



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **STAVBA, k. s.** se sídlem Koblížná 2, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2007, č. j. 30 Ca 149/2005 - 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo pro vady řízení zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 4. 2005, č. j. 1691/05/FR/120. Citovaným rozhodnutím stěžovatel změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno I. ze dne 4. 2. 2000, č. j. 19429/00/288911/2900, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997, a to tak, že původně vyměřenou částku 253 500 Kč změnil na částku 204 360 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel nejprve připomíná, že v této věci rozhodoval dvakrát, a to proto, že jeho původní rozhodnutí zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 12. 2003, sp. zn. 30 Ca 93/2001. Tímto rozsudkem byl stěžovatel zavázán odstranit nedostatky důvodů rozhodnutí a náležitě zjistit skutkový stav, zejména ve vztahu k předmětu plnění ze smlouvy o dílo uzavřené na provedení dostavby rodinného domu a doplnění skutkového zjištění ohledně sporného provedení terénních a zahradních úprav a výstavby venkovního bazénu.

Proto došlo k výslechu JUDr. Z., který uvedl, že součástí dodávky byla nejen samotná dostavba cihlového domu, nýbrž i veškeré ostatní práce, tj. terénní úpravy, komunikace, venkovní bazén apod. To je však v rozporu s protokolem o ústním jednání ze dne 25. 5. 1999, podle něhož fakturovaná částka 5500 Kč/m³ je za dostavbu rodinného domu ve fázi hrubé stavby bez dostavby deklarovaného příslušenství. Faktura vystavená žalobcem dne 31. 12. 1997 tak nemohla obsahovat veškeré práce provedené na této zakázce. Skutečně vynaložené náklady (6 044 810 Kč) byly vyšší než fakturovaná cena od žalobce (5 731 000 Kč) a bylo fakturováno osobě, která je personálně spojená se žalobcem. Ani po provedení tohoto doplňujícího výslechu proto nebylo prokázáno tvrzení žalobce, a to i z pohledu, proč na této stavbě žalobce hospodařil se ztrátou.

Stěžovatel popírá, že by na daný případ aplikoval ustanovení § 23 daňového řádu. Ve skutečnosti se totiž jednalo o ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, nicméně nikoliv v tom smyslu, že by bylo konstatováno jeho porušení.

K provedenímu dokazování stěžovatel poukazuje na zásadu volného hodnocení důkazů a upozorňuje, že ani doplněním o výslech svědka JUDr. Z. nebylo prokázáno tvrzení žalobce.

Ohledně otázky pětiprocentní marže stěžovatel poukazuje na skutečnost, že tuto marži neakceptoval a není proto správný názor krajského soudu, že tuto marži nezměnil.

Stěžovatel dále zdůrazňuje, že žalobce předložil krajskému soudu jinou smlouvu o dílo než při daňové kontrole. Ve stejný den (15. 6. 1996) totiž byly uzavřeny dvě smlouvy o dílo se shodným předmětem plnění – dostavba rodinného domu v Hostěnicích. Tyto smlouvy se však liší v ceně za provedení díla a v čase plnění. Ke smlouvě, kterou žalobce nepředložil ani v průběhu odvolacího řízení, samozřejmě správce daně nemohl přihlídnout. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že ze samotné skutečnosti uzavření dvou smluv ve stejný den ještě neplyne, že dokončovací práce nebyly provedeny. Má naopak za to, že předložení druhé smlouvy bylo ryze účelové.

K otázce dodatečného provedení důkazů předložených teprve se žalobou stěžovatel uvádí, že logika ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je založena na existenci příčinné souvislosti mezi výdajem a příjmem. Povinnost prokazovat vynaložení výdajů a jejich výši stíhá výlučně poplatníka a žalobci se nepodařilo prokázat, že částka 516 148,50 Kč, týkající se dostavby venkovního příslušenství, je daňově uznatelným nákladem. Stěžovatel má proto za prokázáno pouze dokončení stavby rodinného domu, nikoliv dostavbu příslušenství.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že podle Zprávy o výsledku daňové kontroly, prováděné u žalobce ve dnech 18. 1. 1999 až 3. 1. 2000 (č. j. FÚ 3717/99/288931/6762) Finančním úřadem Brno I za zdaňovací období roku 1997 byl žalobci zvýšen základ daně z příjmů právnických osob o 641 716 Kč. Komplementář společnosti žalobce totiž uzavřel se žalobcem dne 15. 6. 1996 smlouvu o dílo na provedení dostavby rodinného domu v Hostěnicích dle projektové dokumentace vypracované ing. arch. J. K.. Cena dodávky byla stanovena ve výši 5 731 000 Kč, 5 500 Kč/m³ obestavěného prostoru. Tuto smlouvu předložil samotný komplementář při daňové kontrole. Porovnáním nákladů a výnosů nicméně správce daně zjistil, že náklady na stavební práce činily 6 044 810 Kč, zatímco výnosy 5 731 000 Kč. Do nákladů na stavební práce byly přitom zahrnuty i faktury, týkající se stavby plotu, výsadbových prací, montáže bazénu včetně příslušenství, úpravy horního lemu a zazimování bazénu. Podle správce daně tak nebylo přefakturováno 611 158,50 Kč a po navýšení pětiprocentní marže byl základ daně zvýšen o 641 716 Kč.

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Brně) v odůvodnění shora označeného rozhodnutí ze dne 4. 4. 2005, které vydal poté, co Krajský soud v Brně zrušil rozsudkem ze dne 1. 12. 2003, sp. zn. 30 Ca 93/2001 jeho rozhodnutí předchozí (ze dne 1. 12. 2003, č. j. 3749/2000/FŘ/120), především konstatoval, že smlouva o dílo předložená krajskému soudu je jiná než ta, která byla předložena v rámci daňové kontroly. Již proto k „nové“ smlouvě stěžovatel zaujal opatrný postoj z hlediska její věrohodnosti, protože tato nebyla předložena ani v odvolacím řízení. Rozdíl mezi oběma smlouvami spočívá jednak v ceně (u „staré smlouvy“ 5 731 000 Kč, tj. 5 500 Kč/m³ obestavěného prostoru; u „nové“ smlouvy celková cena činí 3 980 000 Kč) a v čase plnění (původně červenec 1996 až prosinec 1997, nově červenec až listopad 1996). V „nové“ smlouvě je navíc obsaženo právo dodavatele účtovat kompletační přírážku, jejíž hodnota bude dohodnuta zvlášť a není tedy zahrnuta v ceně za dílo. Stěžovatel situaci vyhodnotil tak, že pokud by připustil existenci „nové“ smlouvy, byly by uzavřeny ve stejný den dvě odlišné smlouvy na prakticky stejné plnění, přičemž v pořadí druhou smlouvu žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil. Proto skutečnosti v této smlouvě obsažené shledal nevěrohodnými. Svoje závěry podpořil závěry znaleckého posudku ing. P. P., podle něhož se jednalo o dostavbu rodinného domu bez příslušenství. Ing. Pavel provedl dne 24. 3. 1995 místní šetření a nezjistil žádné zahradní úpravy či stavbu bazénu. Z toho stěžovatel dovodil, že předmětem smlouvy z 15. 6. 1996 nemohlo být dokončení něčeho, co nebylo ani započato. Lze tak mít za prokázáno, že předmět smlouvy o dílo směřovaný k dostavbě domu byl jasný a srozumitelný a směřoval jen k dokončení započatých prací. Ostatně, rovněž cena dodávky definovaná metry krychlovými obestavěného prostoru pojmově vylučuje, aby v ní byla obsažena též cena příslušenství, která se zásadně uvádí v metrech čtverečních.

Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností citované rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení. Tyto shledal v tom, že zcela nelogicky byl za podklad úvah stěžovatele vzat posudek ing. P., který je o více než rok starší než smlouva o dílo, a je nesmyslné požadovat, aby více než rok před uzavřením smlouvy o dostavbě domu mělo být již započato s dokončovacími pracemi. Podstatným by naopak mělo být zjištění, zda za tyto venkovní práce bylo skutečně zapláceno, zda tato cena je přiměřená a především, zda byly skutečně provedeny. V tomto směru však stěžovatel nikterak neodůvodnil, proč nevyhodnotil předložené důkazy (stavební povolení bazénu, kolaudační rozhodnutí) jako skutečné důkazy. Ze samotné skutečnosti uzavření dvou smluv totiž automaticky neplyne, že dokončovací práce nebyly provedeny. Proto soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným. Soud dále označil za nelogický závěr stěžovatele, že sice zpochybňuje kritéria stanovení ceny ve smlouvě, nicméně nezabýval se otázkou cen na trhu obvyklých. Za neodůvodněný označil krajský soud rozhodnutí stěžovatele upravit částku neuznaných nákladů o pětiprocentní marži a konečně za nesmyslný závěr, podle něhož v ceně dostavby domu

nemůže být zahrnuta cena za terénní úpravy, protože „na základě takové úvahy by cena např. střešní krytiny, která se stanovuje v m² nemohla být obsažena v ceně za dostavbu domu, ale pak cena bazénu, kterou lze stanovit dle m³ by v ceně dostavby domu být měla, ale dle rozhodnutí správce daně není.“ Pochybení stěžovatele shledal konečně krajský soud též v tom, že neuvedl, jakým způsobem vyhodnotil stavební deník, zápisy kontrolních dnů a stavební povolení.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Protože však se stížnostní argumentace koncentruje na otázku uznatelnosti částky ve výši 516 148,50 Kč, týkající se dostavby příslušenství předmětné nemovitosti v Hostěnicích, a to z hlediska právního i faktického (skutkového), považuje zdejší soud za smysluplné pojmout oba uplatněné kasační důvody souhrnně. V daném případě stěžovatel brojí proti tomu, že jeho rozhodnutí bylo zrušeno pro vady řízení, ačkoliv žalobce v daňovém řízení neprokázal, že uvedená částka představuje daňově uznatelný náklad.

Klíčovým je v projednávané věci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v relevantním znění, podle něhož platilo, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

Při výkladu citovaného zákonného ustanovení je nutno především vycházet z toho, že úvahy o uznatelnosti deklarovaných zdanitelných plnění musí zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž tato plnění souvisejí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, in: www.nssoud.cz). Zároveň z ustálené judikatury zdejšího soudu plyne, že z tohoto ustanovení „nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů“ (rozsudek ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, in: [Sb. NSS č. 264/2004](http://www.nssoud.cz)).

V daném případě se názorový střet koncentruje do otázky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na dostavbu (resp. výstavbu) příslušenství, resp. venkovních úprav. Stěžovatelova argumentace je založena na úvaze, že když skutečně vynaložené náklady byly vyšší než fakturovaná cena a nebylo prokázáno, z jakého důvodu žalobce hospodařil na předmětné stavbě se ztrátou, nebylo možno předmětnou částku daňově uznat.

K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že v daném případě vycházel stěžovatel z toho, že smluvním základem obchodního případu, z něhož plynou popsané daňové důsledky, byla smlouva o dílo ze dne 15. 6. 1996. Jejím předmětem bylo provedení dostavby rodinného

domu v Hostěnicích, podle projektové dokumentace a v návaznosti na vydané stavební povolení. Práce vyžádané nad rozsah takto vymezeného předmětu plnění musely být dohodnuty písemně. Sjednaná celková cena činila 5 731 000 Kč bez DPH a jak plyne z faktury č. 62201001/97, tato cena byla odběrateli JUDr. Z. dne 31. 12. 1997 skutečně vyfakturována. Stěžovatel však popírá, že by součástí prací vykonaných dle této smlouvy mohlo být též provedení venkovních prací (terénní úpravy, bazén atp.).

Ve shodě s krajským soudem se však i Nejvyšší správní soud domnívá, že stěžovatel se příliš koncentruje na gramatickou dikci předmětné smlouvy. Zdejší soud se sice v zásadě ztotožňuje se stěžovatelem, že v pořadí druhá smlouva o dílo, datovaná ke stejnému dni jako smlouva citovaná, a navíc předložená teprve krajskému soudu (tzn. až po skončení daňového řízení), je velmi nevěrohodná, neodpovídá dalším podkladům obsaženým ve spise (viz zejména citovaná faktura) a nelze proto stěžovateli rozumně vytýkat, že z ní při dešifrování obchodního případu nevycházel. Zároveň však je třeba přisvědčit krajskému soudu, že i bez ohledu na tuto pochybnou smlouvu stěžovatel postupoval značně nelogicky a nekonzistentně a že proto jeho rozhodnutí jako celek nemohlo obstát.

Stěžovatel se totiž příliš upnul na závěry znaleckého posudku ing. P., který však ve vztahu k nastolenému problému nemá prakticky žádnou vypovídací hodnotu. Ze zjištění, že dne 24. 3. 1995 nebylo započato se stavbou příslušenství, totiž žádným logickým úsudkem neplyne, že o více než o rok později uzavřená smlouva o dílo nemohla pod provedením dostavby zahrnout též realizaci venkovního příslušenství stavby. Tento argument stěžovatele, který sám označil za klíčový, proto nemá žádnou reálnou váhu. Ostatně i z faktur, založených ve správním spise, je dostatečně zřejmé, že byla žalobcem různým firmám uhrazena stavba plotu, 1. etapa výsadbových prací, ozelenění zahrady, montáž bazénu, úprava horního lemu a zazimování bazénu. Zjevně se tedy nejednalo – ve vztahu k těmto jednotlivým venkovním úpravám, popř. stavbám – o dokončovací práce, což je ostatně zcela logické, jelikož před dokončením stavby samotného domu zpravidla nedává smysl provádět tyto práce svojí povahou navazující. To však nic nemění na základní otázce, zda mohla být pod provedení dokončovacích prací rodinného domu zahrnuta též výstavba těchto venkovních staveb, resp. úprav, a zda tedy mohla být vystavena jedna faktura zahrnující všechny tyto práce souhrnně či nikoliv.

Jak k tomu totiž zcela správně a korektně uvedl krajský soud, podstatným musí být v tomto daňovém případě zjištění, zda předmětné venkovní práce byly skutečně realizovány a zaplacený a zda tato cena byla přiměřená. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ze samotné skutečnosti, že určitý obchodní případ byl pro daňový subjekt ztrátový, ještě nelze automaticky dovozovat nemožnost uplatnění daňových výdajů. Bylo tedy věcí stěžovatele, aby přesvědčivým způsobem vyložil, z jakých důvodů předmětné výdaje neuznal. Argumentace žalobce, že subdodávky některých stavebních prací nebyly investorovi fakturovány, protože by došlo k porušení uzavřené smlouvy, totiž apriori není nemožná ani neracionální a lze ji vyvrátit právě způsoby, které naznačil v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, což však stěžovatel pohříchu neučinil. Jinak řečeno, není rozhodující, jak konkrétně byla formulována předmětná smlouva o dílo, nýbrž jakým způsobem byla reálně naplněna.

V tomto směru se navíc jeví jako velmi nekonzistentní postup stěžovatele, který sice na straně jedné akceptoval jako daňově uznatelný výdaj položku ve výši 95 tis. Kč od RUD, a. s. za stavbu plotu, současně však neuznal ostatní venkovní práce s poukazem jednak na zjištěné nezahájení těchto venkovních prací znalcem ing. P. v březnu roku 1995, tak i s odkazem na smluvně vymezený předmět smlouvy a na stanovení ceny, definované metry krychlovými, což údajně pojmově vylučuje cenu příslušenství. Pokud by totiž stěžovatel důsledně zastával prezentovaný názor o nemožnosti podřazení venkovních prací pod dostavbu domu,

musel by stejný závěr dovodit také k výstavbě plotu, jelikož s argumentací použitou stěžovatelem od sebe nelze principiálně odlišit výstavbu plotu od montáže bazénu, příp. od provedení dalších venkovních úprav.

Lze tak uzavřít, že stěžovatel skutečně nevyvrátil argumentaci žalobce, že pod celkovou částkou 5 731 000 Kč (bez DPH) je třeba rozumět také cenu venkovních úprav na dotčeném pozemku, včetně stavby bazénu a že je tedy daňově uznatelný tento náklad jako celek.

Konečně k otázce marže z odůvodnění označeného rozhodnutí stěžovatele plyne jediná věta: „*Správce daně dále částku upravil o 5% marži a zvýšil základ daně o částku 641 716 Kč.*“ Toto konstatování označil krajský soud za nepřezkoumatelné (neodůvodněné) a Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než tento názor potvrdit. Zde se totiž stěžovatel dopustil určitého nedorozumění: krajský soud mu nevytkl, že v tomto směru změnil rozhodnutí správce daně, nýbrž toliko, že tento závěr převzal bez odůvodnění, což je samozřejmě deficit za situace, kdy rozhodnutí správního orgánu I. stupně neobsahuje žádné skutečné odůvodnění, jako tomu bylo v daném případě. Pokud stěžovatel zpochybňuje názor soudu, že marži nezměnil, ani tento závěr nikterak neodůvodnil.

VI.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalobci náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 9. dubna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu