



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **Tost.cz, s.r.o.**, IČO: 25956019
sídlem Habrek 8, 584 01 Ledec nad Sázavou

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2016, č. j. 55754/16/5200-11434-703000, a ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1648/17/5300-21442-700225,

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 72/2018 a 29 Af 73/2018 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. **29 Af 72/2018**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2016, č. j. 55754/16/5200-11434-703000, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1648/17/5300-21442-700225, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 6 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015, č. j. 1482370/15/2906-50524-606243 (dále jen „dodatečný platební výměr na daň z příjmů“), žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o částku 371 450 Kč; současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 74 290 Kč.
2. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů podal žalobce odvolání. O něm rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2016, č. j. 55754/16/5200-11434-703000 (dále také jen „rozhodnutí ve věci daně z příjmů“), tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 se mění z částky 371 450 Kč na částku 396 720 Kč a penále v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu se mění z částky 74 290 Kč na částku 79 344 Kč.
3. Proti shora specifikovanému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž navrhl, aby Krajský soud v Brně předmětné rozhodnutí zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, a aby uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Správce daně dále rozhodnutím ze dne 20. 10. 2015, č. j. 1493846/15/2906-50524-606243 (dále jen „dodatečný platební výměr na DPH“), žalobci dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 ve výši 120 638 Kč; současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 24 127 Kč.
5. Proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH podal žalobce odvolání. O něm rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1648/17/5300-21442-700225 (dále také jen „rozhodnutí ve věci DPH“), tak, že dodatečný platební výměr na DPH se mění tak, že výše daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 se mění na částku 350 147 Kč a penále na částku 70 029 Kč, takže celková výše doměřené daně včetně penále se mění ze 144 765 Kč na 420 176 Kč; v ostatním ponechal žalovaný výrok napadeného rozhodnutí beze změny.
6. Rovněž proti rozhodnutí ve věci DPH podal žalobce žalobu, v níž navrhl, aby Krajský soud v Brně toto rozhodnutí zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, a aby uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
7. Podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), může předseda senátu samostatně žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, usnesením spojit ke společnému projednání.
8. Jelikož obě shora popsání věci spolu úzce věcně i časově souvisejí, vykazují shodu na straně žalobce i žalovaného, jakož i s ohledem na žalobní argumentaci, dle které nejsou v obou uvedených liniích rozhodnutí žalovaného konzistentní, rozhodl soud tak, že obě žaloby spojil ke společnému projednání. O žalobách pak vedl řízení pod spisovou značkou 29 Af 72/2018, pod níž byla vedena ta z věcí, v níž žaloba soudu napadla nejdříve.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

II.a) Problematika daně z příjmů právnických osob

9. Žalobce v žalobě vymezil, že doměření daně se týká především posouzení otázky ceny, kterou v souvislosti s příslušnou smlouvou o dílo (dále také jen „Smlouva o dílo č. Z877“) sjednal s objednateli stavebních prací, Ing. A. S. a MUDr. M. S. (významná přitom byla zejména role Ing. S., nadále označovaného též jako „objednatel“). Daná smlouva o dílo byla uzavřena v roce 2010 a cena díla byla stanovena v částce 9 083 940 Kč bez DPH (není-li specifikováno jinak, jsou nadále jednotlivé částky uváděné bez DPH). Vzhledem ke zpoždění s prováděním díla byl v květnu roku 2011 uzavřen Dodatek č. 1 k předmětné smlouvě, v němž se žalobce zavázal poskytnout odběrateli slevu ve výši 60 000 Kč. V srpnu roku 2011 pak byl uzavřen Dodatek č. 2, v němž si strany sjednaly novou konečnou cenu. Žalovaný tento dodatek vyložil tak, že za konečnou cenu díla označil částku 4 870 129 Kč. To je však dle žalobce nesprávné, neboť dle něj byla ve skutečnosti sjednána částka jiná, a to sice (po další slevě) 3 820 129 Kč. Částka 4 870 129 Kč sice byla v Dodatku č. 2 výslovně uvedena, smysluplným výkladem daného dodatku však je třeba dospět k částce udávané žalobcem, tedy 3 820 129 Kč. Posléze, v lednu roku 2012, uzavřely obě strany, po setrvávajících sporech týkajících se obsahu a kvality díla, Dohodu o narovnání, ve které uvedly, že po uhrazení částky 136 363,60 Kč bez DPH „budou všechny nároky zhotovitele vůči objednateli zcela vyrovnány“.
10. V důsledku chybné úvahy, tedy že cena díla činila v příslušném zdaňovacím období částku 4 870 129 Kč, dospěl žalovaný k závěru, že si žalobce neoprávněně snížil daňový základ o částku 994 438 Kč. „Svůj“ základ daně však žalovaný nijak nevypočítává, pouze uvádí, že „akceptoval“ formulaci dle Dodatku č. 2, že „konečná výše ceny díla je 4 870 129,- Kč“. Dle žalobce je však třeba vzít v potaz, že dle Dodatku č. 2 má konečná cena představovat rozdíl mezi dvěma napevno stanovenými částkami: 6 620 129 Kč (jako nová sjednaná cena díla) a 2 800 000 Kč (dodatečná sleva, kdy Dodatek č. 2 obsahuje formulaci, že „Smluvní strany z nově dohodnuté částky ceny díla odpovídající redukovanému obsahu díla specifikovanému v dodatku č. 2 smlouvy ve výši 6 620 129,-Kč bez DPH odečetly slevu dle odst.2. článku IV. dodatku č.2“. Matematicky správně tak měla vyjít cena 3 820 129 Kč, nikoli 4 870 129 Kč. Pokud v Dodatku č. 2 není uveden tento správný výsledek, nýbrž částka 4 870 129 Kč, jedná se o nikoli o vůli stran, ale o omyl způsobený zjevným překlepem v první a třetí číslici.
11. Argument podaný žalobcem podporuje také jiná část Dodatku č. 2, dle které objednateli již zbývá doplatit částku pouze 76 017 Kč. Pokud se totiž sečtou všechny objednatelovy dosavadní platby a přičte se k nim hodnota 76 017 Kč, je výsledkem částka 3 789 789,89 Kč, což se sice také liší od žalobcem deklarované konečné ceny díla, ale pouze o 30 329 Kč, zatímco od částky udávané žalovaným o hodnotu řádově vyšší, 1 080 339 Kč.
12. Ačkoli sám žalovaný uznává, že „jeho“ částka 4 820 129 Kč není správným výsledkem příslušného výpočtu dle Dodatku č. 2, přesto ji „akceptuje“ a nedostatečně odůvodňuje, proč právě tento chybný výsledek má být relevantní, a to na rozdíl od vyslovené vůle stran. Žalovaný tak nevysvětluje, proč částka 4 870 129 Kč má představovat konečnou cenu, která „obsahuje veškeré změny a slevy vyplývající ze smluvních ujednání“. Dále žalovaný neuvádí, proč „částku redukované ceny díla považuje odvolací orgán za nejistou“; není totiž dle žalobce zřejmé, proč by měla být částka 6 620 129 Kč nejistá, a naopak částka 4 870 129 Kč jistá.

13. K tomu žalobce dodává, že po nepřehlednost cenových dopadů všech změn díla, ke kterým během realizace stavebních prací došlo, se strany rozhodly uplatnit svou smluvní autonomii a nově stanovit cenu redukováného díla pevnou částkou, bez závislosti na cenových výpočtech plynoucích z předchozích změn díla či jiných ujednání. Výpočet žalovaného (či správce daně), dle kterého by cena redukováného rozsahu díla vyšla na 7 481 825 Kč (po zohlednění přesných cen provedených méněprací, víceprací a slev), vykazuje principiální vady, neboť nezohledňuje výše přibližnou smluvní vůli stran. U částky 6 620 129 Kč *„je dostatečným důvodem její platnosti, její výslovné sjednání v Dodatku č. 2, neboť v něm se projevila vůle stran určit si novou výši ceny redukováného předmětu díla konkrétní částkou, a to bez přímé závislosti na jakýchkoli výpočtech“*.
14. Dle žalobce sice žalovaný také deklaruje, že za konečnou cenu díla, která zahrnuje *„všechny aspekty“*, které se věci týkají, považuje částku 4 870 129 Kč, neuvádí však proč tak činí. Tyto *„všechny aspekty“* totiž reflektuje spíše konečná cena 3 820 129 Kč. Tyto *„aspekty“* pak nereflektuje ani žádný relevantní výpočet žalovaného. Žalobce si je vědom svého břemene tvrzení a důkazního, kdy není rolí správce daně prokazování skutečného stavu namísto daňového subjektu, přesto nelze možné skutečný stav dovozovat z formálních chyb ve smlouvě.
15. Dle žalobce sice správce daně provedl výslech svědka, Ing. S., ale v jiném kontextu, než který představuje nyní sporná otázka, která mj. vyplývá z pořadí již třetího výkladu Dodatku č. 2, který předkládaly v průběhu řízení orgány daňové správy. První výklad vycházel ze závěru, že z předmětu Smlouvy o dílo č. 877Z byla vyražena plnění (práce) od společnosti STIS pro MK s.r.o. (práce fakturované na vstupu); od tohoto, v celkových souvislostech absurdního závěru, upustil správce daně až po výsledku Ing. S. Poté správce daně zastával názor, že žalobce redukoval cenu díla v Dodatku č. 2 o částku 861 696 Kč vyšší, než jak měl správně učinit. Třetí výklad prezentuje žalovaný, který prohlásil za konečnou cenu částku 4 870 129 Kč, přičemž jakoby tuto chybnou cifru daňové orgány v předchozím průběhu řízení přehlédly. Žalovaný tak považoval za důležité skutečnosti, které správce daně naopak relevantními neshledával, pročez ani žalobce nemohl v odvolání příslušným závěrům oponovat. Takový postup žalovaného ostatně představuje nezhojitelnou procesní vadu.

II.b) Problematika daně z přidané hodnoty

16. Taktéž otázka výše daně z přidané hodnoty se odvíjí, skutkově i právně, od Smlouvy o dílo č. Z877. V této věci přitom, s ohledem na totožná smluvní ujednání, včetně smluvních dodatků, dospěl žalovaný k závěru, že žalobce v rámci fakturace (vyúčtování) provedených stavebních prací prováděl kompenzace za neuplatnění smluvních sankcí ze strany objednatele a tímto způsobem neoprávněně snížil základ daně dle § 36 zákona o dani z přidané hodnoty o částky připadající na tyto kompenzace. Za neoprávněné snížení základu daně měl žalovaný považovat sjednání dvou slev, a to slevy 60 000 Kč sjednané v Dodatku č. 1 z důvodu zpoždění prací, a slevy 2 800 000 Kč dle Dodatku č. 2. Dle žalovaného měly tyto slevy sankční povahu, potažmo povahu finančního plnění, které bezprostředně souvisí s žalobcovou odpovědností za škody, pročez je nelze uplatnit jako slevy ve smyslu § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle žalovaného tak předmětné slevy nesnižují základ daně dle § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž měl žalobce upravit základ daně u dané zakázky o částku 2 860 000 Kč připadající na

tyto slevy a odvést daň v rozdílu daně stanovené z tohoto základu daně a daně doposud odvedené. Tento rozdíl vyšel dle žalovaného v částce 2 501 050 Kč a na jeho základě doměřil žalobci daň se sazbou 14 % ve výši 350 147 Kč. Popsané závěry žalovaného považuje žalobce za nesprávné.

17. Zejména žalobce vytýká rozhodnutí žalovaného nejasnost a nepřezkoumatelnost. Úvaha žalovaného není úplná a zdůvodněná. Žalovaný zřejmě vycházel z toho, že objednatel uplatnil konkrétní pohledávky z titulu sankcí a náhrad škod a následně se strany domluvily, že tyto objednatelovy pohledávky započtou na nově dohodnutou cenu a zápočet nazvou slevou. Tato konstrukce však neodpovídá skutečnosti.
18. Žalobce prostřednictvím výpočtů dle smlouvy ilustroval, že „kulatá“ částka 60 000 Kč neodpovídá žádné smysluplné variantě smluvní pokuty. Navíc cena redukováného díla, ze které vychází správce daně, nebere v potaz různé skutečnosti, které mohly mít vliv na úpravu ceny díla. Sleva 2 800 000 Kč dle Dodatku č. 2 pak také nepředstavuje konkrétní finanční nárok, jehož uplatnění by se, v souvislosti s výčtem práv, kterých se objednatel dle tohoto dodatku vzdává, objednatel domáhal. Práva objednatele jsou totiž formulována zcela obecně, nikoli konkrétními částkami. Objevují se tu totiž i nevyčíslitelné nároky v podobě *„komplikačí a nákladů spojených s dokončením stavby“*. Je pak otázkou, jaké konkrétní částky připadají na každý jednotlivý nárok dle čl. IV odst. 2 Dodatku č. 2. Není jasné, jak žalovaný dospěl k tomu, že součet těchto nároků činí právě částku 2 800 000 Kč. Své případné nároky totiž objednatel okamžiku sjednání slevy neuplatňoval, nebyly a ani nemohly být v zásadě vyčísleny, existovaly pouze hypoteticky a v nejasné výši. Takto neurčité nároky nejsou dle žalobce způsobilé stát se předmětem zápočtu v rámci fakturace (vyúčtování).
19. Navíc jsou podle žalobce negativní skutečnosti neprokazatelné. Své závěry si žalovaný nekomplikuje žádnou podrobnější argumentací či důkazy. Žalovaný pouze tvrdí, co považuje za skutkový stav. Žalobce přitom nemůže prokázat, že nenastalo to, co tvrdí žalovaný, může toliko uvádět argumenty svědčící o nepravděpodobnosti konstrukce žalovaného a tvrdit a dokládat jen to, co se skutečně stalo. Stejně jako s hypotézou, že částka 2 800 000 Kč koresponduje se sankcemi a škodou, mohl žalovaný přijít s hypotézami a kombinacemi jinými. Žalobce nemůže prokázat nepravdivost takových závěrů, ač to po něm žalovaný vlastně žádá.
20. Jisté je v daných souvislostech pouze to, že žalobce s objednatelem, jak je v takových případech běžné, *„obchodoval“*. Za situace, kdy na předmětné zakázce již byl eventuální zisk ztracen, považoval žalobce za rozumné stanovit vznikajícím ztrátám strop. Za cenu jisté a značné ztráty se žalobce snažil ztrátu limitovat a vyhnout se nebezpečí, že objednatel bude uplatňovat své nároky a vést spory, které by mohly vést k ukončení žalobcova podnikání. Žalobce tak s objednatelem preventivně *„obchodoval“* prostřednictvím daných slev. Byl to tak obchod *„něco za něco“*, kdy bylo třeba brát v potaz problematičnost objednatele a jeho silnou vyjednávací pozici.
21. Stejně jako v případě otázky daně z příjmů právnických osob i zde žalobce uvádí, že výsledek Ing. S. byl proveden v jiném kontextu a bylo třeba jej uskutečnit znovu, aby se vyjasnila skutečná smluvní vůle, která vedla k uzavření dodatků č. 1 a č. 2. Zároveň i zde se názor daňových orgánů vyvíjel a náhled prezentovaný nyní žalovaným je již třetím výkladem toho, k čemu mělo dojít a jak měl být určen základ daně a daň samotná.

22. Mimo to, že žalobce trvá na tom, že žalovaný nezjistil skutečný stav věci, mj. neprovedením relevantního výsledku Ing. S., domnívá se také, že rozhodování daňových orgánů bylo účelové a vedeno pouze snahou maximálně doměřit daň (a to ve vztahu k oběma dotčeným daním). Opět tak poukazuje na to, že zatímco v řízení o dani z příjmů právnických osob nepovažoval žalovaný částku 6 620 129 Kč, odpovídající redukovanému rozsahu díla, za jistou, tak v řízení o dani z přidané hodnoty postupuje opačně. Pokud by totiž žalovaný neměl v linii daně z příjmů právnických osob o částce 6 620 129 Kč pochyb, musela by mu po odečtu slevy ve výši 2 800 000 Kč vyjít jako konečná cena díla částka 3 820 129 Kč, a nikoli 4 870 129 Kč; naopak kdyby žalovaný v linii daně z přidané hodnoty uznal jako konečnou cenu díla částku dle Dodatku č. 2 (6 620 129 Kč – 2 800 000 Kč. resp. nesprávný výsledek 4 870 129 Kč), pak by v případě daně z přidané hodnoty nemohl tvrdit, že pro stanovení základu daně je rozhodující cena 6 680 129 Kč.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

III.a) Problematika daně z příjmů právnických osob

23. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně zrekapituloval dosavadní průběh řízení a přiblížil, že ve svém rozhodnutí nesouhlasil s výpočtem redukce ceny díla, kterou provedl správce daně. Naopak žalovaný zohlednil všechna smluvní ujednání a na základě toho dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně snížil základ daně o částku 994 438 Kč. K tomu došel na základě porovnání konečné ceny díla dle Dodatku č. 2 se zúčtovanými výnosy z ověřované zakázky.
24. Ke konečné ceně díla ve výši 4 870 129 Kč dospěl žalovaný tak, že akceptoval výslovné prohlášení smluvních stran. Činil tak i správce daně a k této skutečnosti žalobce v předchozím běhu řízení nic nenamítal. Žalovaný vyšel z výslovného smluvního ujednání už s ohledem na nepřehlednou situaci při realizaci zakázky (vícepráce, méněpráce, dodatky ke smlouvě apod.). Již v řízení před správcem daně byla částka 6 620 129 Kč považována za nejistou.
25. Žalovaný také nesouhlasí s tím, že „nesprávná“ částka 4 870 129 Kč má představovat výsledek překlepu či omylu při přepisu částky bez DPH do smlouvy. Tomu nasvědčuje také to, že v Dodatku č. 2 je částka DPH ve výši 10 % uvedena jako 487 012,90 Kč. Obě smluvní strany také deklarovaly, že obsah daného dodatku je v plném souladu s jejich vůlí; je také nepravděpodobné, že by si tak zásadního „překlepu“ nevšimly.
26. Žalobcem tvrzená konečná cena navíc neodpovídá částkám, které do té doby měl objednatel zaplatit v součtu se smluveným doplatkem 76 017 Kč; rozdíl představuje 30 329 Kč. To žalobce ostatně sám uznává. Částka uváděná žalobcem ani neodpovídá stavu jeho účetnictví k 31. 12. 2011 (3 845 352 Kč). O zdanitelných výnosech je přitom třeba účtovat nikoli dle přijatých plateb, nýbrž zdanitelné výnosy vstupují do základu daně v zásadě v rámci toho období, s nímž časově a věcně souvisejí [§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“)].
27. Rozpory se také objevují v dalších částech Dodatku č. 2. Výpočty dle čl. IV odst. 3 a čl. IV odst. 1 by vedly ke zcela jiným částkám; proto také žalovaný vycházel z výslovně uvedené částky 4 870 129 Kč.
28. Pochybnosti o správné výši ceny žalobce neodstranil ani výpočty, které přiložil k odvolání. Jím deklarovaná redukce díla a jeho ceny nevychází z žádných relevantních výpočtů dle

Dodatku č. 2 (odečtení částek odpovídajících redukcí díla a následných slev od původně dohodnuté ceny), proto žalovaný, jak již bylo opakovaně řečeno, přijal jako rozhodnou částku, která byla v daném dodatku explicitně uvedena. Proto také byla částka 6 620 129 Kč označena za nejistou.

29. Co se týká argumentace, že žalovaný jasně neuvedl, jak se zmíněné „aspekty“ projeví v konečné ceně díla, uvádí žalovaný, že je to především žalobce, který neunesl v daném směru své důkazní břemeno. Žalovaný nebyl účastníkem jednání zabývajících se příslušnými změnami. Proto nemůže vyčíslit jejich dopad, zvláště když to nedokáže ani žalobce. Vzhledem k celkové nepřehlednosti celé zakázky a neprůkaznosti a zmatečnosti jednotlivých podkladů je logické, že se strany dohodly na stanovení konečné ceny díla a uzavření pozdější Dohody o narovnání. Ta však mohla ovlivnit základ daně až v roce 2012.
30. Neobstojí ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí – žalovaný jasně uvedl, na základě čeho nelze vyhovět žalobcovu odvolání. Mezi to patří i skutečnost, že na částce 4 870 129 Kč se strany výslovně dohodly.
31. Pokud jde o možné spojení řízení, která se týkala daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, je třeba nad rámec skutečností uvedených v napadeném rozhodnutí vzít v potaz, že správce daně a žalovaný sice posuzovali stejný skutkový stav, ale v jednom řízení zdaňovací období roku 2011 a ve druhém zdaňovacím období leden 2012. Ze zákona o daních z příjmů a zákona o dani z přidané hodnoty vyplývají jiné postupy při stanovení základů předmětných daní.
32. Žalovaný také uvedl, že správce daně na základě svědecké výpovědi Ing. S. dospěl k závěru, že žalobce redukoval dílo v nesprávné ceně. Proto bylo opakování této výpovědi nadbytečné. Již ve svém rozhodnutí žalovaný uvedl, že nebylo zapotřebí, aby svědek vypovídal o své vůli, kterou dostatečně projevili v příslušné smlouvě o dílo a v jejích dodatcích, když z žádné okolnosti nevyplývá, že by se skutečná vůle stran odlišovala od vůle vyjádření ve smlouvě o dílo; proto ji žalovaný akceptoval.
33. Dle žalovaného nebylo v odvolacím řízení prováděno žádné dokazování, žalovaný rozhodl dle stejných hmotněprávních ustanovení jako správce daně, pročez nedošlo ani ke změně právního názoru. Žalobcem tvrzenou procesní vadu tak nelze seznat.
34. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. V ní uvedl, že žalovaný si z celého „příběhu“ vybírá jen některé skutečnosti a neuvádí, proč jiné ignoruje. Zároveň žalobce trvá na tom, že nutnost vyměřit daň na základě částky 4 870 129 Kč vyplynula až v rámci odvolacího řízení, a proto proti ní dříve nemohl nic namítat. Svou obranu musel žalobce přizpůsobovat měnícím se názorům a výpočtům správce daně. Od těch upustil až nyní žalovaný, ale opět dospěl k poznání rozpornému s realitou, neboť se odvolává na zjevný překlep, který je v rozporu s celkovým kontextem věci.
35. Za „pokrok“ považuje žalobce, že daňové orgány rezignovaly na své dosavadní výpočty a rozhodly se vycházet ze smluvních ujednání a vůle stran, která je výsledkem kompromisu. Avšak ze dvou možných matematických výsledků vyplývajících z formálně zmatečného textu si žalovaný vybral částku, které byla označena jako konečná cena díla, aniž by si kladl otázku, zda tato částka je skutečně cenou po slevě, kterou má objednatel zaplatit žalobci, a která tedy tvoří příslušné výnosy. Na provedení výsledku svědka přitom žalovaný rezignoval a nevypořádal se s tím, zda cena díla, na které se strany dohodly,

představuje rozdíl mezi dvěma napevno stanovenými částkami, 6 620 129 Kč a 2 800 000 Kč, tedy 3 820 129 Kč. V tomto smyslu žalobce uvádí, proč je v souvislostech smluvních textů pravděpodobnější jím podávaná varianta. Zároveň se domnívá, že žalovaný neférově vykládá, co znamená „mýlit se“; v tomto kontextu není možné argumentovat tak, že smluvní strany prohlásily, že Dodatek č. 2 vyjadřuje jejich skutečnou smluvní vůli. Překlepy se v praxi stávají a stanovení příslušné částky DPH v daném dodatku vychází jednoduše také z toho překlepu.

36. Není jasné, proč by měla platit právě částka prezentovaná žalovaným, a nikoli žalobcův údaj. Je třeba vzít v potaz také to, že částka, kterou zastává žalovaný, je zcela rozdílná od částky, která vyplývá z doplatku dle Dodatku č. 2 a plateb dosud zaplacených objednatelem; i zde sice dochází k rozdílu, ale k řádově odlišnému. Z částek, o kterých lze mít pochybnosti, si žalovaný jednoduše vybral tu, která více konvenovala jeho zájmům.
37. Pokud jde o vyjádření se k možnostem spojení řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob a řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty, žalovaný se vyhýbá podstatě žalobní argumentace tím, že v jednom řízení částku 6 620 129 Kč akceptuje, zatímco v jiném ji považuje za „nejistou“. Zároveň je třeba uvést, že opakovaný výslech Ing. S. by odpovídal změně právních názorů daňových orgánů a celé procesní situace, kdy by takový výslech mohl jednoznačně přispět k unesení žalobcova důkazního břemene a vyjasnění toho, jako cenu díla si strany skutečně dohodly.

III.b) Problematika daně z přidané hodnoty

38. Žalovaný k žalobcově argumentaci ve věci daně z přidané hodnoty uvádí, že z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakého základu daně dle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vycházel, jak k němu dospěl a jakým způsobem zohlednil snížení ceny díla dle smluvních dodatků.
39. Dle žalovaného je zřejmé, že sleva 60 000 Kč má sankční povahu, neboť jejím prostřednictvím žalobce prováděl kompenzace za neuplatnění smluvních sankcí ze strany objednatele. Neoprávněně tak snížil základ daně o částku připadající na tyto kompenzace; nelze ji tak zohlednit jako slevu z ceny ve smyslu § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a nemohla ovlivnit základ daně, jehož správná výše má být 6 680 129 Kč (6 620 129 Kč + 60 000 Kč).
40. Podobně v případě slevy ve výši 2 800 000 Kč se jednalo o plnění, které bezprostředně souviselo s žalobcovou odpovědností za škody; rovněž tato částka nemůže být zohledněna jako sleva dle § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, která by snižovala základ daně. Proto žalovaný přistoupil k doměření daně z přidané hodnoty z rozdílu základu daně 6 680 129 Kč a 4 179 079 Kč, tedy ze základu daně 2 501 050 Kč se sazbou 14 %, tedy k doměření daně ve výši 350 147 Kč.
41. O svědecké výpovědi Ing. S. správce daně sepsal protokol č. j. 1074824/15/2903-60562-603332. Na základě této svědecké výpovědi dospěl k závěru, že žalobce redukoval dílo v nesprávné ceně. Opakování svědecké výpovědi by tak bylo nadbytečné. K tomu se žalovaný ve svém rozhodnutí také vyjádřil.
42. Žalovaný i zde poukázal na rozdíly v právní úpravě daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, které mj. vedly k tomu, že řízení v obou věcech nebyla spojena. Žalovaný byl taktéž toho názoru, že jeho rozhodnutí je dostatečně odůvodněné.

43. V podané replice žalobce uvedl, že vyjádření žalovaného k žalobě nepřináší nic nového. Svá tvrzení o sankční povaze slev nijak nerozvádí ani nevysvětluje. Kompenzace, jak je pojímá žalovaný, jsou pouhé fabulace. Nově sjednaná cena díla zohledňovala toliko fakt pozdního, a tedy horšího a také levnějšího plnění, potažmo limitaci rizik a dalších finančních ztrát. Skutečnou vůli smluvních stran také bylo třeba zjišťovat mj. výsledkem Ing. S.

IV. Posouzení věci soudem

44. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

IV.a) Problematika daně z příjmů právnických osob

45. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je zejména otázka, jaká částka měla na základě smlouvy o dílo uzavřené s Ing. S. a MUDr. S., ve znění jejích dodatků, být zahrnuta do základu daně, z něhož pak byla stanovena výsledná daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Konkrétně se pak jedná o to, zda relevantní částkou, která odpovídá výnosům dle předmětné smlouvy o dílo, je částka 4 870 129 Kč (jak tvrdí žalovaný), či zda jí měla být částka 3 820 129 Kč (jak tvrdí žalobce). Od zodpovězení této otázky se pak odvíjí problematika samotné daně a s ní spojeného penále.
46. Ze skutkového hlediska je možné souhlasit s oběma stranami sporu, že se v posuzovaném případě jednalo o velmi spleťitou a nepřehlednou situaci, jíž odpovídá i do jisté míry zmatečný obsah jednotlivých smluvních ujednání. Na počátku uzavřel žalobce s objednateli Smlouvu o dílo č. Z877, kdy jejím předmětem byla rekonstrukce včetně stavebních úprav čtyř bytových jednotek v domě na adrese Široká 64/12, Praha; cena zakázky byla sjednána ve výši 9 083 940 Kč. S danou smlouvou souvisel krycí list rozpočtu č. 877/1, v němž byly uvedeny jednotlivé dílčí části plnění a jejich cena. K této smlouvě uzavřely strany Dodatek č. 1 ze dne 23. 5. 2011, v němž reagovaly na prodlení a další spory týkající se plnění díla; žalobce poskytl objednatelům slevu 60 000 Kč a k tomuto dodatku byl připojen mj. soupis provedených prací. Je rovněž zřejmé, že spory mezi smluvními stranami i nadále přetrvávaly, pročez uzavřely shora již opakovaně zmiňovaný Dodatek č. 2 ze dne 19. 8. 2011. V něm mj. upravily rozsah díla, když zejména v čl. I uvedly, co již nadále součástí předmětu díla není (především práce a dodávky v položkách rozpočtu uvedené v příloze č. 1 k tomuto dodatku).
47. V čl. IV Dodatku č. 2 se strany dohodly na změně ceny díla, když zrušily původní cenové ujednání. Zároveň formulovaly následující znění cenové dohody, které vykazuje některé významné rozpory, a kolem kterého se nyní točí spor mezi žalobcem a žalovaným:

„Smluvní strany z nově dohodnuté částky ceny díla odpovídající redukovanému rozsahu díla specifikovanému v dodatku č. 2 smlouvy ve výši 6.620.129,-Kč bez DPH odečetly slevu dle odst. 2 článku IV. dodatku č.2, takže konečná výše ceny díla je:

- bez DPH: 4.870.129,-Kč

- při uplatnění sazba DPH 10%: 487.012,90 Kč

- s DPH: 5.357.141,90 Kč

Tato výše ceny díla zahrnuje veškeré přímé i nepřímé náklady na zhotovení díla, jak je vymezeno podle smlouvy o dílo ve znění tohoto dodatku.

*Vzhledem ke všem již provedeným platbám k datu podpisu dodatku č. 2 smlouvy zbývá objednateli uhradit zhotoviteli po řádném dokončení a předání díla **76 017,- Kč bez DPH**, tj. při uplatnění sazby 10% DPH celkem **83.616,5Kč vč. DPH**“.* (pozn.: zvýraznění původní)

48. Na takto formulované ustanovení navazuje odstavec 2 čl. IV, dle kterého: *„Smluvní strany si dohodly **slevu** ve výši **2.800.000,- Kč bez DPH** jako přiměřenou kompenzaci za to, že objednatel neuplatní právo na náhradu“* (pozn.: zvýraznění původní); na to pak navazují jednotlivé možné škody a náklady, u nichž objednatel neuplatní svá práva. V následujícím odstavci 3 si strany nově dohodly způsob placení díla, kdy po přičtení pozastávek a odečtení nevyúčtované části zálohy měl objednatel žalobci uhradit na cenu díla částku 76 015 Kč bez DPH a částku 7 601,50 Kč DPH.
49. Je zjevné, že i po uzavření Dodatku č. 2 pokračovaly neshody mezi smluvními stranami, pročež dne 23. 1. 2012 uzavřely Dohodu o narovnání. Tou bylo dohodnuto, že původní smlouva o dílo zanikla, zhotovitel není povinen dokončit dílo a odstranit stávající nedostatky a nedodělky vytýkané objednatelem a zhotovitel neposkytuje žádnou záruku za vady díla, přičemž objednatel nemá vůči zhotoviteli žádné nároky z odpovědnosti za škodu. Strany si také dohodly, že *„částka dosud objednatelem uhrazená zhotoviteli na cenu díla ve výši 3.744.112,-Kč bez DPH 374.411,20Kč. je započtena na úhradu finančního vyrovnání za provedené dílo ze zaniklé smlouvy. Objednatel doplatí zhotoviteli na úhradu finančního vyrovnání za provedené dílo ještě částku ve výši 131.578,95 Kč bez DPH, DPH (14%) 18.421,05 Kč, celkem tedy 150.000,- Kč do 2 dnů od podpisu této dohody a tím budou všechny nároky zhotovitele vůči objednateli zcela vyrovnány.“*
50. Již z výše uvedeného je tak evidentní, že nově uvedená konečná cena plnění dle Dodatku č. 2 ve výši 4 870 129 Kč neodpovídá rozdílu mezi nově dohodnutou „výchozí“ cenou redukováného díla ve výši 6 620 129 Kč a z ní poskytnuté slevy ve výši 2 800 000 Kč. Je tak otázkou, co bylo skutečnou smluvní vůlí stran. Zatímco žalovaný na základě svých úvah o rozsahu redukce předmětu díla dospívá k částce 4 870 129 Kč, pak žalobce k částce 3 820 129 Kč (6 620 129 Kč – 2 800 000 Kč). Zde soud dodává, že přibližně by bylo možné k částce 4 870 129 Kč dospět na základě odečtu redukce díla, kterou provedl na základě vyhodnocení písemných podkladů správce daně (1 542 115 Kč), slevy dle Dodatku č. 1 a slevy dle Dodatku č. 2 (2 800 000 Kč) od původní ceny dle smlouvy o dílo (9 083 940 Kč; tedy 9 083 940 – 60 000 – 1 542 115 – 2 800 000 = 4 681 825). Od podobné úvahy se však žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně odklonil, když dle jeho názoru takový postup nezohledňuje veškerá smluvní ujednání, tedy otázky související s nedodržením termínů, neshodami o kvalitě odvedených prací apod. (s. 15 žalobou napadeného rozhodnutí). Jak uvádí i žalobce, žalovaný sice zmínil, že „[p]ři stanovení konečné ceny díla je zapotřebí zohlednit všechna smluvní ujednání a lze říci, že konečná cena dle Dodatku č. 2 tyto podmínky splňuje“, a že redukce provedená správcem daně nezohledňuje všechny relevantní aspekty věci (již konstatované spory o vady, nedodělky, termíny atp.), přičemž „akceptuje“ žalobcovy výnosy ve výši 4 870 129 Kč, avšak žalovaný tento svůj závěr, má-li si vybrat mezi dvěma v úvahu přicházejícími částkami (4 870 129 Kč a 3 820 129 Kč), nedoprovází žádnými detailnějšími výpočty či úvahami.

51. Žalovaný tak na jednu stranu v podstatě uvádí, že respektuje smluvní autonomii stran smlouvy, pročez ustupuje od detailních výpočtů v redukci díla (s ohledem na všechny zmíněné „aspekty“ věci), na druhou stranu však tuto smluvní vůli bez podrobnějších úvah vykládá v rozporu s tím, co nyní tvrdí žalobce, a to zejména v závislosti na výběru jedné z možných částek, které vyplývají ze zmatečného ustanovení Dodatku č. 2.
52. Smluvní vůli je sice třeba v závislosti na konkrétních okolnostech věci rovněž interpretovat, a to mj. na základě objektivních kritérií a skutečností, takže nelze bez dalšího (např. i z daňového hlediska) přistoupit na to, že smluvní vůlí je vždy to, co následně daňový subjekt tvrdí, ovšem takové úvahy si vyžadují pečlivého odůvodnění.
53. S žalovaným lze v mnohém souhlasit. Ujednání v dodatcích smlouvy o dílo, jakož i průběh celé zakázky, jsou velmi nepřehledná, málo průkazná a, jak bylo opakovaně zmíněno výše, v některých ohledech zmatečná. To se týká především otázky, zda konečná cena měla být 4 870 129 Kč jakožto cifra výslovně ve smlouvě (resp. v jejím Dodatku č. 2) uvedená, nebo zda to mělo být 3 820 129 Kč, jakožto matematický rozdíl mezi jinými explicitně uvedenými čísly. Soud si je vědom, že primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňový subjekt – žalobce; zejména na něm leží tíha odpovědnosti za uvedení relevantních tvrzení a důkazů. V natolik nejisté situaci, jaká nastala nyní, však nelze odhlížet ani od jiných ustanovení daňového řádu – jde zejména o § 1 odst. 2, dle kterého „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“, a § 92 odst. 3, dle kterého „[s]právcе daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“.
54. Na základě obsahu správního spisu soud konstatuje, že nejistou nelze shledat jen částku 6 620 129 Kč, jak tvrdí žalovaný, nýbrž i částku 4 870 129 Kč. Do jisté míry pak lze sdílet i pochyby žalovaného o tom, že uvedení částky 4 870 129 Kč v Dodatku č. 2 je důsledkem překlepu (je s podivem, že by si smluvní strany takového rozdílu oproti žalobcem nyní tvrzené částce nepovšimly, byť je pravdou, že cifry 4 870 129 a 3 820 129 se liší „jen“ ve dvou číslicích, přičemž posledně uváděné číslo odpovídá rozdílu mezi částkami 6 620 129 Kč a 2 800 000 Kč). Na druhou stranu však celková zmatečnost průběhu předmětné stavební zakázky (podobné neurčitosti si lze v reálném životě obecně i *in concreto* představit) dává kredibilitu tvrzení žalobce, že obě strany hodlaly v rámci vyjasnění nepřehledné situace rezignovat na konkrétní výpočty méněprací, víceprací, apod., a ujasnit si své vzájemné povinnosti stanovením konkrétní částky, která představuje oboustranně akceptovatelný kompromis [zároveň může uvedení částky DPH ve výši 10 % (487 012,90 Kč) představovat logický důsledek uvedení nesprávné „výchozí“ částky]. Dvousečný je ovšem i argument žalovaného, že strany v Dodatku č. 2 prohlásily, obsah tohoto dodatku je „v plném souladu s jejich vůlí“; podstatou omylu může být i právě to, že strany za svou vůli deklarují něco, co jejich vůli ve skutečnosti neodpovídá.
55. V uvedené situaci, a také v souvislosti s citovanými ustanoveními daňového řádu, je pak zvláště důležité dospět ke správnému stanovení základu daně a v důsledku toho daňové povinnosti. Zde soud přitakává žalobci, že významný by v tomto kontextu mohl být výsledek Ing. S. Tento výsledek sice již jednou proběhl a byl relativně komplexní, avšak netýkal se explicitně a cíleně toho, zda si strany dohodly konečnou cenu 4 870 129 Kč, nebo 3 820 129 Kč. Tento výsledek byl proveden v jiných celkových souvislostech, kdy

nelze pustit ze zřetele žalobcovu žalobní námitku, že s názorem, že je třeba do jisté míry abstrahovat od předchozích úvah správce daně a za „bernou minci“ považovat částku 4 870 129 Kč, přišel v podstatě až žalovaný a až v nyní napadeném rozhodnutí ve věci daně z příjmů. To tak obsahuje jisté prvky překvapivosti z hlediska možnosti procesní obrany žalobce (přitom je možné poznamenat, že s částkou 6 620 129 Kč ve svých výpočtech operoval správce daně, který ji z toho pohledu nepovažoval za natolik „nejistou“, aby ji nezahrnul do svých početních operací – viz s. 57 Zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 10. 2015, č. j. 463001/15/2903/60562-603332, a s. 6 rozhodnutí žalovaného).

56. Pokud by ani výslech Ing. S. nevedl k věrohodnému zjištění vůle smluvních stran, je možné si představit její rekonstrukci z podrobných výpočtů správce daně týkajících se uskutečněných plnění mezi stranami (např. podrobná analýza provedených prací, použitých materiálů a dalších poskytnutých plnění či plateb za tato plnění). Přitom si je soud s ohledem na opakovaně popisovanou zmatečnost celého „příběhu“ vědom toho, že se jedná o velmi složitou cestu. Přesto ale ani na základě toho není možné, aby si žalovaný z možných částek, které vstupují do jeho závěrů o daňové povinnosti, „arbitrárně“ zvolil částku jednu, přičemž druhá je přinejmenším stejně pravděpodobná.
57. Podpůrně pak soud poznamenává, že o skutečné vůli stran mohou vypovídat také platby, které mezi nimi k okamžiku uzavření Dodatku č. 2 proběhly, resp. které byly evidovány dle žalobcova účetnictví ke konci zdaňovacího období roku 2011, a to v souvislosti s doplatkem ve výši cca 76 000 Kč, na kterém se strany v Dodatku č. 2 dohodly – viz výše (byť si je vědom potřeby účtovat o zdanitelných výnosech nikoli na základě přijatých plateb, nýbrž na základě souvislosti s obdobím, s nímž časově a věcně souvisejí – srov. 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví). Opět lze sice souhlasit s žalovaným, že ani součet těchto částek (již poskytnuté platby a smluvený doplatek) plně neodpovídá ceně tvrzené žalobcem, popř. exaktně neodpovídá ani příjmům evidovaným v žalobcově účetnictví k 31. 12. 2011 (v podrobnostech viz např. s. 5 vyjádření k žalobě); ovšem zároveň je třeba poznamenat, že tyto „nepřesnosti“ v hodnotě desítek tisíc Kč se řádově odlišují od částky 4 870 129 Kč, se kterou operuje žalovaný (rozdíl více než jeden milion Kč).
58. Soud si je také vědom toho, že jen podpůrný je při výkladu smluvní vůle argument Dohodou o narovnání. Zejména proto, že byla uzavřena až v roce 2012 a vztahuje se tak k jinému než nyní posuzovanému zdaňovacímu období (viz také předchozí odstavec). Je ovšem faktem, který lze subsidiárně též vzít v potaz, že takto konečně smluvená cena (deklarováno je, že objednatelem dosud uhrazené částky představují 3 744 112 Kč bez DPH a doplatek má být ještě 131 578,95 Kč bez DPH) se více blíží částce 3 820 129 Kč než částce 4 870 129 Kč.
59. Z obecného hlediska pak soud souhlasí s právním rámcem věci, jak jej žalovaný vymezil v bodě IV. svého rozhodnutí a na tuto část rozhodnutí ve stručnosti odkazuje. Přesto se však soud domnívá, že závěr, ke kterému žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl, není dostatečně odůvodněn a podložen stavem správního spisu. Slovy § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se tak soud domnívá, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy, resp. v nich nemá oporu a tento stav si žádá doplnění dokazování; v důsledku těchto skutečností trpí dle názoru soudu deficit i odůvodnění napadeného rozhodnutí. V tomto směru považuje soud za možný vhodný prostředek

k docílení relevantních závěrů zejména výsledk Ing. S. ke smluvní vůli týkající se Dodatku č. 2, konkrétně k tomu, jak a v jaké části měla být v tomto smluvním dodatku stanovena cena. Jak již bylo naznačeno shora, nabízejí se i další důkazní prostředky (přijaté platby apod.), které je třeba vyhodnotit v celkových souvislostech věci. Na základě posouzení těchto otázek je pak třeba odvíjet cenu dle Smlouvy o dílo č. 877Z ve znění jejích dodatků, která je jedním z východisek pro určení výše daně a případného penále (zde soud přiměřeně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, dostupný na www.nssoud.cz, týkající se otázky prokázání dostatečné míry pravděpodobnosti v daňových řízeních).

IV.b) Problematika daně z přidané hodnoty

60. V souvislosti s nyní řešenou linií projednávaného případu (daň z přidané hodnoty) soud odkazuje na popis skutkových okolností, jak byly uvedeny výše. Opět tak jde o to, jakým způsobem a s jakými důsledky je třeba interpretovat smluvní ujednání mezi žalobcem a objednatelem v souvislosti se Smlouvou o dílo č. 877Z.
61. Soud přitom poznamenává, že v daném rozměru věci absentuje shora zmíněný aspekt překvapivosti, neboť o svém právním názoru, odlišném od názoru správce daně, žalovaný žalobce informoval písemností ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55186/16/5300-21442-700225, a zároveň mu dal možnost se k věci vyjádřit, včetně možnosti navržení dalších důkazů ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (toho žalobce využil vyjádřením ze dne 23. 12. 2016, zaevidovaným pod č. j. 58645/16).
62. V dané věci soud konstatuje, že problematika stanovení základu daně je v případě daně z přidané hodnoty upravena odlišně od otázky stanovení základu daně v případě daně z příjmů právnických osob. Dle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je základem daně „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.*“ Dle § 36 odst. 5 věty první zákona o dani z přidané hodnoty se pak základ daně „*sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.*“
63. Z obecného hlediska soud nerozporuje východisko žalovaného, že slevou ve smyslu § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, která by ovlivnila základ daně, není sleva sjednaná z titulu smluvních pokut a náhrad škod, neboť se nejedná o dodávku zboží a služeb dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. S tímto závěrem v rámci žalobních bodů ostatně nepolemizuje ani žalobce, který se soustředí zejména na tvrzení, že předmětné slevy nepředstavují plnění ve významu smluvních pokut a náhrad škod.
64. Soud zároveň nepopírá racionalitu přinejmenším některých úvah žalovaného (a v tomto rozsahu nesouhlasí s argumentací žalobce), že by některé z poskytnutých slev (resp. jejich části) mohly představovat slevy sjednané z titulu smluvních pokut a náhrad škod. V případě slevy ve výši 60 000 Kč dle Dodatku č. 1 je dle názoru soudu dána vazba mezi úvodním ujednáním daného dodatku, v němž se deklaruje prodlení s plněním díla, v souvislosti s nímž hrozí žalobci smluvní sankce v rozsahu 500 000 až 800 000 Kč, a čl. IX odst. 1 tohoto dodatku, v němž je předmětná sleva dávana do souvislosti právě se zpožděním prací v II. etapě plnění díla. V tomto směru se žalovaný ve svém rozhodnutí, byť stručně a částečně implicitně, k dané otázce vyjádřil a soud jeho závěry akceptuje (viz zejména bod [19] rozhodnutí ve věci DPH). Na základě uvedeného tak soud nepovažuje za

rozhodné, zda sleva ve výši 60 000 Kč odpovídala konkrétní částce eventuálně hrozící smluvní sankce, neboť v daných souvislostech není rozhodná její výše, nýbrž její titul.

65. Složitější je situace v případě slevy ve výši 2 800 000 Kč dle Dodatku č. 2. I tato sleva je dle čl. IV. odst. 2 daného dodatku dávana do souvislosti s možným uplatněním práva na náhradu škody ze strany objednatele. Dle citovaného smluvního ustanovení si „*Smluvní strany si dohodly slevu ve výši 2.800.000,- Kč bez DPH jako přiměřenou kompenzaci za to, že objednatel neuplatní právo na náhradu:*

- *za škody způsobené prodlužováním termínu dokončení (zejm. ušlé nájemné, navýšení ceny prací od dodavatelů navazujících prací),*

- *za škody způsobené vadami vzniklými ke dni podpisu tohoto dodatku č.2 (to však nezabavuje zhotovitele povinnosti tyto vady díla do předání odstranit),*

- *za náklady na přepravu, třídění a převzetí předmětů v přílohách č.3,č.4 tohoto dodatku č.2. a za zajišťování jejich převozu a vyřízení reklamací, která má dle tohoto dodatku č.2 zajišťovat*

- *za komplikace a náklady spojené s dokončením stavby po snížení rozsahu předmětu díla podle čl.I. tohoto dodatku č.2. a posunutí termínu dokončení redukováného díla.*

Objednatel souhlasí s výší shora uvedené kompenzace jako s dostatečnou a vzdává se případného nároku na její navýšení, který mu vznikl k okamžiku podpisu tohoto dodatku č.2.“ (pozn.: zvýraznění původní).

66. Zatímco v případě nároků uvedených v prvních dvou citovaných odrážkách lze dle názoru soudu podobně jako v případě slevy dle Dodatku č. 1 bez větších pochybností hovořit o sankčním charakteru dané slevy (tedy bez vlivu na základ daně), neboť jde o „neuplatnění práva za náhradu škody“, v případě nároků objednatele dle dalších dvou odrážek situace již tak jasná není. U těchto nároků přichází jako případně relevantní v úvahu argumentace žalobce o tom, že se snažil s objednatelem „obchodovat“, a to nikoli v sankčním kontextu (soud poznamenává, že slevy uskutečňované mezi smluvnímu partnery zpravidla budou výsledkem „obchodování“ či kontraktační strategie nebo taktiky, avšak ne vždy tato jednání budou s ohledem na platnou právní úpravu relevantní z pohledu daňové povinnosti). Žalovaný však uvedené slevy (resp. složky dané slevy) vyloučil jako neúčinné z hlediska základu daně „paušálně“, aniž by se zabýval tím, zda mezi nimi lze nějak diferencovat (tedy mezi jednotlivými nároky dle zmíněných odrážek). V tomto směru je nediferencované i odůvodnění napadeného rozhodnutí ve věci DPH; ačkoli, jak již bylo uvedeno, dané odůvodnění lze v některých aspektech akceptovat, v jiných tomu již tomu tak bez dalšího není.
67. S ohledem na shora uvedené je tak třeba, aby v souvislosti s tvrzeními a důkazními návrhy žalobce žalovaný rozlišil, které složky ze slevy 2 800 000 Kč jsou způsobilé ovlivnit základ daně, a které eventuálně nikoli, a v jaké případně výši. Zde soud opět připomíná, že si je vědom primárního břemene tvrzení a břemene důkazního na straně daňového subjektu (žalovaného), nelze však odhlížet ani od pravidel vyplývajících z již vzpomenutých ustanovení § 1 odst. 2 a § 92 odst. 3 daňového řádu.
68. Podobně jako v případě daně z příjmů právnických osob i v této linii věci se jako vhodný důkazní prostředek ke zjištění příslušných skutečností jeví výsledek Ing. S., který může

prispět k objasnění smluvní vůle jeho a žalobcovy, stejně jako k tomu, co a v jakých hodnotách bylo vnímáno jako „sankční sleva“, a co nikoli.

69. Nejen shora uvedené závěry soud formuluje při plném vědomí rozdílu mezi právní úpravou týkající se předmětu a základu daně v případě daně z příjmů právnických osob a v případě daně z přidané hodnoty. Zde se soud ztotožňuje s vyjádřeními k žalobám, zejména s odkazy na § 18 odst. 1 a 2, § 19 a § 23 odst. 3 a 4 zákona o daních příjmů na straně jedné a na § 36 odst. 1 a 5 na straně druhé. Přesto soud nepovažuje za zcela korektní, že v linii daně z příjmů právnických osob považoval žalobce cenu díla v redukované podobě ve výši 6 620 129 Kč za nejistou, zatímco v linii daně z přidané hodnoty (při zohlednění slevy 60 000 Kč a jejího vlivu na základ daně) o této částce zásadní pochyby nechová. V případě daně z příjmů právnických osob tedy žalovaný považuje za základ daně částku 4 870 129 Kč, kdy v její prospěch podstatě abstrahuje od konkrétně formulovaných částek 6 620 129 Kč a 2 800 000 Kč (jakožto, dle žalobce, smluvené ceny díla a slevy, která měla být od této ceny odečtena), v případě daně z přidané hodnoty tyto částky považuje (viz např. bod [23] rozhodnutí ve věci DPH) za nesporné a relevantní (jakožto „základu základu“ daně před přičtením částky 60 000 a neoprávněně nárokovaného snížení tohoto základu daně). V rámci jednotného přístupu, který nebude způsobit vzniku dojmu, že byly voleny takové částky, které umožní maximální doměření daně v obou liniích, by tedy měl žalovaný volit takový postup a odůvodnění rozhodnutí, které vyústí v přezkoumatelný a konzistentní závěr o tom, z jaké částky tedy byla sleva ve výši 2 800 000 Kč odečítána a jaký byl výsledek této početní operace, a to s příslušnými daňovými důsledky.
70. Ačkoli se tedy soud nedomnívá, že by samotné nespojení obou řízení (o dani z příjmů právnických osob a o dani z přidané hodnoty) mělo vést ke zrušení dotčených rozhodnutí (jejich konzistentnosti lze dosáhnout i v rámci oddělených řízení), přesto soud do jisté míry přitakává, při respektování rozdílu mezi příslušnými právními úpravami, argumentaci žalobce, že určitý rozdílný přístup v obou liniích je bez dalšího přinejmenším nekorektní.
71. Soud tak uzavírá, že i ve vztahu k otázce daně z přidané hodnoty dospívá k obdobným závěrům jako v případě daně z příjmů právnických osob. V tomto smyslu přiměřeně odkazuje na bod 60. tohoto rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

72. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) – viz zejména bod 60. a 68. až 72. tohoto rozsudku.
73. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li 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.
74. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. V tomto smyslu přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žaloby ve výši $2 \times 3\,000$ Kč, celkem tedy 6 000 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 29. května 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu