

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **RIMA s.r.o.,** se sídlem Dlouhá Ves 83, Rychnov nad Kněžnou, zast. JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem Soudní 1, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2011, č. j. 31 Af 71/2011 – 35,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2011, č. j. 31 Af 71/2011 -35 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2011, č. j. 2073/11-1200-605353, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 16 640 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Rudolfa Skoupého.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen stěžovatel) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), kterým soud zamítl žalobu proti výše označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“), jímž byl změněn dodatečný platební výměr správce daně I. stupně ze dne 24. 9. 2010, č. j. 48713/10/253922608123 tak, že stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že závěr správních orgánů odpovídá zákonu, neboť stěžovatel byl povinen zahrnout v souvislosti se stavbou skladu do zdanitelných výnosů částku 1 800 000 Kč. Dle krajského soudu muselo dojít k předání díla – stavby skladu, o čemž svědčí stěžovatelovo účetnictví, které vykazovalo u předmětné zakázky v roce 2007 nulovou hodnotu nedokončené výroby a rovněž postup vlastníka (objednatele díla) Mgr. P., která s danou stavbou nakládala jako vlastník, když ji dále poskytla k pronájmu. O předání díla tak, dle krajského soudu, byl stěžovatel povinen vystavit účetní doklad a jestliže tak neučinil, porušil ust. § 11 odst. 2 zákona o účetnictví. Daný výnos pak měl stěžovatel zahrnout dle krajského soudu do výsledku hospodaření, jež tvoří podklad pro stanovení základu daně. Stěžovatel však takový postup nezvolil, což krajský soud zhodnotil jako účelové odkládání vzniku daňové povinnosti; přisvědčil žalovanému v postupu dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a konstatoval, že dílo, jež bylo předmětem smluvního ujednání, musel stěžovatel objednateli předat, tedy ho předal. Krajský soud tak dovodil, že nesepsání protokolu o předání a převzetí díla nemělo vliv na uskutečnění zdanitelného plnění a tato skutečnost nebyla způsobilá ovlivnit vznik daňové povinnosti. Krajský soud se tedy ztotožnil s názorem žalovaného, že v roce 2007 došlo k předání díla a ke zdanitelnému plnění z hlediska daně z příjmů právnických osob a stěžovateli vznikla za toto zdaňovací období daňová povinnost, stěžovatel se přitom účelově splnění daňové povinnosti vyhýbal.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uvádí důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s); namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky a vady řízení, které mohly – a ve skutečnosti též měly- vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel tvrdí, že žalovaný své závěry opírá zejména o dvě skutečnosti: 1) vycházel z toho, že dne 1. 3. 2007 bylo vydáno kolaudační rozhodnutí a uvedená stavba se tak mohla užívat a 2) dne 30. 3. 2007 sepsala Mgr. P. (objednatel díla) se stěžovatelem nájemní smlouvu, kterou s účinností od 1. 8. 2007 pronajala stěžovateli předmětný sklad. Žalovaný a poté i krajský soud vycházeli z toho, že stěžovatel v předmětném roce 2007 neúčtoval o nedokončené výrobě, resp. jeho účetnictví vykazovalo nulovou hodnotu u nedokončené výroby skladu. Stěžovatel tvrdí, že samotné kolaudační rozhodnutí neznamená žádnou relevantní skutečnost z hlediska daně z příjmů a okamžik nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí nelze považovat u daně z příjmů za den uskutečnění plnění (dokončení a předání díla). Stavba nebyla dokončena, neboť samotné kolaudační rozhodnutí obsahuje výčet vad a nedodělků, ze znaleckého posudku znalce p. Havlíka vyplývá, že ke dni kolaudace nebyla stavba řádně dokončena, nebyly dokončeny zpevněné plochy, úpravy povrchů, podlahy, výplně otvorů, odvodňovací systémy a nátěry. I když byla původně sjednaná cena díla v písemné smlouvě ve výši 1 800 000 Kč, prostavěl stěžovatel na stavbě práce za cenu 564 162 Kč. Při stanovení základu daně tedy nemohl žalovaný vycházet z částky 1 800 000 Kč, tedy konstatovat, že stěžovateli v této výši vznikly výnosy, které byl povinen zaúčtovat. Uvedené prokazoval stěžovatel znaleckým posudkem, stavebním deníkem a svědeckou výpovědí Mgr. P. Stěžovatel uvádí, že dne 25. 9. 2009 správci daně sdělil, jaké práce byly na stavbě skladu provedeny, předložil

příslušné stránky stavebního deníku a současně daňové doklady, na kterých byl uveden stavební materiál a stavební práce. Stěžovatel vedl jednotlivé stavby odděleně, z hlediska jejich nákladovosti tak, aby byl zřejmý přehled, jakou částku bude po dokončení stavby fakturovat. S těmito důkazy se nevypořádal ani správce daně, žalovaný a ani prvoinstanční soud.

Stěžovatel nesouhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu, že předmětné dílo muselo být předáno a převzato, byť nebyl sepsán předávací protokol, přitom převzetí díla odvozují ze samotné existence kolaudačního rozhodnutí a uzavření nájemní smlouvy. Stěžovatel uvádí, že z výslechu svědkyně Mgr. P. (objednavatelky díla) naopak vyplynulo, že se strany ústně dohodly na změně smlouvy o dílo v tom směru, že cena díla je splatná až v okamžiku dokončení díla, přičemž dokončením díla se rozumí dokončení bez vad a nedodělků. K řádnému dokončení díla však k 30. 3. 2007 dle stěžovatele rozhodně nedošlo z důvodu vad a nedodělků, které jsou konstatovány jak v kolaudačním rozhodnutí, tak ve znaleckém posudku. Jedná se, dle stěžovatele, o zásadní nedodělky (nedokončené otvorové prvky a podlahy). Dle stěžovatele nemohlo dojít k zakrývaní stavu skutečného stavem formálně právním, jak tvrdí žalovaný, neboť faktický stav byl takový, že dílo nebylo dokončeno, tedy nemohlo být předáno a objednavatelka je také převzít nehodlala, nemohlo dojít ani k fakturaci. Závěr žalovaného i krajského soudu, že sklad musel být v roce 2007 dokončen a předán Mgr. P., která ho měla převzít do svého vlastnictví, a teprve poté jej mohla pronajmout, je rovněž nesprávný, neboť Mgr. P. byla vlastníkem skladu od samého počátku jeho zhotovování, kolaudační rozhodnutí bylo vydáno na její jméno. Dle stěžovatele samotné vydání kolaudačního rozhodnutí ve vztahu k vlastnictví objednavatelky k provedenému dílu nic nevypovídají o splatnosti ceny díla a jsou zcela bez významu k prokázání toho, zda a kdy stěžovateli vznikla povinnost dílo fakturovat.

V poslední řadě stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal ani s námitkou ohledně ceny díla a výše základu daně. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že je nutno vycházet z dohodnuté ceny díla ve výši 1 800 000 Kč, když žádné důkazy neměly nasvědčovat tomu, že by cena díla byla snížena. Z výslechu svědkyně Mgr. P. ze dne 15. 9. 2010 vyplývá, že na stavbě byly prováděny práce svépomocí a stěžovatel všechny sjednané práce neprováděl. Jak z této výpovědi, tak ze znaleckého posudku vyplývá, že nebyly provedeny veškeré práce a znalecký posudek uvádí i cenu nedokončených prací ve výši 402 368 Kč. Minimálně o tuto částku bylo tedy ke dni 30. 3. 2007 na předmětné nemovitosti proinvestováno méně. Stěžovatel prokázal, že na stavební akci provedl stavební práce v ceně 564 162 Kč. Tuto skutečnost prokázal výpisy ze stavebního deníku, kde jsou přesně popsány práce, které prováděl a fakturami o nákupu zboží, které žalovanému předložil na výzvu ze dne 19. 10. 2009 (dopis ze dne 27. 10. 2009). Stěžovatel prokázal, že hodnota prací v cenách obvyklých činila 564 162 Kč a bylo na žalovaném, aby jinými důkazy stěžovatelovo tvrzení zpochybnil. Žalovaný žádné další důkazy neprováděl a cenu díla zpochybnil jen s odkazem na uzavřenou smlouvu, která však byla dohodu smluvních stran změněna, a na základě uvedeného stanovil daň dokazováním.

Krajský soud tak dle stěžovatele dospěl k nesprávným právním závěrům, nesprávně hodnotil skutkový stav a otázku důkazního břemene; jeho rozhodnutí je nezákonné. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, a to zčásti i nad rámec uplatněných kasačních námitek. Současně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem zde byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, a proto rozhodl i o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Podstatou sporu ve věci je, zda stěžovatel byl povinen částku ve výši 1 800 000 Kč (ceny díla „sklad mechanizace a nářadí Dlouhá Ves 83) zahrnout do daňových výnosů za rok 2007, zda tedy tato částka měla být předmětem daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období. Nejvyšší správní soud pro závěr o zákonnosti či nezákonnosti postupu žalovaného, jakož i o tom, zda napadený rozsudek krajského soudu obstojí, musí posoudit zejména, zda:

1) byl stěžovatel povinen vyfakturovat cenu díla v roce 2007, neboť v daném roce bylo vydáno na zhotovené dílo kolaudační rozhodnutí (a následně byla uzavřena nájemní smlouva), a zda tedy v daném roce dosáhl výnosu, který byl předmětem zdanění za toto zdaňovací období,
2) správce daně unesl důkazní břemeno stran aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
3) správce daně při stanovení výše daně postupoval v souladu se zákonem, konkr. ust. § 31 odst. 1 až 6 cit. zákona.

Není sporu o tom, že dne 28. 7. 2006 uzavřel stěžovatel smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo zhotovení stavby označené jako „sklad mechanizace a nářadí Dlouhá Ves 83 (dále jen sklad). Dle smlouvy o dílo se stěžovatel zavázal dílo ukončit a řádně předat objednateli, cena za dílo byla stanovena ve výši 1 800 000 Kč (bez DPH). Rovněž tak je ve věci nesporným, že bylo objednateli díla vydáno dne 1. 3. 2007 kolaudační rozhodnutí, jímž se povoluje užívání stavby skladu, dále byla uzavřena nájemní smlouva ze dne 30. 3. 2007, na základě které Mgr. P. (objednatel a vlastník stavby, v jehož prospěch bylo kolaudační rozhodnutí vydáno) pronajala stěžovateli předmětný sklad a zpevněné plochy nacházející se na témže pozemku, s účinností od 1. 4. 2007.

Z uvedeného žalovaný a následně krajský soud dovodili, že již na základě samotné existence kolaudačního rozhodnutí a nájemní smlouvy došlo v roce 2007 k předání a převzetí díla, a to za cenu ve výši 1 800 000 Kč, tak jak byla stanovena ve smlouvě; dovodil rovněž, že dohodnutá cena byla splatná a stěžovatel částku představující dohodnutou cenu díla ve smlouvě byl povinen zahrnout do výnosů; přitom je nerozhodné, že nedošlo k protokolárnímu předání a převzetí díla ani k fakturaci ze strany stěžovatele.

Tento závěr soudu je nepřezkoumatelný.

Lze souhlasit se žalovaným i krajským soudem v tom, že základ daně z příjmů právnických osob je ovlivněn výnosy, nikoli platbami, neboť se při stanovení základu daně vychází z účetnictví (§ 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví (§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů). Správní orgány při posouzení předmětné částky jakožto výnosu aplikovaly ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní), když dovozovaly na základě toho, že bylo vydáno kolaudační rozhodnutí a následně byla uzavřena nájemní smlouva mezi objednatelem a stěžovatelem, že muselo dojít k předání stavby skladu. V souvislosti s tímto správcem daně deklarovaným skutkovým stavem měl stěžovatel vystavit účetní doklad a daný výnos odpovídající dohodnuté ceně díla zahrnout do výsledků hospodaření. Stěžovatel takový postup nezvolil, což krajský soud ve shodě s žalovaným hodnotil jako účelové odkládání vzniku daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud předně nesdílí učiněný závěr, k němuž správní orgány a poté i krajský soud dospěly stran správnosti aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní.

Citované ustanovení upravuje obecné pravidlo, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení je proto vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, mimo jiné konstatoval: „*o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující*“.

Má-li správce daně za to, že jsou ve věci dány důvody pro aplikaci uvedeného ustanovení, je povinen prokázat nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které jej k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Konstatoval-li žalovaný, že stěžovatel skutečný stav zastírá účelovým jednáním, musí a priori tento zastíraný skutečný stav zjistit, jinými slovy, pro závěr o tom, že stěžovatel nějaký skutečný stav účelově zastírá, je třeba nejdříve skutečný stav, který má být zastírán, spolehlivě zjistit. Povinnost zjišťovat formálně právním úkonem zakrývaný „*skutečný obsah právního úkonu*“ (skutečný stav věci), představuje podmínku *sine qua non* pro samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, v němž se mimo jiné konstatuje: „*Zpochybnil-li správce daně předloženou smlouvu o tichém společenství a zaujal názor, že jde o smlouvu o úvěru (§ 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), leží důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona na správci daně.*“

Bylo tedy na správci daně, aby prokázal faktický stav, tj. existenci skutečností nasvědčující tomu, že dílo bylo řádně dokončeno, resp. nebylo důvodu žádné dokončovací práce provádět, mělo být předáno, bylo převzato, cena měla být vyfakturována a daná částka zahrnuta do výnosů (příjmů). Důkazní břemeno však dle názoru zdejšího soudu správce daně neunesl. V řízení totiž nebylo postaveno najisto, zda dílo bylo skutečně dokončeno a daňový subjekt fakturaci jen účelově oddaloval nebo předmět díla vykazoval nedodělky, které sice nebrání jeho užívání (viz znalecký posudek a kolaudační rozhodnutí a přenechání skladu do nájmu), avšak brání jejímu převzetí ze strany objednatele díla (Mgr. P.). Z vyjádření stěžovatele a z výslechu objednatele díla Mgr. P. ze dne 15. 9. 2010 totiž vyplývá, že smlouva o dílo byla ústně změněna tak, že cena díla je splatná až v okamžiku dokončení díla, čímž se myslí zhotovení díla bez vad a nedodělků, k čemuž však ještě nedošlo. Správní orgány se však již nezaměřily na zkoumání, zda a z jakého důvodu k dokončení díla nedošlo a po stěžovateli nikterak nepožadovaly, aby nedokončení díla uspokojivě vysvětlil, zvláště za situace, kdy v souvislosti s předmětným dílem nesporně vynaložil určité náklady a nadto je dle nájemní smlouvy užívá. Správní orgány rezignovaly na zjištění skutečného stavu stran dokončeného resp. nedokončeného skladu tím, že nikterak nekonfrontovaly rozdílnost deklarovaných nedodělků uvedených v kolaudačním rozhodnutí a ve znaleckém posudku, kdy z kolaudačního rozhodnutí ze dne 1. 3. 2007 nevyplývá, že např. podlahy nejsou dokončeny. Ze správního spisu není seznatelné, že by správce daně jakkoli ověřoval, zda a případně kdy byly vady a nedodělky uvedené v kolaudačním rozhodnutí odstraněny, a to za situace, kdy byl v kolaudačním rozhodnutí stanoven termín k jejich odstranění (tj. 30. 6. 2007). Správce daně za účelem ověření faktického stavu nedodělků neprovedl ani místní šetření, v jehož rámci by mohl ověřit pravdivost tvrzení o trvajících nedodělcích a vadách tak zásadního charakteru, jež brání předání a převzetí díla, jak namítal stěžovatel.

Nejvyšší správní soud uvádí, že je pouze na stranách smluvního vztahu, jaké podmínky si stanoví pro předání a převzetí díla a stejně tak jsou strany omezeny zase jen smlouvou, pokud se např. dostanou do prodlení s plněním. Za situace, kdy dle smluvních stran nebylo dílo dokončeno a nemohlo být tudíž předáno, přitom správce daně skutečnosti stran důvodnosti takového tvrzení nikterak neověřoval, nebyl správce daně oprávněn nastolit tzv. fikci předání a převzetí díla, aniž by si tuto skutečnost fakticky ověřil a nemohl tudíž ani kvalifikovaně dovozovat, že strany okamžik předání a převzetí díla pouze účelově oddalují. V případě, že předmět díla není dle specifikace ve smlouvě o dílo řádně dokončen, z objektivních důvodů na straně zhotovitele (např. pro větší objem zakázek) není možné ani objednatele jakkoli nutit, aby nedokončené dílo převzal (např. vykazuje-li vady či nedodělky). Jinými slovy, určujícím je vždy smluvní ujednání a specifikace předmětu díla a podmínek jeho převzetí a předání. Pokud v daném případě odkazovala smlouva o dílo ohledně charakteru prací na skladu mj. na projekt a projektovou dokumentaci, nemohly správní orgány bez provedené konfrontace prací dohodnutých a prací provedených resp. neprovedených, bez dalšího konstatovat, že dílo je dokončeno a žádné skutečnosti nebrání jeho předání a převzetí. Ze spisu ani nevyplývá, že by se charakterem prací dle projektové dokumentace a jejich porovnáním s konkrétně provedenými pracemi na místě samém blíže správní orgány zabývaly. Z uvedeného důvodu tedy nemohly dojít k závěru o dokončeném a bezvadném díle, které je způsobilé k předání a převzetí, jakož ani k závěru, že akt předání a převzetí smluvní strany pouze účelově oddalují.

Názoru správních orgánů i krajského soudu o faktickém předání a převzetí díla nesvědčí ani shora zmíněné kolaudační rozhodnutí, které navíc obsahuje i výčet vad a nedodělků, které je třeba odstranit a stavbu dokončit. Ačkoliv bylo kolaudačním rozhodnutím povoleno stavbu skladu užívat, neznamená to současně, že dílo bylo dokončeno dle smlouvy a bylo způsobilé v dotčeném období převzetí. Samotné vydání kolaudačního rozhodnutí je pro posouzení okamžiku vzniku zdanitelného příjmu, konkr. zahrnutí ceny díla do výnosů stěžovatele irelevantní. Správní orgány, jakož i krajský soud, v daném případě nikterak nerozlišovaly mezi naplněním pojmu užívání stavby ve smyslu stavebního zákona (pův. zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu) a možností převzít a užívat dílo řádně dokončené dle smluvního ujednání. Podle v dané věci použitého ust. § 82 zákona č. 50/1976 Sb. se kolaudačním rozhodnutím povolovalo užívání stavby k určenému účelu, a je-li to zapotřebí, stanoví se podmínky pro užívání stavby. V kolaudačním rozhodnutí byl stavební úřad oprávněn stanovit podmínky vyplývající z obecných technických požadavků na výstavbu, odstranění drobných nedostatků skutečného provedení stavby zjištěných při kolaudačním řízení a určit přiměřenou lhůtu k jejich odstranění. Lze tak učinit pouze v případě, že jde o nedostatky, které neohrožují zdraví a bezpečnost osob a nebrání ve svém souhrnu řádnému a nerušenému užívání stavby k určenému účelu. Objednatelka tedy mohla i nedokončenou stavbu převzít, avšak nikoliv s těmi důsledky, které dovodily správní orgány i krajský soud. Vydání kolaudačního rozhodnutí samo o sobě ještě neznamená, že bylo dílo řádně dokončeno (dle požadavků uzavřené smlouvy o dílo), objednatelka by byla povinna předmět díla převzít a zhotovitel díla vyfakturovanou částku zahrnout do výnosů. Tato skutečnost ostatně vyplývala právě ze zmíněného kolaudačního rozhodnutí, které výčet vad a nedodělků obsahovalo.

Předání díla pak nelze dovozovat ani z následně uzavřené nájemní smlouvy, neboť možnost dispozice se stavbou také neznamená její úplné a řádné dokončení. Pronajímatel, aby mohl věc přenechat do nájmu, musí být a priori jejím vlastníkem, což pronajímatelka (objednatelka díla) byla, a dále musí věc předat ve stavu způsobilém užívání k danému účelu; dle kolaudačního rozhodnutí vady zde uvedené nebránily užívání. Na uvedeném nemůže nic měnit ani odkaz správních orgánů na příslušná ustanovení občanského zákoníku (ust. § 663 a § 123 a další), neboť k přechodu vlastnického práva může dojít i v případě, že dílo je sice způsobilé k užívání, avšak není např. dle smlouvy o dílo řádně dokončeno.

Aplikovaly-li správní orgány ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, když z vydaného kolaudačního rozhodnutí a z uzavřené nájemní smlouvy dovodily, že stěžovatel (jako zhotovitel) a objednatelka díla zůstali nečinní ve vztahu k ukončení závazku vyplývajícího ze smlouvy o dílo, aniž by se s případnými vadami a nedodělky díla přezkoumatelným způsobem vypořádaly, nezjistily řádně skutkový stav a uvedený závěr o zastřeném právním úkonu nemá v (ne)provedeném dokazování oporu.

Žalovaný i krajský soud dále vycházely ze skutečnosti, že stěžovatel v roce 2007 vykázal nulovou hodnotu u nedokončené výroby Skladu a tímto tudíž jednoznačně deklaroval, že se již nejedná o nedokončenou výrobu, ale o dokončený výrobek. Ani z této skutečnosti bez dalšího však nelze dovozovat výše uvedené závěry ohledně dostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně se nevypořádal zejména s rozpory mezi tím, co

stěžovatel tvrdil (tj. že dílo není dokončeno) a stavem nedokončené výroby zachyceným v účetnictví (ke dni 31. 12. 2007 nevykazoval účet 121 žádnou nedokončenou výrobu u zakázky Sklad). Správce daně při dokazování vycházel pouze z účetně zachyceného stavu věci, tj. dal přednost jednomu z důkazních prostředků (účetnictví), aniž by skutečnosti uváděné stěžovatelem jakkoli ověřil, např. místním šetřením, přitom s ohledem na povahu zjišťovaných skutečností bylo provedení takového důkazu nanejvýš důvodné. Není pochyb o tom, že účetní jednotka musí vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a o finanční situaci účetní jednotky (viz ust. § 7 odst. 2, § 8 odst. 1, 3 a 5 zákona o účetnictví) a pro zjištění základu daně se dle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů z účetnictví vychází. Vyjádřil-li již správce daně I. stupně ve zprávě o kontrole určité pochybnosti o tom, zda stěžovatel vedl účetnictví v souladu se zákonem, lze s uvedeným souhlasit, neboť pokud by účetnictví bylo vedeno řádně, mohlo by významně napomoci prokázat stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady, výnosy a výsledek hospodaření stěžovatele. Právní názor správních orgánů a krajského soudu však není možno chápat tak, že stav účtu 121 k 31. 12. 2007 je jakousi „korunou důkazů“, bez jejíž existence stěžovatel a priori nemůže unést své důkazní břemeno. Je totiž představitelné, že by stěžovatel rozsah nedokončené výroby prokázal i jinými důkazy než jen účetnictvím. Vzhledem k tomu, že nedokončená výroba představuje především produkty hmotné povahy, měla by být při zjišťování skutečného stavu prováděna i fyzická inventura, při níž by měly být použity všechny možné způsoby zjištění skutečnosti, tj. ověření na místě samém s popisem kvantitativního a kvalitativního stavu rozpracovanosti, resp. nedokončenosti a s případným vyjádřením této rozpracovanosti (nedokončenosti) např. v procentním vyjádření. Nedokončená výroba patří mezi zásoby a oceňuje se vlastními náklady, tedy tím, co je na konkrétní investiční akci vynaloženo (spotřeba materiálu, služby, režie atd.) a k poslednímu dni účetního období podléhá nedokončená výroba inventarizaci. Ze spisu však nevyplývá, že by správce daně skutečný stav nedokončené výroby ověřoval, ačkoliv by to za situace, kdy stěžovatelem předložené důkazní prostředky byly nedostatečné či dokonce vzájemně rozporné, bylo na místě.

Rovněž je nutno za důvodnou považovat námitku stěžovatele ohledně nesprávně provedeného dokazování, když správce daně zahrnul do výnosů stěžovatele právě částku ve výši 1 800 000 Kč.

Výše daně se v zásadě určuje dokazováním (§ 31 odst. 1 zákona o správě daní). Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, které osvědčí, co z předložených důkazních prostředků se stalo skutečně důkazem. Důkazní prostředky příkladmo vyjmenované v § 31 odst. 4 zákona o správě daní mohou být dokládány a navrhovány daňovým subjektem, správce daně však těmito návrhy není vázán; opatření některých z nich je také ve výslovné dispozici správce daně. Je tedy povinností správce daně, ať již použije jakýkoliv způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky atd.) dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. Nemůže však stanovit daň v maximální možné výši (zde převzal správce daně bez dalšího, jakožto dosažený výnos, cenu díla uvedenou ve smlouvě bez ohledu na to, zda skutečně tato cena odpovídala výsledné ceně za provedené dílo, resp. cenu uvedenou ve znaleckém posudku). V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo např. na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, přístupný na www.nssoud.cz. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, nelze vycházet pouze ze zájmů státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

Správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.

V intencích výše uvedeného však správní orgány při stanovení daně dokazováním nepostupovaly; nebyla řádně zjištěna skutečná hodnota provedených prací a tedy částka, kterou měl stěžovatel vyfakturovat za práce na předmětné stavbě provedené, popř. v jaké výši měl stěžovatel účtovat o nedokončené výrobě. Jak vyplývá ze spisu, vycházely správní orgány při stanovení ceny prací provedených na skladu ze znaleckého posudku, který stěžovatel v rámci daňové kontroly předložil. Krajský soud nadto konstatoval, že znalecký posudek odpovídá i ceně dohodnuté ve smlouvě o dílo (stavba skladu). V dané věci tak v prvé řadě není zřejmě, zda byl podkladem pro zahrnutí do výnosů zmíněný znalecký posudek nebo bylo vycházeno z ceny dohodnuté ve smlouvě o dílo. Ať by již však bylo jako podkladu pro stanovení základu daně použito jednoho či druhého prostředku, nelze v žádném případě dospět k závěru, že se jedná o důkazy o skutečně provedených pracích a jejich hodnotě; okolnosti spíše nasvědčují tomu, že by jich mohlo být užito jako pomůcek. Jak znalecký posudek, tak smlouvu o dílo jako důkazy vedoucí k závěru o skutečné hodnotě provedených prací nebylo možno bez dalšího při stanovení daně dokazováním použít, neboť jako důkaz o výši výnosu stěžovatele, resp. důkaz o ceně provedených nebo neprovedených prací neobstojí.

Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel odkazoval v průběhu řízení na obsah stavebního deníku. Jakkoli je nutno přisvědčit krajskému soudu i žalovanému v tom, že z něj lze vyčíst pouze druh prací prováděných v ten který den, aniž by bylo možno ověřit, v jakém rozsahu, jaké ceně a kým byly tyto práce prováděny, nelze současně odhlédnout od faktu, že v řízení před správními orgány existovaly důvodné pochybnosti o skutečné hodnotě stěžovatelem provedených prací. Jde zejména o tvrzení stěžovatele, že dle účetnictví měla být hodnota jím provedených prací v částce 564 162 Kč a práce, které měly být prováděny svépomocí ze strany objednatele (Mgr. P.) v hodnotě 685 065 Kč. Ze znaleckého posudku sice vyplývalo, že cena prací ke dni kolaudace objektu činila 1 799 998 Kč, avšak současně je v něm konstatováno, že cena nedokončených prací k témuž datu činila 402 468 Kč. Z uvedeného pak v řadě druhé není vůbec seznatelné, které důkazní prostředky byly stěžovatelem předloženy, jaké údaje měl stěžovatel zahrnuty v účetnictví, zda a čím, kromě zmíněného znaleckého posudku a stavebního deníku tvrzenou hodnotu prací stěžovatel prokazoval a jak tyto skutečnosti správce daně hodnotil.

Správní orgány sice konstatovaly, že dle obsahu stavebního deníku a výslechu Mgr. P. bylo prokázáno, že práce vykonával pouze stěžovatel, nikoliv sama objednatelka, konkrétní úvahy, které by závěr o hodnotě provedených prací blíže osvětlily, absentují, a to za situace, kdy stěžovatelem předložené důkazní prostředky byly také nedostatečné či dokonce rozporné. V daném případě tedy ani stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, jež by dostatečně jednoznačně a nepochybně podaly obraz o jím tvrzených skutečnostech a nesplnil svoji povinnost při dokazování.

K výše uvedenému lze dodat, že je-li základem daně 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 (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů), nelze, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz např. rozsudek ze dne 21. 9. 2007 č. j. 5 Afs 148/2006 -50, přist. na www.nssoud.cz). Ze spisu však nikterak nevyplývá ani skutečnost, zda a v jaké výši byly správcem daně zohledněny náklady, které byly na stavbu skladu stěžovatelem vynaloženy a jak se správní orgány vypořádaly z cenou nedokončených prací ve výši 402 368 Kč.

Z výše nastíněného pohledu se jeví dokazování provedené správcem daně jako nedostatečné a v rozporu se zásadami volného hodnocení důkazů. Ačkoli zdejší soud sdílí spolu s krajským soudem i správními orgány pochybnosti o prokázání skutečné hodnoty provedených prací, nesdílí již názor o správnosti postupu, který správní orgány zvolily při zjišťování skutkového stavu a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, a který krajský soud v napadeném rozsudku aproboval. S ohledem na výše uvedené považuje proto Nejvyšší správní soud za důvodnou námitku stěžovatele, že správními orgány nebyly důkazní prostředky řádně zhodnoceny, a že tedy nebylo dbáno toho, aby byly skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji. Ze závěrů krajského soudu i žalovaného nelze dovodit, zda bylo možno dostatečně spolehlivě stanovit daň dokazováním. Uvedené platí tím spíše, že pokud nebyla věrohodně prokázána hodnota prací provedených na skladu stěžovatelem, nemohla být zjištěna ani správnost výnosů (příjmů) stěžovatele. Ze shromážděných důkazů nelze najisto postavit ani výši stěžovatelem vynaložených nákladů. Jestliže za daného skutkového stavu věci správní orgány stanovily daň dokazováním, postupovaly v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní, zvláště za situace, jednalo-li se o náklady (výdaje), které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy.

Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. V souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele nebyl dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup; tyto nedostatky, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, nebyly krajským soudem, který se ztotožnil s právními závěry správních orgánů, napraveny.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2011, č. j. 31

Af 71/2011 - 35, je opodstatněná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud v intencích ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2011, č. j. 2073/11-1200-605353, a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu vytýkané vady řízení odstraní.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před krajským soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci částku 7760 Kč na náhradě nákladů řízení o žalobě, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku. Náklady spočívají v odměně za 2 úkony právní služby v celkové hodnotě 4200 Kč (á 2100 Kč), sestávající se z převzetí a přípravy zastoupení a písemného podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif")], z náhrady hotových výdajů 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), to vše zvýšeno o DPH ve výši 20 % z částky 4800 Kč, tj. 960 Kč a dále z náhrady částky 2000 Kč za zaplacený soudní poplatek za správní žalobu (položka č. 14a sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před Nejvyšším správním soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci částku 8880 Kč, na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost. Náklady spočívají v odměně za 1 úkon právní služby v celkové hodnotě 2100 Kč, sestávající se z podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů 300 Kč za 1 úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), vše zvýšeno o DPH ve výši 20 %, tj. 480 Kč a z náhrady částky 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

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

V Brně dne 12. prosince 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu