



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci

žalobce: **SOLARLINE, a.s.**  
sídlem Hornopolská 1455/28, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava  
zastoupen JUDr. Vítem Rybářem, advokátem  
sídlem 28. října 1610/95, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016 č. j. 33354/16/5200-11433-706599,  
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 8. 2016 č. j. 33354/16/5200-11433-706599 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Víta Rybáře, advokáta se sídlem 28. října 1610/95, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava.

Shodu s prvopisem potvrzuje

### Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 3. 10. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016, č. j. 33354/16/5200-11433-706599 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru k dani z příjmů právnických osob ze dne 29. 10. 2015, č. j. 2971015/15/3216-50521-80960086, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2010 ve výši 662 340 Kč a penále ve výši 132 468 Kč.
2. Dodatečný platební výměr správce daně vydal na základě daňové kontroly provedené za zdaňovací období roku 2010, jejímž výsledkem bylo zjištění, podle názoru žalobce nesprávné, že žalobce nesprávně nezahrnul výnosy ze své podnikatelské činnosti ve výši 3 108 448 Kč do zdaňovacího období roku 2010. Částka představuje doplatek ceny díla ze smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem jako zhotovitelem a společností Moravia Energy Group s.r.o. dne 7. 6. 2010. Podle správce daně došlo k okamžiku vzniku výnosu již v roce 2010, s čímž žalobce nesouhlasí, neboť mohl doplatek ceny díla požadovat až v roce 2011, což vskutku učinil a v roce 2011 doplatek ceny díla v této výši rovněž zaúčtovat a zdanil. Správce daně ve svém rozhodnutí nerespektoval ujednání mezi žalobcem a jeho odběratelem vyplývající ze smlouvy o dílo a stanovující předpoklady pro možnou fakturaci, resp. pro vznik nároku na doplatek ceny díla. Jeho rozhodnutí je tak podle žalobce nesprávné. Nadto by žalobce daň zaplatil dvakrát.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasí; odkázal na své původní rozhodnutí, na kterém setrval. K námitce, že by žalobce zaplatil daň dvakrát, žalovaný uvedl, že to není pravda, neboť může až do 2. 4. 2020 uplatnit daňovou ztrátu.
4. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
5. Z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 5. 3. 2013, která byla ukončena zprávou daňové kontroly č. j. 2917609/15/3216-60561-807018. Na základě výsledku této daňové kontroly rozhodl správce daně dne 29. 10. 2015 dodatečným daňovým výměrem, kterým žalobce doměřil daňovou povinnost ve výši 662 340 Kč a penále 132 468 Kč. Předmětem sporu bylo posouzení věcné a časové souvislosti tohoto výnosu žalobcem, kdy žalobce tvrdí, že tento vznikl až v roce 2011 a správce daně tvrdí, že souvisí s rokem 2010, neboť v roce 2010 byly provedeny veškeré práce a byly splněny všechny podmínky pro to, aby žalobce zaplacení této částky

požadoval; dohoda o splatnosti na uvedeném závěru nemůže nic měnit. S tímto závěrem se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil, a proto je potvrdil.

6. Ze smlouvy o dílo založené ve spise vyplývá, že byla uzavřena mezi žalobcem a společností Moravia Energy Group s.r.o. dne 7. 6. 2010. Cena díla byla sjednána na částku 38 040 000 Kč bez DPH podle úplného položkového rozpočtu tvořícího přílohu této smlouvy a byla sjednána jako cena konečná bez ohledu na případnou potřebu více nákladů, jejichž potřeba by vyvstala až v průběhu realizace díla. Předmětem smlouvy byla výstavba zařízení fotovoltaické elektrárny tzv. na klíč, tj. včetně dodávky příslušného technologického zařízení, jeho montáže, zapojení a provedení všech dalších technologických činností spojených s umístěním fotovoltaického systému k výrobě elektrické energie. Součástí díla je rovněž provedení všech funkčních zkoušek a provedení záznamu o výsledku těchto zkoušek, jakož i všech dalších činností, které s výstavbou elektrárny a jejím uvedením do funkčního provozu v plném výkonu souvisejí. Smluvní strany se zavázaly vyvinout maximální vzájemnou součinnost navzájem i vůči třetím stranám za účelem zapojení do sítě ČEZ a zahájení placeného výkupu nejpozději do prosince 2010 v cenovém tarifu na rok 2010. Ohledně předání díla bylo dohodnuto, že dílo nebo jeho části budou předány podepsaným zápisem o předání a převzetí díla. Zhotovitel – tedy žalobce – se zavázal vyrozumět objednatele o ukončení provedení díla písemným sdělením doručeným objednateli ve lhůtě nejméně 5 pracovních dnů před dnem plánovaného předání a převzetí díla. Ohledně splatnosti ceny díla bylo ujednáno, že záloha ve výši 25 000 000 Kč bez DPH bude splatná na základě vystavené a doručené faktury, kterou je žalobce oprávněn vystavit po podpisu této smlouvy. Další záloha ve výši 4 000 000 Kč bez DPH bude splatná na základě žalobcem vystavené a objednateli doručené faktury, kterou je žalobce oprávněn vystavit 30 dní před dodávkou střídačů a kabeláže. Další záloha ve výši 4 000 000 Kč bez DPH bude splatná na základě žalobcem vystavené a objednateli doručené faktury, kterou je žalobce oprávněn vystavit poté, co dokončí oplocení, provede zabezpečení a dále vystaví konstrukce včetně montáže panelů, a to na základě písemného potvrzení objednatele potvrzujícího provedení této práce. Záloha ve výši 2 040 000 Kč bez DPH bude splatná na základě žalobce vystavené a objednatelem doručené faktury, kterou je žalobce oprávněn vystavit poté, co bude dílo řádně dokončeno a předáno objednateli po technologické stránce. Poté budou provedeny revize a veškerá potřebná dokumentace pro vydání licence na výrobu elektřiny bude odeslána na Energetický regulační úřad, to vše na základě protokolu podepsaného objednatelem a žalobcem. Doplatek ceny díla ve výši 3 000 000 Kč bez DPH je splatný na základě žalobcem vystavené a odběrateli doručené faktury, kterou je žalobce oprávněn vystavit po uplynutí šestiměsíčního placeného provozu elektrárny. Lhůta počíná běžet po úspěšném dokončení, zapojení do sítě ČEZ a zahájení placeného výkupu. V případě, že elektrárna nebude připojena do prosince 2010 v cenovém tarifu na rok 2010, nárok žalobce na tento doplatek ceny díla ve výši 3 000 000 Kč zanikne. Splatnost jednotlivých faktur se stanovuje v délce 14 dnů od vystavení.
7. Dne 7. 6. 2010 byl podepsán mezi žalobcem a objednatelem předávací protokol, ze kterého vyplývá, že dílo bylo dokončeno, nevykazuje vady a objednatel jej převzal. Na základě tohoto předávacího protokolu a nominálního výkonu elektrárny Energetický regulační úřad udělil licenci Mezi společnostmi MORAVIA ENERGY GROUP s.r.o. a ČEZ Distribuce byla dne 18. 1. 2011 uzavřena smlouva o podpoře výrobě elektřiny, ze které vyplývá, že se jedná o výrobu elektřiny uvedenou do provozu od 1. 1. 2010 do 31. 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2010. Žalobce dne 30. 9. 2011 vystavil společnosti MORAVIA ENERGY GROUP s.r.o. fakturu č. 110100010 s předmětem plnění – Závěrečné vyúčtování výstavby fotovoltaické elektrárny Jaktař v hodnotě 2 990 000 Kč.

8. Základem daně je podle § 23 odst. 1 zákona ř. 586/1992 Sb., o daních z příjmů *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období provedených podle dalších odstavců zákona o daních z příjmů*. Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledků hospodaření. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nimiž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen účetní období); není-li možno tuto zásilku dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistili uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí*.
9. Z uvedených právních předpisů vyplývá, že jednou ze zásad společných jak zákonu o daních z příjmů tak účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, ve kterém období došlo k platbě, resp. k pohybu souvisejících peněžních prostředků. V případě smlouvy o dílo se pak časová souvislost bude posuzovat podle okamžiku, kdy je splněn účel této smlouvy, tj. v okamžiku zhotovení díla. Při posouzení, zda a kdy došlo ke zhotovení díla, je nutno vyjít ze soukromoprávního ujednání stran smlouvy o dílo, jejíž daňověprávní účinky daňové právo klasifikuje autonomně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200), přičemž nelze opomenout hospodářskou podstatu a účel smlouvy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017 – 26).
10. Žalovaný dospěl k závěru, že za situace, kdy po technické stránce byla předmětná fotovoltaická elektrárna dokončena v roce 2010, což mezi účastníky nebylo sporné, a za situace, kdy sice smlouva o podpoře výroby elektřiny byla uzavřena až dne 18. 1. 2011, nicméně z ní vyplývá, že elektrárna byla uvedena do provozu v roce 2010, bylo dílo podle předmětné smlouvy zhotoven v roce 2010, a šestiměsíční odklad pro vystavení faktury na doplatek ceny ve výši 3 000 000 Kč bez DPH žalovaný posoudil jako splatnost této částky. Protože výnos souvisí s rokem 2010, mělo o něm být účtováno a měl být zdaněn v roce 2010.
11. Tento závěr žalovaného však není správný. Při posuzování věcné a časové souvislosti výnosu je nutno přihlédnout k tomu, zda výnos vskutku v roce 2010 existoval, což mohlo nastat pouze v případě zhotovení díla. V posuzované smlouvě o dílo bylo dohodnuto, že předmětem díla nebyla pouhá technická realizace elektrárny, ale provedení elektrárny tzv. na klíč, tzn. včetně jejího uvedení do provozu a dokonce zajištění výkupní ceny platné pro rok 2010. Vznik pohledávky na zaplacení jednotlivých částí kupní ceny byl vázán na definované podmínky, přičemž jedna z nich bylo technické zhotovení díla a jeho předání objednateli, k čemuž vskutku došlo v roce 2010. Pro vznik nároku na doplatek, tedy pro vznik pohledávky na zaplacení 3 000 000 Kč, která je předmětem sporu mezi žalobcem a

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalovaným, však bylo nutno splnit další předpoklady včetně šestiměsíčního provozu této elektrárny. Teprve po splnění těchto podmínek vzniklo žalobci právo na zaplacení doplatku ceny díla a uplynutím splatnosti i nárok na vymáhání této částky, a teprve tehdy byl splněn účel smlouvy. Byť tedy velká část smlouvy o dílo byla realizovaná v roce 2010, pohledávka žalobce na zaplacení doplatku ceny ve výši 3 000 000 Kč vznikla až uplynutím 6 měsíců za splnění dalších podmínek, tedy uvedení elektrárny do provozu a zajištění výkupních cen. Takto souvisí výnos vskutku s rokem 2011, kdy došlo i k zaplacení této pohledávky, nikoliv s rokem 2010.

12. Ke stejnému závěru lze dojít i z hlediska, zda žalobci právo na zaplacení (pohledávka) vznikla v roce 2010 nebo v roce 2011. Podle § 548 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, *objednatel je povinen zaplatit zhotoviteli cenu díla v době sjednané ve smlouvě. Pokud ze smlouvy nebo tohoto zákona nevyplývá něco jiného, vzniká nárok na cenu provedením díla.* Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího soudu vztahující se k výkladu vzniku práva na zaplacení ceny díla, je nutno rozlišovat mezi podmínkami sjednanými mezi smluvními stranami, které z nich jsou tzv. hmotně právními podmínkami pro vznik práva na zaplacení ceny díla, a které takovými podmínkami nejsou a jedná se o jiné smluvně převzaté povinnosti. Např. ve věci sp. zn. 23 Cdo 1505/2013 Nejvyšší soud uvádí, že *„pro vyřešení otázky vzniku práva na zaplacení ceny díla je rozlišováno, zda mezi účastníky smlouvy pro řádné splnění povinnosti provést dílo, je výslovně dohodnuta podmínka sepsání předávacího protokolu pro předání a převzetí, či taková podmínka pro řádné předání a převzetí dohodnuta není (...). Dovolatelce je třeba dát za pravdu, že předmětným ujednáním ve smlouvě o dílo: „Předmět smlouvy je splněn řádným ukončením díla, jeho úspěšným uvedením do provozu a předáním. O předání se sepíše protokol.“, neměli účastníci sjednání jako podmínka předání díla „sepsání předávacího protokolu“. Jako řádné splnění díla bylo sjednáno úspěšné uvedení díla do provozu. Předávací protokol byl jen důkaz o předání a převzetí díla, nikoliv podmínkou řádného předání a převzetí díla (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2003 sp. zn. 29 Odo 104/2010)“.*
13. Pro vznik práva na zaplacení doplatku cenou díla ve výši 3 000 000 Kč byly sjednány zásadně dvě podmínky – uplynutí šestiměsíčního placeného provozu elektrárny a připojení elektrárny do prosince 2010 v cenovém tarifu pro rok 2010. Bez splnění těchto dvou podmínek žalobce nebyl oprávněn vystavit fakturu, tedy vůbec o této pohledávce účtovat, a teprve od vystavení faktury se odvíjela splatnost díla (ve smlouvě ujednána splatnost jednotlivých faktur 14 dnů ode dne vystavení). Ke splnění obou podmínek došlo v roce 2011, proto teprve v roce 2011 žalobci vznikla pohledávka na zaplacení z hlediska obchodního práva, byl oprávněn vystavit fakturu a vznikl mu výnos z hlediska zákona o daních z příjmů.
14. Není tak správná úvaha žalovaného, že tím, že byl sepsán protokol o předání díla v červnu 2010, došlo k vzniku nároku na zaplacení ceny díla. Předně žalovaný chybně vyhodnotil předávací protokol, který v tomto případě nebyl sjednán jako hmotněprávní podmínka vzniku nároku na zaplacení ceny díla (její příslušné části), neboť hmotněprávní podmínkou bylo dokončení a předání elektrárny objednateli po technologické stránce včetně revizí a předání dokumentace. Protokol měl být sepsán pouze jako důkazní prostředek. Z hlediska daňového práva je podstatné, že předávací protokol prokazoval splnění podmínek pouze pro vznik části ceny díla za zhotovení elektrárny po technologické stránce, nikoliv pro

posuzovaný doplatek. O tomto výnosu žalobce správně účtoval v roce 2010 a rovněž jej v tomto roce zdanil. Stejně tak není správná úvaha žalovaného, že o vzniku práva žalobce na zaplacení 3 000 000 Kč v roce 2010 svědčí to, že elektrárna byla uvedena do provozu, resp. cenové ujednání bylo za rok 2010. Přesně tuto situaci totiž smlouva předjímá jakožto jednu z podmínek práva na zaplacení částky 3 000 000 Kč, které byly kumulativně splněny v roce 2011.

15. Uvedený závěr není v rozporu s žalovaným uváděnými rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 163/2004-85 ze dne 30. 6. 2006 či č. j. 6 Afs 16/2004-117 ze dne 27. 4. 2006. Obě tato rozhodnutí totiž cílí na jinou situaci. Ve věci č. j. 5 Afs 163/2004-85 Nejvyšší správní soud rozhodoval za skutkového stavu, kdy došlo k vystavení faktury, která měla být vystavena podle smlouvy o dílo podle předávacího protokolu, k dílu bylo povoleno kolaudačním rozhodnutím jeho užívání, přesto předmětná faktura nebyla zahrnuta do účetnictví podle tvrzení daňového subjektu z důvodu jejího neuznání a následného storna; naopak správce daně zjistil, že předmětná faktura do evidence zařazena byla. Skutková situace tak byla odlišná od nyní posuzované věci. Rozsudek č. j. 6 Afs 16/2014-117 byl rovněž přijat za skutkového stavu, kdy bylo plněno na základě smlouvy o dílo, konečná faktura byla vystavena v roce 2000, nicméně převážná část díla byla provedena v roce 1997 a zejména v roce 1997 došlo k předání díla, jeho převzetí a kolaudaci; do roku 2000 pak byly uzavřeny dodatky v návaznosti na vady a spory mezi zhotovitelem a objednatelem. V řízení dokonce tehdejší daňový subjekt tvrdil, že dílo nebylo dokončeno nejenom v roce 1997, ale prakticky nikdy. I zde tak skutková situace byla jiné než v nyní posuzované věci.
16. Krajský soud tak dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a soud je proto postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je vázán závěrem krajského soudu (§ 78 odst. 4, 5 s. ř. s.).
17. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepis žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 29. března 2018

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu