



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **1. plzeňská makléřská a. s.**, se sídlem Česká 29, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 9291/11-1200-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2013, č. j. 30 Af 152/2011 - 129,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2013, č. j. 30 Af 152/2011 - 129, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 9291/11-1200-701858, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 8 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 9291/11-1200-701858. Tímto rozhodnutím Finanční ředitelství v Brně (dále také „odvolací orgán“) zamítlo odvolání stěžovatelky a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 1. 11. 2010, č. j. 282757/10/288912704603, (dále také „správce daně“), kterým byla stěžovatelce za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 51 478 200 Kč.

[2] Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je otázka oprávněnosti snížení daně resp. výsledku hospodaření uvedeného na ř. 10 daňového přiznání o částku 257 421 720 Kč prostřednictvím ř. 112 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2009 (správně zřejmě ř. 140, pozn. NSS), jakož i otázka, zda stěžovatelka výnos v této výši skutečně realizovala. Na základě vytýkacího řízení dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka nebyla oprávněna svůj hospodářský výsledek o uvedenou částku snížit, neboť neprokázala, že jde o částku ve smyslu v § 23 odst. 4 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] Podle uvedeného ustanovení se do základu daně nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.

[4] Částka 257 421 720 Kč zaúčtovaná do výnosů dle závěru krajského soudu nesouvisí s obchodní transakcí mezi stěžovatelkou a jejím jediným akcionářem a členem představenstva, ale odpovídá závazku stěžovatelky zaplatit kupní cenu pozemků ve formě věcného plnění (demoličních prací) z kupní smlouvy ze dne 14. 11. 2006, uzavřené mezi Ministerstvem obrany a stěžovatelkou. Na základě této smlouvy stěžovatelka koupila pozemky (bývalý vojenský areál kasárna Slovany) za celkovou cenu 313 731 628 Kč s tím, že zaplatila 56 309 908 Kč a zavázala se, že zbytek kupní ceny ve výši 257 421 720 Kč uhradí formou demoličních prací, nezbytných k úplnému odstranění všech staveb včetně příslušenství, které se nacházejí na převáděných pozemcích a které nejsou předmětem převodu, a to ve lhůtě tří let od převzetí pozemků.

[5] Stěžovatelka obratem pozemky prodala P. B., svému jedinému akcionáři a členovi představenstva, za celkovou cenu 40 000 000 Kč, a to na základě kupní smlouvy ze dne 11. 4. 2007. V souladu s § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů vyloučila z daňově účinných nákladů pořizovací cenu pozemků nad rámec příjmů z jejich následného prodeje na ř. 40 daňového přiznání za rok 2007, tj. částku ve výši 273 731 628 Kč. Předmětem tohoto prodeje byly pouze pozemky, přičemž závazek odstranit stavby na těchto pozemcích na P. B. převeden nebyl. Závazek věcného plnění ve výši 257 421 720 Kč zůstal na stěžovatelce, která o něm nadále účtovala na účtu 325.1.

[6] V návaznosti na provedení demoličních prací a z toho plynoucí zánik závazku uhradit Ministerstvu obrany zbývající část kupní ceny, byl v roce 2009 stěžovatelkou zaúčtován odpis závazku ve výši 257 421 720 Kč do výnosů. Stěžovatelka dle žalovaného ani jinak postupovat nemohla, neboť odpis závazku je výnos, který se promítá do výsledku hospodaření a jako takový je výnosem daňově účinným, který může být ponížen o skutečně vynaložené náklady související se zánikem závazku, v projednávané věci s náklady vynaloženými na demoliční práce. Náklady na likvidaci staveb stěžovatelka nedoložila a v odvolání – stejně jako v žalobě – uvedla, že žádné náklady nevynaložila, neboť demoliční stavby prováděl P. B. – APB Plzeň.

[7] Stěžovatelka v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 o tuto částku snížila svůj hospodářský výsledek, neboť má za to, že tato částka zaúčtovaná do výnosů roku 2009 souvisela s náklady neuznanými v předcházejících zdaňovacích obdobích, konkrétně

s vyloučenou pořizovací cenou pozemků nad rámec tržeb z jejich prodeje na ř. 40 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007.

[8] Krajský soud se ztotožnil se závěry správců daně, že celá částka 257 421 720 Kč je odpisem právně zaniklého závazku, tj. výnosem vstupujícím do základu daně. Stěžovatelka žádné výdaje, o které by se zaúčtovaný výnos v roce 2009 snížil, neprokázala. Stejně tak neprokázala spojitost tohoto výnosu s výdajem na ř. 40 daňového přiznání za rok 2007. Tento výdaj je třeba jednoznačně vztáhnout k ukončené obchodní operaci mezi stěžovatelkou a P. B. jako fyzickou osobou, který se promítl do zvýšení základu daně z příjmů ve zdaňovacím období r. 2007. Naproti tomu výnos ve výši 257 421 720 Kč zaúčtovaný ve zdaňovacím období r. 2009 se vztahuje k obchodní operaci mezi stěžovatelkou a Ministerstvem obrany a žádným způsobem s prodejem pozemků P. B. nesouvisí.

[9] Argumentaci, dle které stěžovatelka ve skutečnosti výnos ve výši 257 421 720 Kč nerealizovala, s tím, že hospodářský výsledek byl obdobný jak v případě, že by demolici staveb prováděla stěžovatelka, tak v případě, že by ji neprováděla, krajský soud označil za zcela zavádějící. Stěžovatelka při srovnání obou zmíněných případů totiž vychází z toho, že její výdaj na pořízení pozemků činil 56 309 908 Kč, ve skutečnosti byl ovšem tento výdej výrazně vyšší, neboť kupní cena byla ve smlouvě ze dne 14. 11. 2006 stanovena ve výši 313 731 628 Kč.

[10] Krajský soud posoudil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[11] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí se závěrem, že neprokázala spojitost mezi údajem na ř. 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007 a zaúčtovaným výnosem ve výši 257 421 720 Kč ve zdaňovacím období roku 2009, který byl uveden na ř. 112 daňového přiznání.

[12] Mezi oběma údaji (nákladem a výnosem) existuje příčinná souvislost. Na základě kupní smlouvy ze dne 14. 11. 2006, uzavřené s Ministerstvem obrany, a zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí (s účinky k 11. 1. 2007) zaúčtovala stěžovatelka pořízení pozemků v pořizovací ceně 313 731 628 Kč se současným vznikem závazku provést demoliční práce ohodnocené ve výši 257 421 720 Kč. Zbývající část kupní ceny ve výši 56 309 908 Kč byla uhrazena ve formě zálohy v roce 2006.

[13] V roce 2007 stěžovatelka prodala nakoupené pozemky kupujícímu P. B. P. B. byl od 30. 3. 2006 členem představenstva stěžovatelky a současně jediným akcionářem. Podle § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen „obchodní zákoník“), bylo podmínkou platnosti kupní smlouvy stanovení hodnoty převáděného majetku soudem ustanoveným znalcem.

[14] Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 1. 2007, č. j. 46 Nc 3/2007 - 18 byl k určení hodnoty převáděného majetku ustanoven soudním znalcem znalecký ústav SRM-CONSULT Plzeň, s. r. o. Prodejní cena pozemků byla znalcem stanovena ve výši 40 000 000 Kč.

[15] V souladu s § 24 odst. 3 písm. t) zákona o daních z příjmů byla v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007, kdy byl prodej pozemků P. B. realizován, stěžovatelkou na ř. 40 daňového přiznání vyloučena část vstupní ceny prodávaných pozemků nad výši příjmů z jejich prodeje tj. částka ve výši 273 731 628 Kč.

[16] V roce 2009 bylo na základě místního šetření ověřeno a zápisem ve věci plnění odstranění staveb a příslušenství kasáren Slovany, sepsaným Ministerstvem obrany, Úřadem státního odborného dozoru dne 29. 4. 2009 (dále jen „zápis z místního šetření“) stvrzeno, že veškeré stavby včetně příslušenství dle kupní smlouvy ze dne 14. 10. 2006 byly řádně a včas odstraněny.

[17] Závazek stěžovatelky zanikl, a proto provedla jeho zúčtování do výnosů. Stěžovatelkou žádné přímé náklady na demoliční práce vynaloženy nebyly, neboť veškeré demoliční práce prováděl vlastník pozemků, tj. P. B..

[18] Vzhledem k tomu, že závazek stěžovatelky odstranit stavby zanikl v důsledku jednání a nákladů P. B., souvisí zánik závazku s prodejem pozemků P. B. Cena, za kterou mu byly pozemky prodány, byla znalcem stanovena i s ohledem na skutečnost, že v době prodeje byly na pozemcích umístěny stavby, které jejich hodnotu snižovaly.

[19] Dle části D znaleckého posudku celková výsledná cena pozemků se všemi součástmi a příslušenstvím činila 314 806 630 Kč, celková cena demoličních prací nezbytná k odstranění všech staveb včetně příslušenství činila 275 337 735 Kč. V části E znaleckého posudku pak bylo uvedeno, že obvyklá cena pozemků včetně demoličních prací činí 40 000 000 Kč.

[20] Z těchto skutečností vyplývá souvislost mezi údajem uváděným na ř. 40 daňového přiznání za rok 2007 (část vstupní ceny prodávaného majetku nad výši příjmů z jejich prodeje) a výnosem ve výši 257 421 720 Kč, souvisejícím se zánikem závazku stěžovatelky, zaúčtovaným v roce 2009 a uvedeným na ř. 112 daňového přiznání za rok 2009. Částka ve výši 257 421 720 Kč zaúčtovaná do výnosů je částkou, která dle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů souvisí s náklady neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích, a to maximálně do výše těchto neuznaných nákladů.

[21] Stěžovatelka dále namítá, že zaúčtovaný výnos nikdy ekonomicky nerealizovala a proto nemůže být předmětem daně z příjmů. Na úhradu daně nemá žádné prostředky. Jediným realizovaným výnosem byl výnos z uskutečněného prodeje pozemků ve výši 40 000 000 Kč, který byl také dosaženým příjmem, přičemž výdaj na pořízení pozemků byl 56 309 908 Kč. V případě, že by demolici staveb provedla stěžovatelka na svůj náklad, výdaj na pořízení pozemků by se z částky 56 309 908 Kč zvýšil o náklady na demolici, tedy dle znaleckého posudku o 275 337 735 Kč, tj. na částku 331 647 643 Kč. Zvýšil by se však výnos i dosažený příjem z prodeje pozemků podle znaleckého posudku na 314 806 630 Kč. Ekonomický hospodářský výsledek by byl v obou těchto případech obdobný a měl by mít i obdobný dopad na stanovení daně z příjmů právnických osob.

[22] Stěžovatelka vytýká soudu, že neprovedl výsledky navrhovaných svědků, tj. daňových poradců, kteří navrhovali postupy účtování a pomáhali se zpracováním daňových přiznání. Tvrzení soudu, že otázka způsobu účtování je otázkou právního posouzení, které přísluší pouze soudu, není správné a výrazně stěžovatelku poškozuje. Spor spočívá na ryze odborném posouzení účetních a daňových operací z daňového hlediska, a proto měli být svědci vyslechnuti.

[23] Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu. Po obsáhlé rekapitulaci skutkového stavu připomíná, že částka 257 421 720 Kč je částkou předpokládaných nákladů na provedení demoličních prací dle znaleckého posudku, nejde tedy o skutečně vynaložené náklady stěžovatelky. Jedná se o část kupní ceny, kterou se stěžovatelka zavázala uhradit ve formě věcného plnění. Protože stěžovatelka žádné náklady na splnění tohoto závazku dle vlastních tvrzení nevynaložila, nelze tuto částku zaúčtovanou do daňově účinných výnosů žádným způsobem ponížít.

[25] Trvá na svém závěru, že stěžovatelka neprokázala spojitost tohoto výnosu s výdajem na ř. 40 daňového přiznání za rok 2007. Tento výdaj je třeba jednoznačně vztáhnout k ukončené obchodní operaci mezi stěžovatelkou a P. B. jako fyzickou osobou, který se promítl do zvýšení základu daně z příjmů ve zdaňovacím období r. 2007. Naproti tomu výnos ve výši 257 421 720 Kč zaúčtovaný ve zdaňovacím období r. 2009 se vztahuje k obchodní operaci mezi stěžovatelkou a Ministerstvem obrany.

[26] Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatelku jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti zejména opakuje žalobní i odvolací námitky a stále trvá na tom, že prokázala spojitost výnosu ve výši 257 421 720 Kč souvisejícího se zánikem závazku doplatit kupní cenu Ministerstvu obrany ve formě věcného plnění s výdajem na ř. 40 daňového přiznání za rok 2007, tj. daňově neúčinným rozdílem mezi pořizovací cenou a následnou prodejní cenou pozemků P. B. Neuvádí však žádné konkrétní důvody, pro které by závěry krajského soudu neměly obstát.

[29] Tvrzení stěžovatelky, že prokázala spojitost mezi doplacením kupní ceny Ministerstvu obrany a neuznatelnými náklady souvisejícími s prodejem pozemků P. B., nemá oporu ve zjištěném skutkovém a právním stavu.

[30] Z kupní smlouvy, uzavřené stěžovatelkou a Ministerstvem obrany v rámci soudního smíru dne 14. 11. 2006, je zřejmé, že stěžovatelka koupila bývalý vojenský areál kasárna Slovaný za celkovou cenu 313 731 628 Kč. Smluvní strany ve smlouvě potvrdily, že část celkové kupní ceny ve výši 56 309 908 Kč byla již ke dni uzavření smlouvy stěžovatelkou prodávajícímu uhrazena. Dále se také dohodly, že zbývající část kupní ceny ve výši 257 421 720 Kč bude uhrazena formou demoličních prací, nezbytných k úplnému odstranění všech staveb včetně příslušenství (stavby, haly, speciální pozemní stavby), které se nacházejí na převáděných pozemcích a které nejsou předmětem převodu, a to ve lhůtě tří let od protokolárního předání předmětu prodeje.

[31] Stěžovatelka se současně zavázala, že pro případ, že nesplní zcela nebo zčásti svůj závazek, zavazuje se doplatit prodávajícímu doplatek kupní ceny ve výši odpovídající ceně neprovedených demoličních prací (viz bod VIII. Smlouvy).

[32] Je tedy nepochybné a ve věci ostatně i nesporné, že v měsíci lednu 2007 (vklad práva do katastru nemovitostí s účinky k 11. 1. 2007) stěžovatelka nakoupila pozemky za kupní cenu ve výši 313 731 628 Kč, s tím, že z této transakce ji současně vznikl závazek do tří let od převzetí pozemků doplatit kupní cenu ve výši 257 421 720 Kč formou věcného plnění.

[33] Kupní smlouvou ze dne 11. 4. 2007 stěžovatelka nabyté pozemky prodala svému jedinému akcionáři a členovi představenstva P. B. za celkovou cenu 40 000 000 Kč. Ačkoliv stěžovatelka tvrdí, že tato cena byla stanovena na základě posudku znalce a v důsledku § 196a obchodního zákoníku se od této ceny nemohla odchýlit, její tvrzení nemá ve spisovém materiálu oporu. Účelem posudku zadaného P. B. bylo zjištění obvyklé ceny pozemků včetně hodnoty demoličních prací nezbytných k odstranění všech staveb umístěných v bývalém areálu kasárna Slovaný (podtrženo NSS) za účelem jejich převodu (viz úvodní strana posudku).

[34] V části C tohoto znaleckého posudku je výsledná cena nemovitostí určena částkou 314 806 630 Kč. Dle části D posudku stavby postavené na pozemcích obvyklou cenu pozemků znehodnocují, neboť na základě vydaného rozhodnutí o odstranění staveb vzniká vlastníkově pozemků povinnost jejich úplného odstranění a likvidace vytěženého materiálu. Z tohoto pohledu je nutné počítat s náklady na odstranění staveb a tuto hodnotu od zjištěné ceny odečíst. Takto stanovená cena je reálná při převodu pozemků bez provedení likvidace (podtrženo NSS). Celková cena demoličních prací nezbytných k úplnému odstranění všech staveb včetně příslušenství činí 275 337 735 Kč.

[35] V části E znaleckého posudku je konstatován závěr, že zjištěná cena pozemků včetně nákladů na demoliční práce činí 39 468 895 Kč, po zaokrouhlení 40 000 000 Kč (314 806 630 Kč – 275 337 735 Kč).

[36] S krajským soudem lze proto plně souhlasit v tom, že částka 40 000 000 Kč vychází z předpokladu, že demoliční práce budou provedeny novým nabyvatelem, resp. že pozemky budou převedeny se stavebním zatížením, které bude povinen odstranit nový nabyvatel.

Pokud však náklady na odstranění staveb neponese nový nabyvatel, tj. nebude se jednat o převod pozemků s povinností provést likvidaci, činí cena převáděných pozemků dle části C tohoto posudku částku 314 806 630 Kč.

[37] Nejvyšší správní soud má za prokázané, že závazek doplatit Ministerstvu obrany kupní cenu ve formě věcného plnění ve výši 257 421 720 Kč zůstal na stěžovatelce. O této skutečnosti svědčí kupní smlouva ze dne 11. 4. 2007 mezi stěžovatelkou a P. B., zápis z místního šetření ve věci odstranění staveb a konečně i účetní postup samotné stěžovatelky, která o závazku až do jeho splnění nadále účtovala na účtu 325.1

[38] Kupní smlouva mezi stěžovatelkou a jejím jediným akcionářem závazek stěžovatelky (provedení demoličních prací) žádným způsobem nereflektuje. Kupní smlouva totiž neobsahuje ani obvyklou cenu pozemků bez provedení demoličních prací, ani cenu demoličních prací, či jakékoliv ustanovení o závazku kupujícího odstranit stavby na převáděných pozemcích, resp. o snížení jejich obvyklé ceny o náklady na demolici. Ostatně jak správně uvedl krajský soud, k převodu závazku stěžovatelky na P. B. by byl nutný souhlas věřitele, tj. Ministerstva obrany.

[39] Skutečnost, že k převodu závazku provést demoliční práce na P. B. jako nového vlastníka pozemků nedošlo, potvrzuje také zápis z místního šetření ve věci plnění odstranění staveb a příslušenství kasáren Slovany, CE 03-32-04, ze dne 29. 4. 2009. V tomto zápisu je výslovně uvedeno, že „*Místní prohlídkou bylo shledáno, že společnost 1. plzeňská makléřská, a.s. odstranila veškeré stavby včetně příslušenství řádně a včas*“.

[40] Sporný výnos tak žádným způsobem nesouvisí s pro stěžovatelku nevýhodným převodem pozemků na P. B. Za obvyklých obchodních podmínek by stěžovatelka se souhlasem původního prodávajícího převedla na kupujícího vedle pozemků i svůj závazek na věcné plnění v podobě demoličních prací. S krajským soudem lze nepochybně souhlasit v tom, že skutečnost, že stěžovatelka v rámci soudního smíru s Ministerstvem obrany přistoupila na koupi pozemků za cenu ve výši 313 731 628 Kč, aby je obratem prodala svému jedinému akcionáři za cenu ve výši 40 000 000 Kč, je čistě jejím rozhodnutím.

[41] Toto její rozhodnutí, tedy prodej pozemků jedinému akcionáři za výrazně nižší cenu, než se zavázala uhradit a z toho pramenící zákaz daňově zohlednit celou pořizovací cenu pozemků však žádným způsobem nesouvisí se splněním jejího závazku vůči zcela jinému subjektu, tj. Ministerstvu obrany. Splnění závazku stěžovatelkou nemá s nákladem, který nemohl být daňově uplatněn, žádnou souvztažnost.

[42] K namítanému nevyslechnutí svědků - daňových poradců, kteří navrhovali postupy účtování a pomáhali se zpracováním daňových přiznání, Nejvyšší správní soud uvádí, že důkaz svědeckou výpovědí je vyhrazen pro zjištění stavu věci co do poznatků, které svědek získal na základě vlastních smyslových vjemů a rozumových vývodů učiněných na jejich základě. Skutkové otázky, včetně vyloučení příslušné částky z výsledku hospodaření v roce 2009, nejsou ve věci sporné. Sama stěžovatelka v kasační stížnosti v této souvislosti namítá, že svědci měli být vyslechnuti k odbornému posouzení účetních a daňových operací z daňového hlediska. Takové posouzení však skutečně přísluší soudům, nikoli svědkům, kteří tyto postupy stěžovatelce doporučili. Ostatně stěžovatelce nic nebránilo, aby jejich

argumenty použila ve svých podáních soudům sama. Krajský soud se neprovedením navržených výsledků nedopustil žádného pochybení.

[43] Stěžovatelce je nutno přisvědčit v tom, že není dostatečně objasněna otázka, jaký výnos a v jaké výši stěžovatelka v souvislosti s kupní smlouvou ze dne 14. 11. 2006 realizovala. Pouhá skutečnost, že splnění závazku zaúčtovala do výnosů, ke zdanění částky 257 421 720 Kč nestačí. Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře uvedl, že pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů, z něj ještě sensu stricto zdanitelný příjem nečiní.

[44] Závazky jako účetní kategorie jsou součástí pasiv, jde o cizí zdroje. Splnění závazku jinak než penězi se v účetnictví zachytí zpravidla formou souběžného účtování tohoto závazku (tj. povinnost něco poskytnout) a pohledávky (tj. právního nároku něco obdržet) v peněžním vyjádření a následného započtení tohoto závazku a pohledávky.

[45] Krajský soud i žalovaný uvádí, že stěžovatelka byla povinna postupovat podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019, bod. 4. Podle tohoto ustanovení se právně zaniklé závazky vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů [s výjimkou například splnění, splnutí, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým, narovnání, pokud jde o stejné částky (případný rozdíl se zaúčtuje do výnosů)].

[46] Právně zaniklé závazky jsou zejména závazky, které zaniknou jinak, než splněním. Jde o případy, kdy dlužník už fakticky nic nedluží a v případě úhrady by se ze strany dřívějšího věřitele jednalo o plnění bez právního důvodu, které by měl vrátit zpět. Jinými slovy do výnosů se účtuje odpis závazku v případě, kdy např. závazek či jeho část byla věřitelem prominuta, nebo věřitel zanikl a s ním i jeho pohledávka.

[47] Podle uvedeného účetního standardu se do výnosů dále účtuje rozdíl v případech, že závazek zanikl splněním, splnutím, započtením, dohodou o nahrazení či narovnáním, pokud nejde o stejné částky. Dojde – li např. k zániku závazku narovnáním, a to tak, že původní závazek ve výši 100 se zvýší na 120, je rozdíl ve výši 20 základem daně u věřitele a ztrátou u dlužníka. V opačném případě, tedy, že se původní závazek sníží na 80, bude rozdíl 20 základem daně u dlužníka a ztrátou u věřitele. Takový rozdíl je nepochybně výnosem s dopadem do základu daně, neboť dlužníkovi byla věřitelem část dluhu de facto odpuštěna.

[48] Závazkem stěžovatelky dle kupní smlouvy ze dne 14. 11. 2006 bylo odstranit všechny stavby včetně příslušenství, které se nacházejí na převáděných pozemcích a které nejsou předmětem převodu, a to ve lhůtě tří let od převzetí pozemků. Ze spisového materiálu je zcela zřejmé, že svůj závazek vůči Ministerstvu obrany stěžovatelka beze zbytku splnila. Původnímu věřiteli nebyla povinna dopláct jakoukoliv částku, nedošlo vůči ní k prominutí dluhu, nebyla uzavřena žádná dohoda o narovnání. Naopak z protokolu z místního šetření vyplývá, že stěžovatelka odstranila veškeré stavby včetně příslušenství řádně a včas a tím závazek doplatit kupní cenu ve formě věcného plnění splnila.

[49] Jednalo-li se o úplné splnění závazku, nemůže se současně jednat o právní zánik závazku, který má výnosový dopad do základu daně. Při zániku závazku splněním se

dodaňují pouze rozdíly mezi původní výši závazku a výší, kterou bylo plněno. Důvody, o které žalovaný a následně krajský soud opřel své závěry, proto nemohou obstát. Jaké náklady na plnění svého závazku ve skutečnosti stěžovatelka vynaložila, nemá na splnění jejího závazku vůči původnímu věřiteli žádný vliv. Obsah závazku mezi Ministerstvem obrany a stěžovatelkou totiž nespočíval v peněžitém plnění, ale v provedení plnění věcného.

[50] Nejvyšší správní soud připomíná, že správci daně jsou při stanovení daně povinni dodržet hledisko materiální správnosti (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Jejich povinností je dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Správní orgány i krajský soud se spokojily s tím, že stěžovatelka závazek odepsala do výnosů, ačkoliv takový účetní zápis je při úplném splnění závazku absurdní. Závěr, že částka ve výši 257 421 720 Kč neměla být stěžovatelkou z výsledku hospodaření ve smyslu § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů vyloučena, je sice správný, avšak sám o sobě k odůvodnění správcem daně vyměřené povinnosti nepostačuje.

[51] Skutkový i právní stav je nutné došetřit, neboť stěžovatelka nepochybně nějaký výnos realizovala. Z dosavadního skutkového stavu lze dovodit, že o splnění závazku vůči ministerstvu stěžovatelka vlastně neúčtovala. Z protokolu o místním šetření je však zřejmé, že závazek vůči ministerstvu splnila. Argumentace krajského soudu i žalovaného by obstála pouze v případě, že by stěžovatelce byl závazek ministerstvem odpuštěn. Pak by se skutečně jednalo o závazek zaniklý jinak než splněním. Takový závěr učiněn v řízení nebyl. Obdobně zřejmě stěžovatelka neúčtovala ani o provádění demoličních prací, které se sice týkaly objektů nacházejících se na převáděných pozemcích, avšak jejich vlastníkem bylo stále ministerstvo. Jinými slovy demoliční práce neprováděla stěžovatelka sama pro sebe, ale pro ministerstvo. Tyto práce byly v kupní smlouvě na pozemek oceněny částkou 257 421 720 Kč, a tato služba současně představovala pohledávku stěžovatelky vůči ministerstvu.

[52] Otázku, kterou bude nutné v dalším řízení zejména vyřešit, je otázka „zmizelého výnosu“ za demoliční práce, a to jak ve vztahu stěžovatelka – ministerstvo, tak ve vztahu stěžovatelka – P. B. Případné dodanění tohoto výnosu nemůže být odůvodněno způsobem, který daňové orgány zvolily, neboť žádný z těchto případných výnosů nevznikl z důvodu nesplnění závazku stěžovatelky doplatit ministerstvu kupní cenu.

[53] Podstatné pro posouzení zdanitelného výnosu ve vztahu stěžovatelka – ministerstvo je skutečnost, že vlastníkem odstraňovaných staveb bylo stále ministerstvo a demoliční práce tedy byly prováděny v jeho prospěch. Mimo závazkový vztah z kupní smlouvy by se provedení demoličních prací mělo v účetnictví stěžovatelky projevit na jedné straně jako náklad (tj. kolik ji provedení prací skutečně stálo), na druhé straně však také jako výnos, neboť stěžovatelka má vůči ministerstvu pohledávku za provedení demoličních prací na objektech, které stále vlastní ministerstvo. Pokud by mezi tímto výnosem a vynaloženými náklady byl kladný rozdíl, realizovala by stěžovatelka výnos s dopadem do daňového základu, nikoli však z titulu odpisu splněného závazku.

[54] Podstatné pro posouzení zdanitelného výnosu ve vztahu stěžovatelka – P. B. je skutečnost, že práce byly provedeny pro stěžovatelku zcela dobrovolně a zadarmo.

[55] V případě, kdy poskytovatel pro příjemce dobrovolně a bezplatně vykoná službu, aniž by od něj obdržel jakékoli protiplnění (tj. bezplatné poskytnutí služby není nijak vázáno na jiné úplatné realizované dodávky), je naplněna podstata daru. Majetkový prospěch je na straně obdarovaného, v projednávané věci na straně stěžovatelky. Dar právnické osobě byl v rozhodné době podroben dani darovací, nebyl-li od daně osvobozen. V projednávané věci je však nutné vzít v potaz, že dárce byl jediný akcionář stěžovatelky a bude proto nutné posoudit, zda nepůjde spíše o vklad do kapitálu (vklad službou). Zcela jiný příběh je pak příběh daňové uznatelnosti fakticky vynaložených nákladů na straně poskytovatele daru, které musí být nepochybně posouzeny jako náklady daňově neuznatelné.

IV. Závěr

[56] Krajský soud nezákonný postup správců daně aproboval, ačkoliv měl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[57] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[58] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za řízení před krajským soudem a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit stěžovateli ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. července 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

