



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: STAVMONTA spol. s r.o.**, se sídlem Hřbitovní 996/33, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Pavlem Kosnarem, advokátem se sídlem Sady Pětatřicátníků 26, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, čj. 9299/14/5000-14204-706502,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobci byla za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 70.000,- Kč a současně byl zpraven o zákonné povinnosti uhradit penále (dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 31. 1. 2013 pod čj. 166769/13/2301-24901-401233 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 4. 2014, čj. 9299/14/5000-14204-706502).

Daň z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Mezi účastníky soudního řízení je spor o oprávněnost uplatnění v daňových nákladech zdaňovacího období roku 2009 částky 350.000,- Kč, zúčtované na vrub nákladů účtu 518.020 - ostatní služby v souvislosti s fakturací dle mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o.

II. Řízení před správními orgány

Dne 6. 3. 2012 zahájil Finanční úřad v Plzni (dále též jen „*správce daně*“) u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009.

Dne 14. 5. 2012 pod čj. 233176/12/138932401235 správce daně vyzval daňový subjekt, aby prokázal, že hodnota přijaté faktury č. 350709 (jeho č. 1858) ze dne 10. 7. 2009 od dodavatele Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. ve výši 350.000,- Kč, s textem „dle mandátní smlouvy účtované zprostředkování akcí Týmákov RD – II. etapa, I/26 přeložky vodovodu, dešťové a splaškové kanalizace cena akce 22 Mio Kč“, zaúčtovaná na stranu MD účtu 518.020 „Ostatní služby-režie“, byla oprávněně zahrnuta do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2009. Na tuto výzvu daňový subjekt odpověděl, že uvedený dodavatel mu poskytl plnění ve formě zmíněné v uváděné mandátní smlouvě, kterou měl správce daně k dispozici při provádění správního řízení, a to konkrétně vytipování výběrového řízení týkajícího se této veřejné zakázky, zjištění požadavků na tuto zakázku a technického stavu a proveditelnosti této zakázky a rovněž provedení průzkumu cen obvyklých v daném místě a čase u společností, které by mohly být potencionálními vykonavateli této zakázky. Poskytl daňovému subjektu také součinnost při zajištění cenové relace této zakázky a tím mu podle příslušných ustanovení již zmíněné mandátní smlouvy vznikl nárok na odměnu. Jedná se tudíž o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu podle § 24 ZDP. Bez této činnosti mandátáře by daňový subjekt nemohl zdárně obstát při výběrovém řízení a jeho realizaci a nedosáhl by tak zdanitelných příjmů vyplývajících z plnění předmětné zakázky. Ohledně prohlášení týkajícího se této zakázky a výlučného plnění zakázky pracovníky daňového subjektu daňový subjekt uvedl, že plnění mandátáře z předmětné mandátní smlouvy nesouvisí s uváděným čestným prohlášením. Mandátář neplnil mandantovi (daňovému subjektu) v rámci předmětné veřejné zakázky, ale tuto obstaral ještě před její realizací. Poskytnuté čestné prohlášení tudíž nemohlo vyloučit obstaravatelskou činnost mandátáře a směřovalo pouze na plnění spojená s předmětnou zakázkou. Prohlášení bylo poskytováno konečnému odběrateli zakázky z důvodu naplnění podmínek této veřejné zakázky, přičemž vlastní obstarání zakázky nebylo součástí těchto podmínek (podání datované dne 25. 5. 2012 a došlé správci daně dne 28. 5. 2012).

Dne 28. 6. 2012 správce daně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, podle něhož daňový subjekt ve svém tvrzení nepředložil takové důkazy, které by prokazovaly uskutečnění zprostředkování deklarované na přijaté faktuře a sjednané v mandátní smlouvě, tzn. že nedoložil žádné důkazy o tom, že mu společnost Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. za dohodnutou cenu poskytla obstarání předmětné zakázky tak, jak uvádí daňový subjekt, když tvrdí, že „mandátář neplnil mandantovi (daňovému subjektu) v rámci předmětné veřejné zakázky, ale tuto obstaral ještě před její realizací“ (protokol sepsaný Finančním úřadem v Plzni pod čj. 407744/12/138932401235).

K objasnění celé situace daňový subjekt navrhl vyslechnout Ing. S.Š. a Ing. V.Š., jednatele společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. (podání datované dne 20. 7. 2012 a došlé správci daně dne 23. 7. 2012).

Dne 1. 11. 2012 správce daně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění: vzhledem k tomu, že daňový subjekt neprokázal, že v roce 2009 byla v jeho zájmu vyvíjena zprostředkovatelská činnost, porušil ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a neoprávněně zvýšil náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2009 o částku 350.000,- Kč (protokol sepsaný Finančním úřadem v Plzni pod čj. 511420/12/138932401235). K tomu se daňový subjekt vyjádřil zejména tak, že nesouhlasí s jakýmkoliv bodem závěrečného hodnocení správce daně. Daňový subjekt uvedl zásadní rozpory postupu správce daně s příslušnými ustanoveními daňového řádu, a tudíž považuje uvedený protokol za dokument učiněný v rozporu se zákonem. Podle jeho názoru bylo během daňového řízení jasné zdokumentováno, že k plnění došlo, došlo i ke splnění předmětné veřejné zakázky a došlo i k úhradě provize dodavatele ze strany daňového subjektu v termínu odpovídajícím příslušným ustanovením obchodního zákoníku. V každém případě se tak jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu podle § 24 ZDP. Bez činnosti dodavatele by daňový subjekt nemohl zdárně obstát při výběrovém řízení a jeho realizaci a nedosáhl by tak zdanitelných příjmů vyplývajících z plnění předmětné zakázky (podání datované dne 13. 11. 2012 a došlé správci daně dne 15. 11. 2012).

O kontrolním zjištění sepsal Finanční úřad pro Plzeňský kraj zprávu o daňové kontrole čj. 00139673/13/2301-05402-401235 (projednána s daňovým subjektem dne 24. 1. 2013).

Na základě této zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Plzeňský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 1. 2013, čj. 166769/13/2301-24901-401233, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 70.000,- Kč a současně jej zpravil o zákonné povinnosti uhradit penále z částky dodatečně doměřené daně ve výši 14.000,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2014, čj. 9299/14/5000-14204-706502, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 31. 1. 2013, čj. 166769/13/2301-24901-401233, potvrdilo.

III. Žaloba

V roce 2004 byla za účelem úspěšné účasti ve veřejné zakázce obce Tymákov nazvané „Tymákov - IT pro 67 rodinných domků“ uzavřena mezi žalobcem a společností Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. ústní mandátní smlouva. Bez této činnosti mandatáře by žalobce nemohl, s vysokou mírou pravděpodobnosti, v rámci veřejné zakázky se svou nabídkou úspěšně obstát. Činnost dohodnutá uvedenou ústní mandátní smlouvou byla prováděna mandatářem v dohodnutém rozsahu (tedy již před vlastní účastí žalobce ve veřejné zakázce). Dle ústně uzavřené mandátní smlouvy bylo jejími účastníky však postupováno také následně (při provádění stavební akce), a to až do roku 2009, kdy byla uzavřena mezi totožnými účastníky mandátní smlouva písemná, a to dne 6. 1. 2009. Faktura - daňový doklad č. 350709 ze dne 10. 7. 2009 na částku 350.000,- Kč bez příslušné sazby DPH byla mandatářem vystavena ve vazbě na ústní mandátní smlouvu a činnost mandatářem vykonanou

dle této ústní mandátní smlouvy, což bylo dle názoru žalobce v rámci daňového řízení prokázáno a odvolací orgán tyto závěry akceptoval.

Vynaložení předmětného výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce a jeho racionálnost žalobce řádně a beze zbytku prokázal. Posouzením označených důkazů jednotlivě a především v jejich celkovém kontextu a souhrnu dochází žalobce k závěru řádného a úplného prokázání uznatelnosti výdaje. Zahrnutí výdaje ve výši 350.000,- Kč do základu daně zdaňovacího období roku 2009 bylo učiněno naprosto správně. Jak žalovaným, tak finančním úřadem nebyly tyto skutečnosti náležitě a správně posouzeny a vyhodnoceny. Časovou souvislost je možné a vhodné, pro posouzení merita věci, rozčlenit s přihlédnutím k hmotné právní stránce věci, s přihlédnutím k účetní stránce věci, a to vše s důsledky promítajícími se v konečném důsledku do daňové stránky věci. Předmětem ústní mandátní smlouvy byla především činnost mandátáře vedoucí k vytipování uvedeného zadávacího řízení, zjištění požadavků na tuto veřejnou zakázku, zjištění technického stavu a proveditelnost této veřejné zakázky a provedení průzkumu cen obvyklých v daném místě a čase u třetích subjektů, které by mohly být potencionálními vykonavateli této veřejné zakázky a také poskytnutí součinnosti žalobci při zajištění cenové relace této veřejné zakázky. Činnost probíhající na základě této smlouvy však nebyla vyčerpána v roce 2004, ale bylo dle ní účastníky nadále postupováno, a to až do podpisu písemné mandátní smlouvy. Ústní mandátní smlouvou byla tedy založena práva a povinnosti jejích účastníků, a byť převažující část činnosti mandátáře spadá časově do roku 2004, neodpovídá skutečnosti tvrzení žalovaného, že by ústní mandátní smlouva pozbyla svého smyslu, resp. zanikla splněním v uvedeném roce. Dle ústní mandátní smlouvy bylo nadále postupováno, žalobce však připouští, že v porovnání s rozsahem činnosti provedené mandátářem v roce 2004 v rozsahu menším než v uvedeném roce (tedy v roce, kdy se účastnil zadávacího řízení). Dle názoru žalobce je nutné rozlišit vznik závazku, resp. účinnost a platnost ústní mandátní smlouvy, rozsah a časový dopad činnosti vykonávané dle této smlouvy mandátářem a splatnost úplaty dle této smlouvy. V roce 2004 byla tedy uzavřena ústní mandátní smlouva, která založila práva a povinnosti mezi jejími účastníky. Činnost dle této ústí mandátní smlouvy byla prováděna jak v roce 2004, resp. před účastí ve veřejné zakázce, tak poté (být, jak žalobce připouští, v omezené míře). Jelikož ustanovení § 566 odst. 1 a § 571 odst. 2 obchodního zákoníku jsou dispozitivní, využil žalobce a mandátář takové úpravy, které byla v souladu s jejich záměry a s nastavenou obchodní spoluprací v jiných obchodních případech, když bylo ujednáno, že úplata za provedení činnosti mandátářem bude splatná po celkovém dokončení veřejné zakázky a stavební akce, tedy míněno po řádném ukončení stavební akce jako takové, nikoliv zdárnou účastí žalobce ve veřejné zakázce (zadávacím řízení). Žalobce a mandátář dispozitivní dohodou o splatnosti úplaty neměl v úmyslu přenášet okamžik právního vzniku závazku do roku 2009, ale touto dohodou se do roku 2009 pouze přesunula splatnost úplaty za činnost vykonanou mandátářem. V roce 2009 žalobce náklad v podobě úplaty za mandátářem provedenou činnost také fakticky vynaložil. Z konstatovaných skutečností tedy vyplývá (i) věcná a časová souvislost ústní mandátní smlouvy, veřejné zakázky (zadávacího řízení), stavební akce (následné stavební činnosti) a výdaje a (ii) dále skutečná podstata dohody účastníků ústní mandátní smlouvy.

Veškeré operace byly žalobcem také řádně zaúčtovány. Vzhledem k povaze poskytnuté služby, která zcela jednoznačně směřovala k realizaci veřejné zakázky a stavební

akce (tedy jak účast v zadávacím řízení, tak provedení stavební akce), jedná se o výdaj, který je dle § 49 odst. 1 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, který stanoví, že „Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné.“. V daném případě je výdaj součástí pořizovací ceny nedokončené výroby - zásoby daňového subjektu odpovídající předmětné zakázce a všem na ni vynaloženým nákladům. Žalobce se neztotožňuje se správními orgány ve výkladu ustanovení Českého účetního standardu pro účetní jednotky, které účtují dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., FZ01/2003, ve znění pozdějších předpisů, a to konkrétně odstavce 2.4.2, který stanoví, že „Účetní zápisy se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu.“, a odstavce 2.4.3., který stanoví, že „Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpisy, výpisy Střediska cenných papírů)“. Pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu.“. Dnem uskutečnění účetního případu je v daném případě den, kdy došlo ke splnění dodávky ze strany mandátáře žalobci. Tento den nelze stanovit jako den, kde došlo k získání předmětné zakázky žalobcem (tedy ve vázanosti k roku 2004), nýbrž se jedná o den, který lze označit jako splnění celé dodávky (stavební akce). K tomu došlo až dnem, kdy byla zakázka (stavební akce) řádně dokončena, tzn. v roce 2009, a kdy byl mandatář obeznámen dle příslušné dohody ústní mandátní smlouvy o splatnosti úplaty a byl vyzván k následnému vystavení faktury. S ohledem na skutečnost, že by do tohoto dne byly veškeré náklady spojené s předmětnou zakázkou, tedy i náklady na výdaj součástí pořizovací ceny zásob podle § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., není rozhodující, jak o nich bylo účtováno, neboť vlastní závazek by byl splatný až v okamžiku dokončení celé zakázky, tzn. v roce 2009, a výdaj by byl součástí pořizovací ceny zásob. Dle názoru žalobce nelze v daném případě uplatnit zásadu věcné a časové souvislosti, neboť tato zásada platí toliko a výhradně pro zaúčtování nákladů a výnosů a nikoliv pro zachycení ocenění zásob nebo závazků. Závazek (výdaj) oprávněně zachytil žalobce ve svém účetnictví až v okamžiku, kdy došlo ke splnění celého rozsahu zakázky, mimo jiné i průběžného. Správce daně v rozporu s § 19 zákona o účetnictví aplikoval předmětné ustanovení na závazek (výdaj), který dosud právně nevznikl, neboť mandatář byl povinen i po skončení roku 2004 plnit v rámci své komplexní dodávky na předmětné zakázce. K názoru správních orgánů, že předmětný závazek (výdaj) měl být oceněn v roce 2004, žalobce uvádí, že ocenění upravuje rovněž ustanovení § 49 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to tak, že „Nevyfakturované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy, popřípadě jiných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.“. Dodávku od mandátáře by tedy žalobce podle uvedeného ustanovení měl ocenit v roce 2004 ve výši odhadovaných nákladů, které by ale byly součástí pořizovací ceny zásob – nedokončené výroby. Nedokončená výroba by tak byla rovněž oceněna částečně

odhadem. Tento postup však neumožňuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to konkrétně v § 25 odst. 1 písm. c), ve kterém je stanoveno, že „Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami“, a písm. g), ve kterém je stanoveno „Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou“ ve spojení s odstavcem 5 písm. a), který stanoví, že „pro účely tohoto zákona se rozumí pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V daném případě by tedy zásoby byly oceněny v rozporu s uvedeným ustanovením zákona o účetnictví, neboť hodnota závazku (výdaje) nebyla v roce 2004 známa. Výdaj vynaložený na plnění poskytnuté v průběhu roku 2004 mandatářem žalobci, které směřovalo k realizaci předmětné zakázky, je nepochybně výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být nutně dle § 23 ZDP ve věcné a časové souvislosti s příslušnými výnosy, na jejichž zajištění, dosažení a udržení byl žalobcem vynaložen. Prověřením výnosů zdaňovacího období roku 2004 by bylo zjištěno, že v onom zdaňovacím období, ani ve zdaňovacích obdobích následujících, a to až do zdaňovacího období roku 2009, nedosáhl žalobce z předmětné zakázky žádných výnosů, což ostatně odpovídá předmětné smlouvě o dílo uzavřené s obcí Týmákov. Z uvedené skutečnosti zcela jednoznačně vyplývá, že i pokud by nemusel žalobce využít účetních postupů uváděných výše a jednalo by se u napadených nákladů o prosté náklady na zajištění předmětné zakázky, byl by žalovaný povinen využít pravidla věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, a to až do období, kdy mu plynuly poprvé výnosy z předmětné zakázky, na kterou byly napadené náklady vynaloženy. Tímto zdaňovacím obdobím, kdy poprvé daňovému subjektu plynuly z předmětné zakázky zdanitelné příjmy (výnosy), bylo nejdříve zdaňovací období roku 2009. V tomto zdaňovacím období také daňový subjekt napadené náklady (výdaje) zaúčtoval a zahrnul do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dodržel tak pravidlo pro věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí o odvolání o věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v roce 2004 považuje žalobce za zcela chybné, neboť v roce 2004 žalovaný z předmětné zakázky nedosáhl žádných výnosů (příjmů) a nemohl tak napadené náklady věcně ani časově párovat s jakýmkoliv zdanitelnými příjmy (výnosy) ve stejném období.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný setrval na svém názoru ohledně časové nesouvislosti činnosti mandatáře a předmětného zdaňovacího období (viz str. 2 až 20 napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu). Posouzením předložených důkazů a zjištěných skutečností bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že výběrové řízení na získání předmětné zakázky probíhalo v roce 2004. Z výpovědí svědků (jednatelů společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o.) vyplývá, že žalobce oslovili před zahájením výběrového řízení a ústně byla uzavřena mandátní smlouva na činnost vedoucí k úspěšné účasti žalobce na výběrovém řízení. Toto výběrové řízení proběhlo a bylo také ukončeno v roce 2004, což jednoznačně vyplývá z předložených dokladů, např. z oznámení o výběru nejvhodnější nabídky ze dne 26. 4. 2004, kterým zadavatel žalobci sdělil, že požadovanou zakázku získal. Žádné podklady prokazující, že by společnost Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. ve své činnosti nadále pokračovala i po ukončení výběrového řízení v roce 2004, žalobce nedoložil.

Žalovaný žádným způsobem nerozporuje tvrzení žalobce, že bez spolupráce se společností Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. by předmětnou zakázku

nezískal. Žalovaný pouze konstatuje, že odměna na činnost provedenou v roce 2004 nemůže být uplatněna jako daňově uznatelný náklad v roce 2009. Pro posouzení toho, v jakém období je možné daňově uznatelný náklad uplatnit, je rozhodné, kdy tento náklad, tedy závazek žalobce, vznikl. Povinnost uhradit částku společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. vznikla jako součást smluvního vztahu, který spolu ústně uzavřeli žalobce a společnost Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. Ústní mandátní smlouva byla uzavřena v roce 2004, předmětné výběrové řízení proběhlo též v roce 2004, závazek žalobce tedy vznikl taktéž v roce 2004. Závazek uhradit odměnu za provedené mandátní služby vznikl jako právní povinnost i jako účetní případ nezávisle na tom, zda byla žalobci doručena faktura či nikoliv. Tvzení žalobce, že se smluvní strany odchýlily od dispozitivního ustanovení obchodního zákoníku a smluvily si odklad úhrady odměny za činnost mandátáře, nemá na výše uvedené posouzení vliv. Stejně tak není v dané věci rozhodné, kdy došlo k realizaci a dokončení předmětné zakázky, k jejímuž získání činnost společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. směřovala, neboť odměna za činnost mandátáře není vázaná na výsledek, tedy na úspěch ve výběrovém řízení, či na úspěšné dokončení získané zakázky.

K výše uvedenému a též k tvrzení žalobce, že žalovaný náklad zaúčtoval v rozporu se zákonem o účetnictví, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2007, čj. 1 Afs 72/2006-58. Žalovaný opakuje, že pro posouzení toho, v jakém období má být konkrétní náklad zaúčtován, je rozhodná doba vzniku smlouvy a doba, ve které bylo na základě smlouvy plněno. V tomto případě bylo prokázáno, že služby byly na základě ústní mandátní smlouvy poskytnuty v roce 2004 a vedly k úspěšné účasti žalobce na výběrovém řízení. Tvzení, že služby, byť v menším rozsahu, byly poskytovány až do roku 2009, žalobce žádným relevantním způsobem nedoložil. Náklad ve výši 350.000,- Kč za služby poskytnuté společností Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. tak měl být zaúčtován v roce 2004. Pokud tedy měl být náklad ve výši 350.000,- Kč zaúčtován v roce 2004, není možné, aby byl daňově uznatelným nákladem ve zdaňovacím období roku 2009. Je zřejmé, že v rámci obchodní činnosti může docházet k situacím, kdy náklad vznikne v dřívějším zdaňovacím období než s ním související příjem. V takovémto případě ale nelze přesunout náklad do následujícího zdaňovacího období proto, aby se překrýval s příjmem. K tomuto žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73. Náklad, který měl být vynaložen v roce 2004, nemá požadovaný přímý a bezprostřední vztah k příjmům v roce 2009. Žalobce měl částku ve výši 350.000,- Kč zaúčtovat jako daňově uznatelný náklad již v roce 2004, tedy snížit si základ daně již v tomto zdaňovacím období. Takovýto postup by byl v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82. Žalobce se dopustil pochybení, když částku ve výši 350.000,- Kč nezaúčtoval jako náklad v roce 2004 a v důsledku toho jej ani neuplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období roku 2004. Takovéto pochybení ale nelze hojit tak, že žalobce tento náklad uměle přenesl do roku 2009 a snížil si o něj tak základ daně v tomto zdaňovacím období.

V. Argumentace soudu

Podle § 23 odst. 1 ZDP základem daně z příjmů právnických osob 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; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Žalobce je tedy toho názoru, že byl oprávněn předmětnou částku ve výši 350.000,- Kč zaúčtovat a uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období 2009, kdežto žalovaný správní orgán zejména s odkazem na § 23 odst. 1 ZDP opouje, že žalobce měl předmětnou částku ve výši 350.000,- Kč zaúčtovat a uplatnit jako náklad podle § 24 odst. 1 ZDP již ve zdaňovacím období 2004. Odvolací finanční ředitelství své stanovisko podrobně vyložilo v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 8. 4. 2014, čj. 9299/14/5000-14204-706502.

Soud se v přezkoumávané věci s argumenty správních orgánů ztotožňuje.

Žalovaný správní orgán, což i tu je na místě připomenout, nerozporuje tvrzení žalobce, že bez spolupráce se společností Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. by předmětnou zakázku nezískal.

V žalobě se uvádí, že podle ústní mandátní smlouvy bylo nadále postupováno i po roce 2004. Žalobcovo tvrzení je v tomto ohledu naprosto nekonkrétní [arg.: „... žalobce však připouští, že v porovnání s rozsahem činnosti provedené mandatářem v roce 2004 v rozsahu menším než v uvedeném roce (tedy v roce, kdy se účastnil zadávacího řízení)“]. Současně soud neměl racionální důvod žalobce o rozvedení a doplnění jeho tvrzení žádat už proto, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Na faktuře – daňovém dokladu č. 350709 ze dne 10. 7. 2009 se nachází tato specifikace dodávky: „Dle uzavřené mandátní smlouvy účtujeme za zprostředkování akcí Tymákov RD – II. etapa, I/26 přeložky vodovodu, dešťové a splaškové kanalizace cena akce 22 Mio Kč“. I když se ponechá stranou čestné prohlášení žalobce o subdodavatelích ze dne 15. 3. 2004 a jeho tvrzení o tom, že bylo účtováno podle písemné mandátní smlouvy, nelze si nevšimnout toho, že na výzvu správce daně ze dne 14. 5. 2012 pod čj. 233176/12/138932401235, daňový subjekt výslovně uvedl: „Mandatář neplnil mandantovi (daňovému subjektu) v rámci předmětné veřejné zakázky, ale tuto obstaral ještě před její realizací. Poskytnuté čestné prohlášení tudíž nemohlo vyloučit obstaravatelskou činnost mandatáře a směřovalo pouze na plnění spojená s předmětnou zakázkou.“ (podání datované dne 25. 5. 2012 a došlé správci daně dne 28. 5. 2012). K objasnění celé situace navrhl žalobce vyslechnout Ing. S.Š. a Ing. V.Š., jednatele společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. Ing. S.Š. dne 5. 9. 2012 jako svědek na otázku „Víte, v kterém roce probíhalo výběrové řízení na akci Tymákov-TI pro 67 rodinných domů - 2. etapa?“ odpověděl „Ne, my jsme se dál o to nestarali.“, na otázku „Jakým konkrétním způsobem zprostředkování probíhalo?“ odpověděl „Řekli jsme jim o akci, nic jiného.“, na otázku „Za co konkrétně dostal dodavatel Š. a Š. zapláceno?“ odpověděl „Že je upozornil na akci ...“ a na shrnující otázku

„Co bylo tedy výsledkem vašeho zprostředkování?“ odpověděl „*Výsledkem našeho zprostředkování tedy bylo, že to STAVMONTA dělala.*“ (protokol sepsaný Finančním úřadem v Plzni pod čj. 505317/12/138932401235). Ing. V.Š. dne 5. 9. 2012 jako svědek vypověděl, že výsledek jejich zprostředkovatelské činnosti byl ten, že STAVMONTA se k zakázce dostala, zrealizovala ji nejspíš za podmínek, které jí naznačili, že by bylo vhodné za těchto podmínek realizovat. Určili rámec, při jehož dodržení si mysleli, že mají šanci zakázku zrealizovat. (protokol sepsaný Finančním úřadem v Plzni pod čj. 505388/12/138932401235). Ve svém písemném podání datovaném dne 8. 11. 2012 a došlém správci daně dne 22. 11. 2012 pak tito jednatelé prohlásili, že činnost společnosti Šťastný a Šleis STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s.r.o. na popisované zakázce spočívala v návrhu cen u jednotlivých položek předmětné akce na základě jimi zjištěných možností realizace této zakázky. Zakázku pro společnost STAVMONTA spol. s r.o. vyhledali, sestavili možný cenový rozpočet a poukázali na některé důležité položky: 1) nalezení vhodných dopravních tras a 2) vhodná volba materiálů, které jsou velmi zásadní položkou při sestavování cenového rozpočtu, jak je zřejmé z jimi předloženého dokumentu.

Vzhledem k uvedenému soud souhlasí s názorem žalovaného, že žalobce své tvrzení, že služby, byť v menším rozsahu, byly poskytovány až do roku 2009, žádným relevantním způsobem nedoložil.

Spor mezi účastníky řízení se tak zužuje na otázku, zda předmětnou částku ve výši 350.000,- Kč lze uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období 2009.

K interpretaci ustanovení § 24 odst. 1 ZDP zdejší soud pro stručnost odkazuje na dlouhodobě ustálenou soudní praxi (viz např. rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, čj. 10 Ca 72/98-20, a ze dne 9. 9. 1997, čj. 10 Ca 206/97-28, rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 7. 1994, čj. 16 Ca 248/94-13, a ze dne 8. 10. 2003, čj. 15 Ca 79/2001-17, a řada rozsudků Nejvyššího správního soudu), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu dříve s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a nyní s § 8 odst. 1 daňového řádu a v souladu se zásadami formální logiky.

Konkrétně u právě posuzovaného sporu je, jak to učinil i žalovaný správní orgán, dále třeba respektovat tento názor Nejvyššího správního soudu: „... *ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona [= zákona o daních z příjmů] při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních*

závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“ (viz např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS).

Ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že jednou ze zásad 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. Obdobný princip zastává i zákon o daních z příjmů. Mandátní smlouvou podle § 566 odst. 1 obchodního zákoníku se zavazuje mandatář, že pro mandanta na jeho účet zařídí za úplaty určitou obchodní záležitost uskutečněním právních úkonů jménem mandanta nebo uskutečněním jiné činnosti, a mandant se zavazuje zaplatit mu za to úplatu. V daném případě nebylo prokázáno, že pod zařízením určité obchodní záležitosti by bylo třeba podřazovat i něco jiného než pomoc mandatáře mandantovi při získání předmětné zakázky ve veřejné soutěži. Soud má tudíž za to, že mezi výdajem za zařízením určité obchodní záležitosti a očekávanými příjmy za realizovanou stavební akci je zde vztah sice přímý, ale nikoli bezprostřední; mandatáři totiž zásadně vzniká nárok na úplatu, když řádně vykoná činnost, ke které byl povinen, a to bez ohledu na to, zda přinesla očekávaný výsledek, či nikoliv (§ 571 odst. 2 věta první obchodního zákoníku). Jelikož v tomto případě bezprostřední souvislost příjmů s vynaloženými náklady absentuje, je fakturovaná částka pouze nákladem, který neovlivňuje základ daně zdaňovacího období roku 2009.

K žalobcově námitce zákonem o účetnictví etc. je nutno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010-72, v němž bylo vysloveno, že *„toto ustanovení [= § 3 odst. 1 zákona o účetnictví] vyjadřuje tzv. akruální princip, podle nějž 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). (...) Shodně normuje ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-4, v němž se došlo k závěru, že *„... jednou ze zásadních zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků (tzv. akruální princip). Ten znamená, že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze (nebo jejich ekvivalent). K zaúčtování pak dochází za období, k němuž se tyto transakce vztahují. Cílem je vykázat v relevantním období všechna aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které v daném období vznikly, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Akruální princip zásadním způsobem determinuje zjišťování hospodářského výsledku a vyjadřuje jednu ze zásad účetnictví - nezávislost účetních období.*“

V dalším se odkazuje na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se, jak bylo výše uvedeno, se závěry žalovaného správního orgánu ztotožňuje.

K žalobcově námitce obchodním zákoníkem pak je třeba konstatovat, že z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby bylo ujednáno, že úplata za provedení činnosti mandatářem bude splatná po celkovém dokončení veřejné zakázky a stavební akce. V rovině daňového práva však může mít takovéto ujednání nepříznivý dopad. Soudní praxe ostatně došla k závěru, že plnohodnotné daňověprávní účinky může mít i neplatný soukromoprávní úkon (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84). Třebaže tedy podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí a náklady a z nich poté přitékající příjmy se nemusí vždy střetnout v tomtéž zdaňovacím období, libovůli daňových subjektů brání právě ustanovení § 23 odst. 1 ZDP stanovující požadavek věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů (nákladů).

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. 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. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, požádal o přiznání paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby (= písemné vyjádření žalovaného k žalobě) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 36 odst. 1 s. ř. s. ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. V uvedeném nálezu došel Ústavní soud k tomuto závěru: „*Za ústavně konformní je nutno pokládat takový postup civilních soudů, při němž v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem přiznaly paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přiznávají, pokud je to nutné pro naplnění rovnosti účastníků řízení, tuto paušální náhradu coby náhradu hotových výdajů podle § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není. Zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod lze totiž v posuzovaném případě naplnit přiznáním paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.*“.

Zdejší soud má za to, že u správních orgánů nutno rozlišovat náklady běžné úřední činnosti a náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti. Toliko u druhých z nich by bylo možno uvažovat o jejich přiznání (i ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu). Náklady spojené s vypracováním vyjádření správního orgánu k žalobě však bezpochyby náleží do kategorie náklady běžné úřední činnosti. Zdejší soud se tu opírá o argumentaci, k níž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 31. 3. 2015,

čj. 7 Afs 11/2014-47, jež se sice přímo týká cestovních nákladů správních orgánů, ale *per analogiam* se jistě vztahuje také na paušální náhradu hotových výdajů. I když uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je třeba studovat jako celek, zdejší soud z něj jako pro posuzovaný nárok zvlášť inspirativní uvádí bod 25 jeho odůvodnění: „... s výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců (srov. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Povinnost občanů přispívat nad rámec běžné daňové povinnosti k úhradě nákladů orgánů veřejné moci v souvislosti určitými úkony se v zásadě omezuje na správní a soudní poplatky vymezené příslušnými předpisy. Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do stejné kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností jako platy těchto pracovníků, poštovné, náklady na nákup potřebného zařízení (např. výpočetní techniky včetně příslušného software) a materiálu (papíry, obálky, kancelářské potřeby), náklady spojené s pořízením či pronájmem budov potřebných pro činnost úřadů apod. Podle rozšířeného senátu neexistuje žádný důvod právě náklady cestování úředníků z této množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy. Ad absurdum by žalované správní orgány v případě úspěchu v soudním řízení mohly obdobně nárokovat i další náklady své běžné úřední činnosti, např. mzdové náklady vynaložené na práci příslušných úředníků v souvislosti se soudním řízením na základě hodinové sazby, hotové výdaje na základě paušální náhrady ..., přičemž by mohly odkazovat na otevřený výčet nákladů řízení uvedený v § 57 odst. 1 s. ř. s.“.

Z uvedených důvodů zdejší soud žalovanému správnímu orgánu požadovanou náhradu nákladů řízení nepřiznal a rozhodl, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 28. srpna 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková