkyně trvat na průběžném plnění daňové povinnosti, musí tomu přizpůsobit podobu smluvních vztahů s obchodními partnery tak, aby docházelo k dílčímu plnění ve smyslu občanskoprávních předpisů. V případě, že takováto změna nebude možná (například v důsledku silnějšího postavení smluvního partnera), nezbývá žalobkyni nic jiného než účtovat o díle jako celku a do okamžiku jeho předání a převzetí jej vykazovat v účetnictví jako nedokončenou výrobu.
43. V projednávané věci nedošlo ani k hypotetické situaci, kterou naznačil zástupce žalobkyně při jednání, tj. že by k předání díla z důvodu občanskoprávního sporu nedošlo, v důsledku čehož by bylo odsunuto splnění daňové povinnosti. Soud v této souvislosti pouze okrajem dodává, že i pokud by takovýto hypotetický případ nastal, pak by pozdější splnění daňového odvodu netížilo žalobkyni, ale Českou republiku, do jejíhož rozpočtu daně směřují.
44. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

45. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby. Znalecký posudek č. 112/01/2017 ze dne 8. 9. 2017 je nadbytečný, neboť předmětem sporu je výklad daňových, resp. občanskoprávních předpisů. Je třeba si uvědomit, že za výklad práva (jak občanského, tak daňového) jsou odpovědné správní orgány, resp. soud, nikoliv znalec. Pro posouzení věci nemá význam ani účetní praxe jiných stavebních společností, neboť nic nevypovídá o zákonnosti postupu žalobkyně.

VIII.

Náklady řízení

46. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož však žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nenáleží.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 30. června 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.