



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Dalily Marečkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně **B. s.r.o.**, IČ , se sídlem x, zastoupeného JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Botičská 1936/4, 128 00 Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 17. 5. 2012, č. j. 1862/12-1200-203168,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení částku 461,- Kč ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 16. 7. 2012 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Mladé Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 9. 2008, č. j. 125946/08/048912/2231, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 v částce 2.711.800,- Kč.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. S ohledem na uvedené, pokud soud v dalším textu hovoří o žalovaném, rozumí jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Podstatou sporu je posouzení otázky, zdali žalobkyní přijaté zálohy - úhrady provedené jednotlivými stavebníky, zájemci o výstavbu rodinných domů v souvislosti s budováním rezidenční čtvrti v obci B. u M. B., v celkové částce 7.910.206,12 Kč dle smluv o obstarání věci, jsou zdanitelným výnosem žalobkyně za rok 2004, zda tedy zvyšují její základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Předmětem uzavřených smluv bylo poskytnutí a zajištění možnosti připojení na inženýrské sítě a komunikace. Žalovaný posoudil obdržené finanční prostředky jako výnos roku 2004, neboť dle jeho názoru došlo v tomto roce k naplnění smluv o obstarání věci a žalobkyni vznikl nárok na úplatu ve smlouvách sjednanou.

V průběhu předchozího řízení již rozhodoval tehdy místně příslušný Městský soud v Praze, který rozsudkem ze dne 9. 11. 2011, č.j. 10 Ca 129/2009 - 96-100, předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil s odůvodněním, že správní orgán rozhodoval na základě neúplně zjištěného skutkového stavu.

Žalobkyně po rekapitulaci předchozího řízení uvedla, že je přesvědčena, že právní názor správce daně i žalovaného je nesprávný a že v důsledku toho došlo ke stanovení daňové povinnosti v nesprávné výši. Žalobkyně popsala, že ve zdaňovacím období roku 2004 pokračovala ve svém dlouhodobém záměru vybudování inženýrských sítí, komunikací a veřejného osvětlení v lokalitě, v níž vlastnila a následně prodávala pozemky konkrétním zájemcům o výstavbu převážně rodinných domů. Zajištění vybudování příslušné infrastruktury žalobkyně od počátku považovala za pouze vedlejší a doplňkovou aktivitu související s prodejem pozemků, přičemž tato činnost neměla vést k dosažení zisku, ale pouze ke krytí nákladů. Žalobkyně nedisponovala ani personálními kapacitami, ani příslušnými oprávněními k provozování sítí, z toho důvodu celou akci pouze organizačně zaštiťovala, aby v okamžiku dobudování sítí byly tyto sítě předány oprávněným provozovatelům. Od samého počátku bylo zřejmé, že převod sítí na budoucí provozovatele může být realizován pouze za symbolickou cenu. Od zájemců o výstavbu tedy žalobkyně vybírala příspěvky na vybudování těchto sítí, které byly určeny výhradně ke krytí nákladů na zajištění jejich vybudování. S ohledem na to, že žalobkyně sama sítě provozovat nechtěla, přála si vymezit se smluvně jako osoba, která připojení na hlavní řady vodovodu, kanalizace, elektřiny a plynu pouze zajišťuje (zprostředkovává), a proto na poskytnutí příspěvku se zájemci uzavírala, ne zcela vhodně, smlouvy o obstarání věci. Žalobkyně poukázala na to, že přijaté příspěvky byly finančním zdrojem na vybudování a předání sítí, jejichž vlastníky se stanou jednotliví provozovatelé, ačkoli cenu uvedenou ve smlouvách žalovaný považuje v plném rozsahu za odměnu za obstarání věci.

Co se týče vlastního textu smluv o obstarání věci, tento dle názoru žalobkyně není formulován pregnantně. Smlouva, navzdory svému názvu, vykazuje znaky spíše smíšené smlouvy, když o obstaravatelskou činnost jde pouze v jediném ze tří druhů plnění, které mělo

být žalobkyní poskytnuto podle těchto smluv. Žalovaný znění smluv interpretuje tendenčně a formulační nekonzistentnost se snaží vykládat v neprospěch žalobkyně, což je v rozporu s ustanovením § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Smlouvy hovoří o „částkách za připojení“, přičemž zavazují žalobkyni, aby provedla vyúčtování poskytnutých záloh. Na odměně za obstarání by dle názoru žalobkyně nebylo co vyúčtovat, stejně tak je v textu smluv použit termín částka za připojení, nikoli odměna za připojení. Současně žalovaný dle názoru žalobkyně postupuje v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, když nehodnotí každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.

Žalobkyně dále uvedla, že trvá na tom, aby předmětné částky nebyly zahrnuty do výnosů ve zdaňovacím období roku 2004, ale do výnosů v době, kdy měly být splněny veškeré podmínky připojení na inženýrské sítě a komunikace. Žalobkyně je navíc nyní přesvědčena, že tyto částky neměly být zahrnuty do výnosů vůbec, neboť měly snižovat hodnotu investice, a to s ohledem na požadavek zachování věrného a spolehlivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Tuto skutečnost žalobkyně dovozuje z ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 280/2004 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku. Pro zjišťování základu daně je tedy rozhodující, jak má být o příslušných částkách účtováno podle zákona o účetnictví. Jedním ze základních principů zákona o účetnictví je princip zahrnování věcně souvisejících nákladů a výnosů do stejného účetního období tak, aby meziročně nedocházelo k nežádoucímu zkreslování hospodářského výsledku. Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí a jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Žalobkyně dále poukázala na ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění zákona č. 437/2003 Sb. (dále jen „zákon o účetnictví“), které stanoví, že tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Žalobkyně je toho názoru, že v takovém případě zákon umožňuje zvolit jinou metodu, která k podání věrného a poctivého obrazu povede. O takovou situaci dle názoru žalobkyně jde v posuzovaném případě, neboť pokud by postupovala způsobem naznačeným žalovaným, dosahovala by v jednotlivých letech po dobu budování sítí účetního i daňového zisku, který by však neměl reálný základ, neboť zisk by vznikl jen proto, že k účtovaným výnosům z titulu přijatých příspěvků na budované sítě by nemohl uplatnit žádné náklady, protože ty by byly účtovány do hodnoty nedokončené investice. V roce dokončení sítí a okamžiku, kdy dojde k převedení sítí na oprávněné subjekty za symbolickou cenu, by pak žalobkyně dosáhla extrémně vysoké ztráty. Navenek by prostřednictvím účetních výkazů ostatní účetní jednotky informovala o několika letech údajně vysoce ziskového hospodaření a následně o mimořádně ztrátovém účetním období. To vše za situace, kdy po celou dobu pracuje prakticky s vyrovnaným rozpočtem. Žalobkyně je proto přesvědčena, že předmětné příspěvky na vybudování sítí by po jejich vyúčtování měly být zaúčtovány jako snížení hodnoty investice na účtech skupiny 04. Takový způsob účtování zcela eliminuje klamavé vykazování vysokých zisků a jednorázových ztrát z fakticky neexistujících příjmů. V účetní teorii postup, kdy se částky jinak běžně účtované do výnosů, účtují jako snížení ceny investice, není podle ní nijak výjimečný.

Závěr žalovaného o tom, že přijetí částek z obstaravatelských smluv a vynaložení nákladů na vybudování sítí jsou dvěma samostatnými účetními případy, které postrádají jednoznačnou věcnou souvislost, neboť jde pouze o tok peněz, je dle žalobkyně nesprávný. Závazek z obstaravatelských smluv mohl být dle žalobkyně splněn pouze vybudováním těchto sítí, a tedy teprve po vybudování sítí vznikl žalobkyni nárok na odměnu dle smlouvy. Ačkoli tedy smlouva žalobkyni k vybudování sítí přímo nezavazovala, podmínku žalobkyně nemohla splnit jinak než jejich vybudováním, proto spolu tyto účetní případy souvisí příčinně, nikoli pouze použitím získaných prostředků na vybudování inženýrských sítí. Dále žalobkyně vytýká žalovanému, že její námitka stran stanovení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů do stejného období v ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví byla formulována jinak, než si její podstatu žalovaný specifikoval. Žalovaný se ve svých úvahách z neznámého důvodu zabývá pouze určením, ve kterém účetním období mají být podle něj zachyceny výnosy ze smlouvy o obstarání věci, aniž by současně uvedl, ve kterém období mají být podle něj zachyceny náklady vynaložené na dosažení a zajištění těchto příjmů, přičemž žalovaný výslovně považuje za nesprávné zachytit je v účetním období stejném. Vzhledem k tomu, že žalovaný tento svůj názor blíže nevysvětluje, činí tím své závěry nepřezkoumatelnými. Žalobkyně dále vytýká žalovanému izolovanou aplikaci pouze třetí věty ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Dle v odůvodnění uvedeného názoru žalovaného nejde v dané věci o případ zmiňovaný zákonem, který by odůvodňoval zvolení jiné možnosti účetní metody k zachycení obrazu společnosti, a výnosy z obstaravatelských smluv by měly být zachyceny v období, kdy smlouva byla naplněna. Účetní závěrka sestavená na základě účetnictví vedeného tak, že částky přijaté žalobkyní budou zaúčtovány jako výnosy do účetního období, v němž budou současně ignorovány prokazatelně vynaložené náklady na dosažení a zajištění těchto výnosů, dle žalobkyně neposkytuje věrný a spolehlivý obraz předmětu účetnictví.

Žalovaný se podle žalobkyně dále ve svém rozhodnutí nevypořádal s jejími výhradami týkajícími se rozporu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když tyto výhrady bez bližšího odůvodnění odmítl. Příspěvky dle názoru žalovaného měly být účtovány jako dar na vybudování inženýrských sítí nebo jako záloha na pořízení investice. K těmto úvahám žalovaného ale žalobkyně nevidí žádný důvod, neboť se ve smlouvách zavázala za poskytnuté finanční částky zbudovat inženýrské sítě. Proto není možné přijmout závěr žalovaného o tom, že náklady na vybudování inženýrských sítí s dosaženými příjmy spolu příčinně nesouvisí. Dále žalobkyně vytýká odůvodnění rozhodnutí žalovaného skutečnost, že žalovaný po ní požadoval prokázání skutečností, které nikdy netvrdila. Prokázání neexistujících skutečností o způsobu stanovení ceny za jednotlivá plnění není možné, neboť žalobkyně považuje za zřejmé, že cena za jednotlivá plnění stanovena nebyla, když žádný právní předpis takovou povinnost nestanoví. Tím, že žalovaný požadoval prokázání skutečností, které žalobkyně nikdy netvrdila, a navíc nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, porušil další ze zásad daňového řízení, a sice zásadu součinnosti zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl dle názoru žalobkyně požadovat další vysvětlení, informace nebo důkazní prostředky, avšak žalovaný neprojevil při jednání konaném dne 21. 6. 2010 sebemenší snahu tyto záznamy a další písemnosti využít, namísto toho předstíral důkazní nouzi. Žalovaný tímto svým postupem nerespektoval rozhodnutí Ministerstva financí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, nezabýval se zjištěním, jaké náklady (v jaké výši) byly vynaloženy k zajištění výstavby sítí. Žalobkyně je přesvědčena, že způsobem, jakým v roce 2004 o přijatých zálohách účtovala, základ daně nesnížila a dodatečné vyměření daně je tedy neoprávněné.

Žalovaný oproti tomu navrhl, aby žaloba byla zamítnuta. Uvedl, že odvolací orgán se vypořádal se všemi odvolacími námitkami včetně námitek vznesených v rámci přezkumného řízení a též se skutečnostmi, které uvedl Městský soud v Praze ve svém rozsudku. Žalovaný poukázal na znění smluv o obstarání věci. Dle těchto smluv byla žalobkyně jako obstaratel povinna zajistit možnost připojení pozemků na inženýrské sítě, vydat souhlas s připojením, zajistit trvalé provozování a údržbu inženýrských sítí. Závazek vyplývající ze smluv je svou povahou synallagmatickým právním vztahem a je zde lhotečné, zda jde o smlouvu o obstarání věci či smlouvu smíšenou, jak tvrdí žalobkyně. Závazek obstaratele je splněn právě připojením k inženýrským sítím a nárok na zaplacení ceny za možnost připojení vzniká k témuž okamžiku společně s povinností obstaratele provést konečné vyúčtování případných záloh. Žalovaný se domnívá, že lze souhlasit s názorem žalobkyně, že předpokladem pro realizaci podnikatelského záměru – prodeje pozemků ke stavbě rodinných domů a provedení nezbytných úprav – bylo vybudování inženýrských sítí. Bez vybudování sítí nebyly pozemky pro zájemce využitelné. Pro posouzení daňového dopadu jednání žalobkyně je ovšem nezbytné oddělit samostatné závazkové vztahy vzniklé na základě obstaravatelských smluv a další obchodně závazkové vztahy mezi žalobkyní a poskytovateli jednotlivých služeb, kterými převedla vlastnické právo k inženýrským sítím. Žalovaný je přesvědčen, že mezi těmito vztahy existuje pouze jediná spojitost, a sice spojitost zdrojových finančních prostředků k vybudování sítí. Tyto vztahy byly správcem daně a rovněž pak odvolacím orgánem posouzeny jako věcně a časově nezávislé. Je tomu tak proto, že v prvním případě byly realizovány samostatné smlouvy o obstarání věci, na základě kterých měla být vyúčtována cena za poskytnutou službu, přičemž tato cena je prokazatelným výnosem roku 2004. Ve druhém případě byl realizován jiný závazkový právní vztah mezi žalobkyní a poskytovateli služeb, kterým žalobkyně převáděla jednotlivé části sítí. Pro posouzení daňové otázky - výnosů z obstaravatelských smluv v roce 2004 – není skutečnost, že při prodeji sítí byla jejich cena nižší než pořizovací, rozhodná. Vzhledem k tomu, že nárok na zaplacení ceny z obstaravatelských smluv vznikl v roce 2004, měly být tyto prostředky zahrnuty do výnosů za zdaňovací období roku 2004. Jestliže došlo k pořízení dlouhodobého hmotného majetku, byla žalobkyně povinna o majetku účtovat v účtové skupině 04. Hmotný majetek lze následně odepisovat a po prodeji lze uplatnit do nákladů zůstatkovou cenu tohoto majetku. Nezahrnutí záloh do výnosů majetku dle žalovaného nemůže být vedeno snahou podat poctivý a věrný obraz, jde naopak o postup, který hospodaření zkresluje, neboť prokazatelně zakrývá výnosy, které měla žalobkyně dle smluv vyúčtovat. Podle žalovaného se nejedná o klamavé vykazování vysokých zisků a jednorázových ztrát, případné riziko ztráty není možné účetními postupy upravovat a krýt nezaúčtovaným výnosem z předchozích období.

V průběhu jednání účastníci řízení plně setrvali na svých písemných podáních. Žalobkyně navíc pouze navrhla provedení důkazu výsledkem svědka Ing. J. Š., zástupce auditorské a daňové kanceláře, která celý případ pro žalobkyni zpracovávala s tím, že by tento svědek mohl objasnit daňové dopady celého případu. Tento návrh však musel soud zamítnout, neboť úkolem svědka nemůže být popis důsledků aplikace daňového práva, tedy v podstatě právní dobrozdání v oblasti tuzemských daňových právních předpisů (to by mohl činit pouze znalec a to ještě jen ve vztahu k cizím právním předpisům). Svědek by navíc mohl v zásadě vypovídat pouze o skutečnostech, jež se odehrály v rozhodné době do roku 2004, na jejímž půdorysu bylo vydáno napadené rozhodnutí, ne však o okolnostech, které mohou eventuálně nastat po vydání napadeného rozhodnutí či rozsudku v této věci.

Ze správního spisu byly zjištěny následující skutečnosti. Dne 30. 6. 2005 podala žalobkyně správci daně daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací

období roku 2004, v němž deklarovala daňovou povinnost ve výši 351.120,- Kč. Na základě daňové kontroly však správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za rok 2004 ze dne 1. 9. 2008, č. j. 125946/08/048912/2231, žalobkyni dodatečně stanovil daň z příjmů právnických osob ve výši 3.062.920,- Kč, tj. navýšil její daňovou povinnost o částku ve výši 2.711.800,- Kč. Na rozdíl od tvrzení v podané žalobě nedošlo ke zrušení daňové ztráty, ostatně daňová ztráta uplatnitelná v příštích zdaňovacích obdobích ani nebyla v daňovém přiznání deklarována. Předmětem daňové kontroly byla i daň z příjmů fyzických i právnických osob za rok 2003 a také související daň z přidané hodnoty. Podle zprávy o daňové kontrole č. j. 123175/08/048932/0643 projednané s žalobkyní dne 28. 8. 2008 byly v roce 2004 neoprávněně zkráceny daňové příjmy žalobkyně o částky za nájemné z pronajímaného plynovodu ve výši 2.646,- Kč, ze záloh inkasovaných v souvislosti s prodejem STL plynovodu v rozsahu částky 805.890,23 Kč a ze záloh přijatých na základě 13 obstaravatelských smluv v celkové výši 7.910.206,12 Kč, a dále byly neoprávněně uplatněny výdaje na sociální zabezpečení a na pořízení dlouhodobého hmotného majetku v součtu za 68.517,- Kč. V důsledku těchto zjištění proto byl žalobkyni navýšen původně tvrzený základ daně o 8.787.259,- Kč a dále byla v důsledku změny základu daně za rok 2003 i snížena původně od základu daně odečítaná daňová ztráta z částky 897.751,- Kč na nulu.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala s tím, že zálohy přijaté na základě obstaravatelských smluv neměl správce daně zahrnout do základu daně z příjmů v roce 2004, neboť měly být zahrnuty do výnosů až v době, kdy budou splněny veškeré podmínky připojení na inženýrské sítě a komunikace, tj. kdy vedle vlastního připojení dojde k převzetí provozu, údržby a i samotného vlastnictví inženýrských sítí oprávněnými provozovateli. Žalobkyně namítala nerespektování věcné a časové souvislosti mezi náklady a výnosy. Žalobkyně přitom podané odvolání doprovodila přílohou tabulkou, k níž nijak blíže neargumentovala, jež obsahuje přehled uzavřených obstaravatelských smluv s jednotlivými objednateli, v nichž bylo ujednáno splnění v roce 2004, přehled uhrazených záloh (sloupec „cena celkem“) a přehled přijatých záloh očištěných o DPH ve výši 19 % (jak plyne ze zprávy o daňové kontrole), jež jsou dále považovány za částky vstupující do základu daně za rok 2004 (sloupec „ZD“), přičemž součet částek v posledně uvedeném sloupci činí 7.910.206,12 Kč.

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 2. 2009, č. j. 714/09/1200-203424, bylo odvolání žalobkyně zamítnuto. Podle žalovaného není pro zaúčtování výnosů plynoucích z obstarání věci rozhodný okamžik předání sítí provozovatelům, naopak určující skutečností zakládající povinnost účtovat přijaté zálohy do výnosů a tedy do základu daně je obstarání věci ve smlouvou stanovené době. V souvislosti s převodem inženýrských sítí vznikly žalobkyni výnosy, ke kterým bylo možné uplatnit náklady související s pořízením sítí. Přitom je však nutno striktně oddělovat výnosy a náklady související s převodem sítí a výnosy a náklady související s obstaravatelskou činností.

K žádosti žalobkyně o přezkoumání rozhodnutí Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 18. 12. 2009, č. j. 39/54534/2009-391, povolilo přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze s odůvodněním, že správce daně ani odvolací orgán se dostatečně nezabýval stanovením základu daně ve vazbě na účetní zachycení případu v účetnictví žalobkyně a nevypořádal se s námitkou věcné podstaty obsahu smluvních ujednání, na základě kterých obchodní případ probíhal.

Finanční ředitelství v Praze své odvolací rozhodnutí po doplnění důkazních prostředků v přezkumném řízení potvrdilo rozhodnutím ze dne 27. 8. 2010, č. j. 4275/10-1200-203414.

V rámci přezkumného řízení byla žalobkyně vyzvána k předložení důkazů prokazujících: kolik konkrétně činila u jednotlivých obstaravatelských smluv cena za jednotlivé druhy plnění, které byly žalobkyní vykonány; čas skutečného splnění jednotlivých druhů plnění, k nimž se žalobkyně ve smlouvách zavázala; jak byly částky přijaté od objednatelů dle těchto smluv použity na zajištění plnění podle smluv, včetně doložení toho, jak a ve kterém účetním období bylo o těchto transakcích účtováno v účetních knihách žalobkyně; komu, kdy, v jaké výši a na základě jakého titulu byly tyto částky dále poukázány, opět včetně doložení transakcí v účetních knihách; kdy byly inženýrské sítě a komunikace předány provozovatelům; kdy a v jaké výši vznikly náklady v souvislosti s použitím částek přijatých od objednatelů dle smluv. Dále byla žalobkyně vyzvána k předložení důkazních prostředků dokládajících výši nedokončených nehmotných a hmotných investic uvedených v účetní rozvaze k 31. 12. 2003 a k 31. 12. 2004 včetně doložení prvotních účetních dokladů a k doložení skutečností, na základě nichž byl majetek evidovaný v letech 2003 a 2004 na účtech skupiny 04 uveden do užívání, včetně vysvětlení, jak a kdy je o těchto skutečnostech účtováno v účetních knihách žalobkyně. Následné vysvětlení zástupce žalobkyně Ing. P. a jednatele Ing. K. ani předložené listiny (rekapitulaci smluv s investičními dodavateli III. a IV. etapy, rekapitulaci účetních závěrek z let 1994-2009, rekapitulaci investičních výdajů 1997-2006, analytický popis účetní knihy za roky 2003 a 2004 a přehled smluv s „objednateli“) nicméně nepovažovalo Finanční ředitelství v Praze za dostačující důkazy o tom, že daňový subjekt byl oprávněn o předmětných částkách neúčtovat do výnosů roku 2004, přičemž poukázalo na fakt, že ani s těmito listinami nelze pro jejich obecnou povahu a pro nedostatek analytických podkladů přiřadit náklady k jednotlivým obstaravatelským smlouvám. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 6. 2011, č. j. 12937/11-3110-013031, zamítlo.

Následně došlo rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2011, č. j. 10 Ca 129/2009 - 96-100 ke zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 2. 2009, č. j. 714/09/1200-203424 (tj. prvotního rozhodnutí o odvolání), a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Městský soud v Praze se nicméně věci meritorně nezabýval, pouze uložil žalovanému, aby doplnil dokazování o výsledky přezkumného řízení.

Finanční ředitelství v Praze podané odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru opět zamítlo rozhodnutím ze dne 17. 5. 2012, č. j. 1862/12-1200-203168 (aktuálně napadené rozhodnutí). Odůvodnění rozhodnutí žalovaného se shoduje s argumentací ve vyjádření žalovaného k podané žalobě. Napadené rozhodnutí bylo podle připojené dodejky doručeno zástupci žalobkyně dne 17. 5. 2012. Následný podnět žalobkyně k zahájení přezkumného řízení nebyl ze strany Generálního finančního ředitelství vyslyšen.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas a rovněž oprávněnou osobou a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

Spor mezi účastníky se týká vyměření daně z příjmů právnických osob za období roku 2004, kdy je zásadním posouzení otázky, zda v daném roce měly být zdaněny (zahrnuty do základu daně) dříve realizované příjmy žalobkyně inkasované na základě řady obstaravatelských smluv, v nichž se žalobkyně jako developer (v postavení obstaratele) zavázala vlastníkům/nabyvatelům pozemků (v postavení objednatelů) obstarat do určitého data možnost připojení jejich nemovitostí na inženýrské sítě a komunikace oproti úhradě konkrétně stanovené finanční částky, jež (podle smlouvy) měla být následně po realizaci připojení vyúčtována. Cena za možnost připojení, jak byla v dohodě ujednána, měla být dle

příslušných smluv zpravidla splatná do 14 dnů ode dne podpisu smlouvy. Spor v užším slova smyslu se pak vede o to, k jakému okamžiku se vztahují náklady a výnosy žalobkyně při výkonu činnosti spočívající ve výstavbě (vlastními silami či dodavatelsky) těchto sítí. Žalobkyně prosazuje závěr, podle něž je celá operace finalizována až převodem sdílených nemovitostí a sítí příslušným provozovatelům sítí, popř. obci, vesměs za symbolické částky. Žalovaný naopak zastává názor, že tato operace je dokončena v okamžiku, kdy žalobkyně připojila toho kterého vlastníka nemovitosti.

V tomto směru je třeba poukázat na skutečnost, že z právního hlediska je tedy veden spor o tom, kdy se mělo přijetí částek na základě obstaratelské smlouvy projevit jako výnos v hospodářském výsledku žalobkyně, který je východiskem pro určení základu daně z příjmů právnických osob [§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Principy účtování o výnosech jsou upraveny účetními předpisy a to zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb., (dále jen „vyhláška“), a konečně Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů publikovanými pod č. 48/2003 ve Finančním zpravodaji (dále jen „ČÚS“), vždy ve znění k 1. 1. 2004 (srov. ustanovení § 4 odst. 15 zákona o účetnictví; k závaznosti ČÚS srov. odst. 39 rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009-97, č. 2089/2010 Sb. NSS).

Při úvaze o zaúčtování sporného příjmu je třeba respektovat § 3 odst. 1, § 7 odst. 1 až 3 a § 8 odst. 1 až 3 zákona o účetnictví. Klíčovým je v tomto případě ustanovení ČÚS č. 001, a to bodu 2.4.3, podle něhož *„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, ČÚS 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).“*

Protože předmětem zaúčtování má být přijatá platba (přesněji řečeno výnos od ní odvozený) na základě obstaratelské smlouvy, je třeba si ujasnit, k jakému plnění se tato platba vztahuje. Protože není pochyb o tom, že jde o platbu na základě smlouvy jako dvoustranného právního úkonu, je třeba se řídit textem této smlouvy vyloženým v souladu s obecně platnými výkladovými principy, jež jsou v tomto případě zakotveny v § 35 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „občanský zákoník“).

Smlouvy uzavřené mezi žalobkyní (jako obstaratelem) a jednotlivými vlastníky pozemků (jako objednateli) jsou v záhlaví označeny jako smlouva o obstarání věci připojení stavby na inženýrské sítě, komunikace a územní řízení pro provedení stavby uzavřená dle § 733 a násl. občanského zákoníku. Uvedenými smlouvami se žalobkyně zavázala zajistit možnost připojení ve smlouvě označených pozemků na hlavní řady vodovodu, kanalizace, elektřiny a plynu a na komunikace, vydat souhlas s tímto připojením, předjednat za objednatele napojení na tyto sítě s budoucím vlastníkem a provozovatelem inženýrských sítí a smluvně zajistit trvalé provozování a údržbu vybudovaných inženýrských sítí a komunikací. Smlouvou byl dohodnut termín splnění tohoto závazku (v pěti případech do 30. 6. 2004, ve třech do konce září, po dvou případech do konce října, resp. listopadu a v jednom do

31. 12. 2004) a rovněž „smluvní poplatek“, resp. „cena za možnost připojení“ v různé výši od 255.257,94 Kč do 1.825.669,40 Kč. V rámci ujednání o ceně smlouva obsahuje dohodu o tom, že po dokončení sítě a komunikací bude provedeno konečné vyúčtování poskytnutých záloh s tím, že celková částka za připojení nepřesáhne shora ujednanou cenu za možnost připojení. Byť to není výslovně uvedeno, z logiky uzavřené smlouvy lze dovodit, že vyúčtovány by měly být poměrné náklady na připojení toho kterého pozemku. Rovněž není nijak upraveno vypořádání stran v návaznosti na provedené vyúčtování.

Z vlastního textu smlouvy se podává, že závazek žalobkyně jako obstaratele byl finalizován připojením pozemků na síť, přičemž smysl použitých slov žádným způsobem nenaznačuje, že by obstaratelská smlouva byla současně i smlouvou ve prospěch třetího, jíž by se žalobkyně z pokynu vlastníka pozemku mj. zavazovala oproti přijaté úhradě i převést realizované síť na provozovatele sítě (jako třetí osobu). Zmínka o provozovatelích inženýrských sítí jako budoucích vlastnících sice naznačuje úmysl žalobkyně síť dále převést, závazek k takovému kroku ovšem není ve smlouvě jako takový obsažen. Současně si ani nelze z pozice vlastníků jednotlivých nemovitostí rozumně představit, že by pro ně v době uzavírání smluv bylo významné, zda po připojení jejich nemovitostí budou síť a komunikace dále převáděny. Taková úvaha přesahuje obvyklý rozsah úvah osoby, pro niž je klíčovým hlavně to, aby nemovitost byla napojena na funkční síť. Navíc text smluv s ohledem na shodnou textaci jeho klíčových pasáží ve všech případech ukazuje, že jej připravovala žalobkyně jako odborník a vlastníci pozemků smlouvu mohli v rozhodujících otázkách přijmout pouze v podobě, jak jim byla předložena. Je tedy nutno vycházet z toho, že pokud text smlouvy žalobkyně formulovala, měla by také nést z toho plynoucí důsledky.

I pokud by soud měl činit z poslední věty čl. II odst. 1 obstaratelských smluv závěr o tom, že samotné připojení toho kterého pozemku k sítím a komunikacím neznamenal úplné splnění závazku žalobkyně ze smlouvy, je třeba připomenout, že na počátku přijaté zálohy nemohly sloužit k úhradě nákladů na provozování a údržbu distribučních sítí, neboť jejich úhrada je regulována odpovídajícími předpisy jako součást pravidelných plateb za odebraný plyn, elektřinu atd. Posuzované příjmy ze záloh klientů tudíž logicky nemohly sloužit k úhradě provozu těchto sítí a v této části zajištění trvalého provozování a údržby vybudovaných inženýrských sítí a komunikací nepředstavuje součást „dodávky“, k jejíž úhradě přijaté zálohy slouží.

Klíčový je tedy okamžik připojení té které nemovitosti k veškerým sjednaným sítím, zatímco okamžik připojení jiných klientů, stejně jako okamžik převodu společných pozemků a sítí třetím osobám není z hlediska vzájemného ujednání smluvních stran jakkoliv relevantní (smlouvy s tímto okamžikem, resp. s neprovedením takového převodu nespojují žádné právní následky). Takový převod je tedy již záležitostí žalobkyně a oněch třetích osob, do níž klienti prostřednictvím uzavřených obstaratelských smluv nijak nezasahují. Za takového stavu je okamžikem „splnění dodávky“ ve smyslu bodu 2.4.3 ČÚS č. 001, tj. momentem dokončení poskytnutí služby podle uzavřených smluv, okamžik kompletního připojení pozemků toho kterého klienta na síť. Daným okamžikem nastal účetní případ, v němž je třeba přijatou částku podle obstaratelských smluv promítnout do výnosů a tudíž i do základu daně z příjmů právnické osoby. Protože z tohoto okamžiku vycházely závěry napadeného rozhodnutí, je třeba v tomto klíčovém žalobním bodě dát za pravdu žalovanému.

Dále je třeba dodat, že pojmovým znakem smlouvy o obstarání věci je poskytnutí odměny za obstarání. Pokud je veden spor o to, zda „cena za možnost připojení na inženýrské síť a komunikace“ je odměnou plynoucí ze smlouvy o obstarání věci nebo příspěvkem na

zhotovení inženýrských sítí, soud konstatuje, že odměna za obstarání smlouvy ve smyslu § 733 občanského zákoníku zahrnuje jak náhradu nákladů obstaratele (v tomto případě jak přímé náklady na vybudování sítí, tak náklady nepřímé na činnosti zejména projekčního a administrativního charakteru), tak i eventuální zisk z obstaratelské činnosti. Skutečnost, že náklady vynaložené na výstavbu sítí a komunikací se současně projeví ve zhodnocení majetku žalobkyně má význam nanejvýš v tom směru, že by bylo možné teoreticky uvažovat, zda v rámci odměny za obstaratelskou činnost lze přijaté částky proinvestované s následkem zhodnocení majetku žalobkyně považovat vůbec za náhradu nákladů nebo přímo za ziskovou přírážku žalobkyně. Nijak však neovlivňuje závěr, že přijaté částky jako celek (resp. po úpravě po provedeném vyúčtování) jsou odměnou obstaravatele. Pokud měla žalobkyně v úmyslu vybírat sjednané částky jako (neekvivalentní) příspěvek na pokrytí budoucích nákladů vzniklých v důsledku následného ztrátového převodu vybudovaných sítí, resp. jako příspěvek na úhradu nákladů na vybudování sítí samých (opět bez ekvivalentního protiplnění), musela by si něco takového sjednat. Sjednáno však bylo plnění ekvivalentní, navíc zúčtovatelné, v podobě zajištění připojení pozemků na síť a komunikace.

Při výkladu ujednání o „částce za připojení“ je nutno respektovat interpretační hlediska zakotvená v ustanovení § 35 občanského zákoníku, podle kterého právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. *„Jazykové vyjádření právního úkonu zachycené ve smlouvě musí být nejprve vykládáno prostředky gramatickými (z hlediska možného významu jednotlivých použitých pojmů), logickými (z hlediska vzájemné návaznosti použitých pojmů) či systematickými (z hlediska řazení pojmů ve struktuře celého právního úkonu). Kromě toho je třeba posoudit, jaká byla skutečná vůle stran v okamžiku uzavírání smlouvy, přičemž podmínkou pro přihlídnutí k vůli účastníků je to, aby nebyla v rozporu s tím, co plyne z jazykového vyjádření úkonu“* (viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 11. 1998, sp. zn. [25 Cdo 1650/98](#)).

Nelze tudíž přijmout závěr, že samotné použití sousloví „cena za připojení“ má automaticky za následek, že nemůže jít o odměnu (nebo že odměna tvoří jen její dílčí součást). V textu smlouvy se totiž tatáž částka označuje i jako „smluvní poplatek“ za připojení, popř. jako záloha. Navíc v souvislostech uzavřené smlouvy je jednoznačně v čl. II bod 2 smlouvy vyjádřeno, že ujednaný poplatek je právě úhradou za plnění obstaratele, tj. za činnosti spojené s přípravou pozemku pro stavební činnost a dále za možnost připojení pozemku na inženýrské síť a komunikace. Spor může být snad o to, zda úhradou za „možnost připojení“ smluvní strany rozuměly i platbu za samotné provedení výstavby sítí nebo jen úhradu za „právo se připojit“, ale to je opět bez významu pro rozhodnutí ve věci samé. Klíčové je, že splnění závazku žalobkyně se tak jako tak vázalo na okamžik, kdy byly pozemky objednatelů na síť připojeny, a tímto okamžikem se realizoval účetní případ a s tím související výnos.

Pro úplnost je třeba dodat, že účtování konkrétně mělo probíhat tak (od případné DPH je abstrahováno), že v době přijetí platby byl zaúčtován příjem hotovosti či prostředků na běžném účtu (dále jen „BÚ“) (ve prospěch účtů 211 či 221) a současně výnos příštích období (ve prospěch účtu 384) s ohledem na skutečnost, že platba byla přijata v jiném účetním období, než mělo dojít ke splnění závazku z obstaratelské smlouvy (srov. též § 19 odst. 3 vyhlášky a bod 3.11.4 ČÚS č. 017, podle něhož *„Na příslušném účtu vykazovaném v položce - C.I.2. Výnosy příštích období - se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. Vlastník rozvodného zařízení může*

časově rozlišovat po dobu nejdéle 20 let přijaté úhrady podle příslušného zákona za účelně vynaložené náklady spojené s připojením a se zajištěním požadovaného příkonu a v případě přeložek rozvodných zařízení za samostatné stavby s nimi souvisejícími. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisejí).“ V případě, že by uvedené platby byly žalobkyní považovány za zúčtovatelné zálohy (o čemž lze ovšem s ohledem na pravděpodobně nikdy neuskutečněné, popř. nedoložené vyúčtování pochybovat), měly být zachyceny na účet 475 - dlouhodobé přijaté zálohy. Dílčí náklady spojené s obstaráváním připojení také neměly být ihned přeúčtovávány do hospodářského výsledku, ale mělo docházet k jejich kumulaci prostřednictvím účtu komplexních nákladů příštích období (srov. též § 13 odst. 3 vyhlášky a bod 3.11.2 ČÚS č. 017 spolu s bodem 6.2 ČÚS č. 019) a posléze k jejich rozpuštění do nákladů v odpovídající poměrné části při splnění závazku z té které obstaravatelské smlouvy, aby tak byl jednorázový výnos realizovaný na počátku víceleté hospodářské transakce promítnut do výsledku hospodaření žalobkyně v tomtéž účetním období jako celkové náklady vynaložené žalobkyní na obstarání, resp. zprovoznění napojení pozemku na síť. Ustanovení bodu bod 3.11.2 ČÚS č. 017 v tomto směru specifikuje, že „*Na příslušném účtu vykazovaném v položce - D.I.2. Komplexní náklady příštích období - se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, například náklady na přípravu a záchyt výkonů a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování); zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování nákladů na příslušný účet účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.*“ Otázka rozdělení nákladů spojených s realizací sítí společných pro několik pozemků je pak otázkou manažerského (nákladového) účetnictví, jež samozřejmě po žalobkyni vyžaduje odpovídající vedení analytické účetní evidence, která by umožňovala přiřazení vynaložených nákladů k jednotlivým objednatelům, popř. stanovení zjednodušujících kritérií pro jejich rozdělení i bez takové podrobné evidence, jež by ovšem vycházely z logických a před správcem daně obhajitelných úvah.

Zhodnocení pozemků ve vlastnictví žalobkyně, přes něž vedou síť, je z hlediska účetního samostatnou hospodářskou operací a stejně tak i jejich následný ztrátový prodej, neboť závazek k takovému kroku není nijak provázán se závazkem obstarat připojení nemovitostí objednatelů. Jinak by tomu bylo, pokud by součástí smluv byl mj. i závazek sítě převést, k takovému závazku se však žalobkyně ke své škodě nezavázala. Na základě uzavřených smluv žalobkyni nic nebránilo v tom, aby pozemky s komunikacemi i síť nadále vlastnila, inkasovala odpovídající odměnu za jejich provoz a postupně je odepisovala jako svůj majetek. Jinou otázkou je, že za tím účelem potřebná povolení, jako např. licenci na distribuci elektřiny či licenci na přepravu plynu dle zákona č. 458/2000 Sb. o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), se žalobkyně získat nesnažila a namísto toho se rozhodla k převodu nemovitostí a sítí na osoby s příslušnými licencemi. To však bylo její vlastní ekonomické rozhodnutí, které se logicky projevuje v ekonomických výsledcích účetní jednotky.

Neexistoval-li zde právní závazek žalobkyně převést zrealizované síť a pozemky s komunikacemi na třetí osoby, nebyl důvod takový neexistující závazek promítat do účtování o operacích spočívajících v plnění závazků podle obstaravatelských smluv. Pokud za této situace žalobkyně předpokládala, že společné pozemky a síť s ohledem na svůj podnikatelský záměr bude nucena nevýhodně převést na třetí osoby, tj. že zisky realizované v důsledku zhodnocování jejího majetku v souvislosti s výstavbou sítí a komunikací financovaných z příjmů z příspěvků podle obstaravatelských smluv budou následně po dokončení sítí jako

celku v důsledku převodu vystřídány vznikem obdobně zásadní ztráty, měla v zájmu zachování věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o účetnictví již v průběhu zhodnocování svého majetku vytvářet rezervu na očekávanou ztrátu podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví spadající mezi ostatní rezervy podle § 15 odst. 4 vyhlášky a odůvodněnou ve smyslu § 57 odst. 1 téže vyhlášky nutností pokrýt budoucí závazek převést síť a pozemky s komunikacemi s významnou ztrátou. Je samozřejmě pravdou, že takto vytvořená rezerva by sice upravila hospodářský výsledek v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, neprojevila by se však daňově, neboť o takovou rezervu bylo nutno pro určení základu daně z příjmů právnických osob následně účetní hospodářský výsledek upravit [srov. § 25 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 1 a § 10 a contrario zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů]. Takový následek je však přímo vyvolán tím, jak žalobkyně uspořádala svou hospodářskou činnost. Žalobkyni nic nebránilo, uzavřít obstaravatelské smlouvy odlišného znění a oproti přijatým prostředkům se zavázat i k převodu sítě a pozemků s komunikacemi na příslušné třetí osoby. Pokud však nedbala daňových souvislostí takové operace a svůj závazek omezila pouze na zajištění napojení pozemků klientů na síť a komunikace, pak samozřejmě musí nést daňové důsledky hospodářského schématu, jež zvolila.

S ohledem na uvedené proto soud odmítá žalobkyní tvrzenou potřebu postupovat odlišně od metodiky zakotvené v ČÚS (a navíc odchylně od ustanovení § 7 odst. 6 zákona o účetnictví), neboť shora vyloženými účetními postupy, zejména pak vytvořením odpovídající rezervy na očekávanou ztrátu umožňují předepsané účetní postupy věrné a poctivé zobrazení stavu žalobkyně jako účetní jednotky.

Pokud byla v průběhu daňového řízení žalobkyně vyzvána k dotvrzení skutečností týkajících se vyúčtování přijatých záloh a k předložení souvisejících důkazů, je nutno konstatovat, že výzva žalovaného byla formulována zcela určitě, byla prosta jakékoli nesrozumitelnosti a zcela logicky odpovídala závěrům formulovaným Ministerstvem financí v rámci rozhodnutí o povolení přezkumu rozhodnutí žalovaného. Namítá-li žalobkyně, že šlo o objektivně nesplnitelnou výzvu, na základě níž měla prokázat skutečnosti, které sama ani netvrdí, jedná se podle názoru soudu o argumentaci účelovou a postrádající smysl. Požadavek žalovaného byl naopak zcela na místě, neboť s ohledem na závazek k vyúčtování „cen za možnost připojení“ se měly součástí výnosů stát pouze částky zjištěné v tomto vyúčtování uhrazených záloh. Pokud však žalobkyně těmito námitkami popírá, že by k jakémukoliv vyúčtování došlo, resp. vůbec mělo dojít, popř. poukazuje na fakt, že náklady na zajištění připojení (ovšem bez podrobnější evidence) přesáhly výši uhrazených poplatků, lze uzavřít, že žalovaný zcela správně zahrnul do výnosů celou částku přijatých „záloh“ po jejich očištění od DPH. Z podrobného rozúčtování by také žalobkyně mohla doložit, jakou výši souvisejících nákladů na dosažení výnosu ve výši „záloh“ vynaložila. Jestliže toho schopna nebyla, ať již formou odpovídajícím způsobem vedených analytických účtů nebo nabídnutím rozumné metodiky rozpočítání nákladů, a namísto toho prosazovala závěr o nemožnosti takového rozúčtování, bylo jen vstřícným krokem žalovaného, pokud za takových okolností při výpočtu hospodářského výsledku akceptoval výši nákladů původně přiznanou žalobkyní (důvody neuznání několika dílčích menších částek do daňově uznatelných výdajů za rok 2004 se spornou otázkou v zásadě nesouvisely), byť tyto náklady nebyly požadovaným způsobem doloženy.

Námitka žalobkyně spočívající v tom, že žalovaný nehodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti není v konkrétním případě přílehavá, stejně tak

neobstojí i tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Žalovaný si v průběhu řízení vyžádal doklady, které považoval v intencích stanoviska Ministerstva financí za nezbytné k vydání rozhodnutí, a postupoval přitom v součinnosti se žalobkyní, o čemž svědčí zápisy o jednáních, která proběhla v sídle společnosti. Hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí pak tvoří logický celek. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí také dostatečně podrobně popsal, že z údajů z účetních výkazů, které mu žalobkyně předložila, nelze zjistit, kolik konkrétně činila cena za jednotlivé druhy plnění. Ve svém odůvodnění se žalovaný zabývá rozbořem otázky prokázání času splnění jednotlivých druhů smluvních plnění, hodnotí, co k důkazu mu bylo předloženo a uzavírá, že mu nebylo předloženo potřebné vyúčtování přijatých záloh s jednotlivými objednateli ani dostatečně podrobné nákladové účetnictví, které by mu umožnilo stanovit odpovídající poměrnou část vynaložených nákladů na obstarání záležitosti podle uzavřených smluv. Žalovaný se také zevrubně vypořádal se zjištěními z účetnictví žalobkyně a poukázal na nesprávný postup přeúčtování majetku (inženýrských sítí a komunikací) z účtů účtových skupin. V tomto směru tedy napadené rozhodnutí přesvědčivě a úplně vysvětluje přijatý závěr, reaguje na námitky žalobkyně a lze na ně ve významné části i odkázat, neboť se závěry v něm vyslovenými se soud v zásadě shoduje. Ve výsledku lze tedy uzavřít, že žaloba je nedůvodná, což vedlo soud k jejímu zamítnutí v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému byla přiznána náhrada účelně vynaložených nákladů v plné výši. Tyto náklady sestávaly z cestovného k nařízenému jednání autobusem na trase Brno – Praha a zpět ve výši 2 x 165,- Kč a jízdného MHD ve výši 2 x 32,- Kč podle § 30 a 31 vyhlášky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „jednací řád“) a dále z náhrady stravného pověřeného zaměstnance ve výši 67,- Kč podle § 32 jednacího řádu, § 176 zákona č. 261/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“) a § 3 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, celkem tedy z částky 461,- Kč.

Pokud však žalovaný požadoval s odkazem na nález Ústavního soudu ČR ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, též přiznání paušální náhrady hotových výdajů za dva úkony po 300,- Kč, tuto částku soud žalovanému přiznat nemohl, neboť úhradu takových výdajů (hovorné, poštovné apod.) soud považuje za součást běžné administrativní činnosti žalovaného jako správního orgánu, jež zahrnuje s výjimkou případů mimořádné povahy i obhajobu svých správních rozhodnutí před soudem. Je třeba také upozornit žalovaného, že závěry zmíněného nálezu se žádným způsobem na něj jako na státní orgán nevztahují. Tento nález dovozující analogickou aplikovatelnost paušálů podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu i na případ nezastoupených účastníků je založen na závěru o nedůvodně diskriminačním zacházení mezi žalobci zastoupenými a nezastoupenými, když po druhé skupině je na rozdíl od skupiny první vyžadováno prokazování skutečné výše vynaložených hotových výdajů. Původcem této nepravé legislativní mezery, jež ústavní soud vedla k připuštění analogie iuris, však je stát, jehož je žalovaný nedílnou součástí. Zatímco fyzické i právnické osoby mohou argumentovat nepřijatelností diskriminace, jež v konečném důsledku vede k zásahu do jejich vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod, stát v tomto směru před svými vlastními legislativními pochybeními chráněn není a (pokud si to takto jako zákonodárce přál) diskriminován být může. Konečně lze poukázat i na odst. 46 zmíněného nálezu, který soud vede k tomu, aby si posoudil, zda břemeno dokazování konkrétní výše hotových výdajů skutečně je pro toho kterého účastníka

nadměrně zatěžující. V tomto případě je zjevné, že žalovaný jako správní orgán by měl být plně personálně vybaven k tomu, aby věděl, jakým způsobem své hotové výdaje spojené s projednáním žaloby před soudem prokázat. Současně ani nelze předpokládat, že by zastoupení žalobce advokátem v tomto typu sporu mohlo mít zneužívající povahu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 nejblíže 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 Praze dne 23. října 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová