



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **BRAHILL, s. r. o.**, se sídlem Na Výsluní 370, Bradlec, zastoupeného JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Botičská 1936/4, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 17. 5. 2012, čj. 1862/12-1200-203168, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2014, čj. 45 Af 24/2012 – 67,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 9. 2008, čj. 125946/08/048912/2231, Finanční úřad v Mladé Boleslavi (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 711 800 Kč.

2) Rozhodnutím ze dne 17. 5. 2012, čj. 1862/12-1200-203168 (dále též „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému dodatečnému platebnímu výměru a tento platební výměr potvrdilo.

3) Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Praze (dále též „finanční ředitelství“), které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona

č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

4) Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze žalobu ke Krajskému soudu v Praze. Krajský soud žalobu zamítl. Pro posouzení věci bylo podstatné, zda žalobcovy příjmy inkasované v roce 2004 na základě smluv o obstarání věci, kterými se žalobce jako obstaratel zavázal za odměnu poskytnout vlastníkům pozemků jako objednatelům připojení jejich nemovitostí na inženýrské sítě a komunikace, měly povahu výnosů ovlivňujících žalobcův základ daně z příjmů za rok 2004. Spor v užším slova smyslu se vedl o to, kdy měl žalobce zaúčtovat částky přijaté na základě obstaratelských smluv jako výnos. Podle žalobce nastal tento okamžik až převodem vybudovaných sítí do vlastnictví příslušného provozovatele, zatímco podle žalovaného nastal již připojením nemovitosti konkrétního objednatele k sítím.

5) Principy účtování o výnosech jsou upraveny účetními předpisy, konkrétně zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), a Českými účetními standardy pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. publikovanými pod č. 48/2003 ve Finančním zpravodaji (dále jen „České účetní standardy“), vždy ve znění k 1. 1. 2004. Podle bodu 2.4.3 Českého účetního standardu č. 001 je okamžikem uskutečnění účetního případu den, v němž došlo ke splnění dodávky. Tímto dnem nastává účetní případ, v němž je třeba přijatou částku promítnout do výnosů a tudíž i do základu daně účetní jednotky.

6) Ze smluv o obstarání vyplývá, že žalobce se zavázal připojit pozemky objednatelů k inženýrským sítím, nikoli převést tyto sítě na jejich provozovatele. Přijaté zálohy nebyly určeny k úhradě nákladů na údržbu a provoz distribučních sítí. Dnem splnění dodávky podle bodu 2.4.3 Českého účetního standardu č. 001 byl proto okamžik připojení dané nemovitosti k veškerým sjednaným sítím. K tomuto dni byl žalobce povinen promítnout přijaté platby do výnosů. Případné vnitřní členění přijatých částek nemělo na tento závěr vliv.

7) Pokud se žalobce nezavázal ve smlouvách o obstarání převést realizované sítě a pozemky s komunikacemi na třetí osoby, nebyl důvod takový závazek promítat do účtování o závazcích z těchto smluv. Pokud žalobce předpokládal, že po zisku v podobě zhodnocení majetku výstavbou distribučních sítí a komunikací bude nutně následovat ztráta v důsledku nevýhodného převodu těchto sítí a komunikací na třetí osoby, měl již v průběhu zhodnocování svého majetku vytvářet rezervu na očekávanou ztrátu podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, a následně o tuto rezervu upravit hospodářský výsledek podle § 25 odst. 1 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2004 (dále jen „zákon 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 do 31. 12. 2004. K vytvoření věrného a poctivého obrazu žalobcova účetnictví tedy nebylo potřeba volit postup odlišný od Českých účetních standardů a § 7 odst. 6 zákona o účetnictví.

8) Žalobce se podle smluv zavázal k vyúčtování přijatých plateb. Žalovaný proto požádal žalobce o předložení tohoto vyúčtování. Žalobce popřel, že by k takovému vyúčtování došlo,

a namítl, že se jednalo o nespelnitelnou výzvu. Podle krajského soudu však byla výzva na místě, neboť součástí výnosů se měly stát pouze částky podle tohoto vyúčtování. Žalobce však vyúčtování nedoložil. Žalovaný proto postupoval správně, pokud zahrnul do výnosů celou částku přijatých záloh a při výpočtu žalobcova hospodářského výsledku akceptoval náklady ve výši přiznané žalobcem.

9) Žalovaný podrobně popsal, že z předložených účetních výkazů nelze zjistit, jaká byla konkrétní cena za jednotlivé druhy plnění. Uzavřel, že žalobce nepředložil dostatečně podrobné nákladové účetnictví, které by žalovanému umožnilo stanovit odpovídající poměrnou část vynaložených nákladů na obstarání záležitosti podle uzavřených smluv. Žalovaný také poukázal na nesprávný postup přeúčtování majetku (inženýrských sítí a komunikací) z účtů účtových skupin. Rozhodnutí žalovaného tedy vychází ze správného postupu při hodnocení důkazů a nelze je označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

III.

10) Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že krajský soud i žalovaný interpretovali smlouvy o obstarání věci v rozporu s jejich zněním a v rozporu s cílem, který strany uzavřením těchto smluv sledovaly a realizovaly. V článku IV. odst. 1 smlouvy je stanovena cena za možnost připojení na inženýrské sítě a komunikace, dále za obstarání možnosti připojení pozemku na hlavní řady a za přípravu pozemku na stavební činnost. Jedná se tedy o smlouvu smíšenou, v níž má pouze jediné ze tří plnění povahu obstarání věci. Pouhá odměna za obstarání by byla stanovena pevnou částkou a nebylo by třeba ji vyúčtovat. Tomu odpovídá i článek IV. odst. 2 smlouvy, podle něhož se cena splácí formou záloh, a článek IV. odst. 5 smlouvy, ve kterém je upravena povinnost provést vyúčtování poskytnutých záloh, přičemž celková částka za připojení nemá přesáhnout cenu stanovenou v odstavci 1. Celková částka za připojení podle článku IV. odst. 5 smlouvy tedy není ekvivalent odměny za připojení podle článku IV. odst. 1 smlouvy.

11) Krajský soud také nezohlednil, že stěžovatel použil veškeré přijaté platby na úhradu nákladů na vybudování inženýrských sítí. To je patrné z účetní závěrky za rok 2004, podle které výše celkových závazků (převážně v podobě záloh od klientů) zhruba odpovídá hodnotě pořízeného dlouhodobého majetku.

12) Krajský soud také vyšel z nesprávného předpokladu, že připojení jednotlivých nemovitostí k sítím nastalo již v roce 2004. Podle předložených kolaudačních rozhodnutí se tak stalo u některých pozemků v roce 2006 a u zbývajících pozemků v roce 2008. Teprve v těchto letech měly být přijaté zálohy v souladu s názorem krajského soudu zahrnuty do výnosů ovlivňujících základ daně z příjmů.

13) Stěžovatel dále zdůraznil, že platby přijaté od objednatelů na základě smluv o obstarání věci byly určeny výhradně ke krytí nákladů na vybudování inženýrských sítí. Stěžovatel totiž neplánoval tyto sítě provozovat a již od počátku bylo jeho záměrem převést je za symbolickou cenu na budoucí provozovatele. Přijaté platby proto měly být zaúčtovány do výnosů až v době převodu vybudovaných inženýrských sítí na jejich provozovatele, aby jimi stěžovatel pokryl ztrátu z tohoto převodu a byla tak zajištěna věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

14) Na závěr stěžovatel namítl, že pokud by o přijatých příspěvcích účtoval podle pokynů krajského soudu, dosahoval by v letech budování sítí značného zisku bez reálného základu, neboť by k účtovaným výnosům z titulu přijatých plateb nemohl uplatnit žádné náklady,

protože ty by byly účtovány do hodnoty nedokončené investice. V roce převodu dokončených sítí na provozovatele by stěžovatel dosáhl vysoké ztráty, kterou by nemohl daňově kompenzovat. Přijaté příspěvky přitom bylo možné alternativně zaúčtovat jako snížení hodnoty investice na účtech účtové skupiny 04. Podle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví totiž lze zvolit i jinou metodu účtování, pokud by použití předepsaných účetních metod nevedlo k podání věrného a poctivého obrazu. V účetní teorii je obdobný postup běžný a prováděcí předpisy jej výslovně zmiňují např. u přijaté dotace na pořízení investice nebo v případě výnosu z prodeje výrobků nebo služeb vzniklých v rámci zkušebního provozu budované investice.

IV.

15) Žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření a setrval na názoru, že obdržené platby měly povahu výnosů za rok 2004, poněvadž v tomto roce došlo ke splnění smluv o obstarání věci. Z článku IV. odst. 2 smluv o obstarání vyplývá, že nárok na zaplacení ceny za možnost připojení je vázán na splnění závazku obstaratele, přičemž splnění závazku nastane připojením pozemku objednatel k inženýrským sítím. Obstaratel je zároveň povinen provést vyúčtování případných záloh. Smlouvy o obstarání neobsahovaly závazek obstaratele k následnému převodu inženýrských sítí do vlastnictví jejich provozovatelů. Okolnost, že prodejní cena inženýrských sítí byla nižší než jejich pořizovací cena, proto nebyla rozhodná pro posouzení výnosů z obstaratelských smluv v roce 2004.

V.

16) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

17) Kasační stížnost není důvodná.

18) V posuzované věci bylo sporné, kdy měl stěžovatel zaúčtovat do výnosů částky přijaté v roce 2004 na základě smluv o obstarání věci, kterými se jako obstaratel zavázal úplatně poskytnout vlastníkům pozemků jako objednatelům možnost připojení jejich nemovitostí na inženýrské sítě a komunikace. Podle stěžovatele vstoupily přijaté platby do výnosů až v účetním období, ve kterém došlo k převodu vybudovaných inženýrských sítí na jejich provozovatele; do té doby se jednalo pouze o zálohy. Stěžovatel zároveň zdůrazňoval, že veškeré přijaté platby použil na úhradu nákladů spojených s obstaráním smluvené záležitosti. Podle žalovaného neobsahovaly smlouvy o obstarání věci závazek převést sítě do vlastnictví jejich provozovatelů. Protože smluvní strany nespojily s převodem sítí žádné právní následky, není relevantní, kdy k převodu došlo. Žalovaný také podotkl, že stěžovatel neprokázal, jak konkrétně byly přijaté platby použity.

19) Stěžovatel také v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že o přijatých platbách mohl alternativně účtovat jako o snížení hodnoty investice na účtech účtové skupiny 04; takový postup by podle stěžovatele eliminoval klamavé vykazování vysokých zisků a jednorázových ztrát v řádech stovek milionů korun a současně jej nenutil odvádět daň z fakticky neexistujících příjmů. Stěžovatel uvedl, že byl k tomuto postupu oprávněn na základě § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, podle kterého je účetní jednotka povinna v případě více možností účtování zvolit tu možnost, která nezastírá skutečný stav. Podle žalovaného taková situace nenastala, neboť stěžovatel netvrdil, že by smlouvy o obstarání věci měly zastrít jiné plnění než možnost připojení na inženýrské sítě. Pokud by přijaté odměny za obstarání věci měly ve skutečnosti představovat příspěvky na vybudování inženýrských sítí, muselo by o nich být od počátku účtováno jako o záloze na pořízení společné investice nebo jako o daru. Takové účtování však nebylo

možné, protože objednatelé se podle smluv o obstarání věci nikdy nestali spoluvlastníky budovaných sítí.

20) Ze správního spisu vyplývá, že podnikatelským záměrem stěžovatele bylo zajistit pro své klienty – vlastníky stavebních pozemků – vybudování inženýrských sítí (rozvodů vody, plynu, elektřiny, kanalizace, vybudování komunikací a veřejného osvětlení). Stěžovatel uzavíral za tímto účelem se svými klienty jako objednateli smlouvy o obstarání věci, v nichž jako obstaratel prohlásil, že objednatelům „zajistí možnost připojení pozemku na hlavní řady vodovodu, kanalizace, elektřiny a plynu (dále jen „inženýrské sítě“) a na komunikace a vydá souhlas s tímto připojením, přičemž za objednatele předjedná s budoucím vlastníkem a provozovatelem inženýrských sítí jeho napojení na tyto sítě. Obstaratel dále zajistí smluvně trvalé provozování a údržbu vybudovaných inženýrských sítí a komunikací.“ Ve smlouvách byla dále smluvna cena za obstarání a sjednán čas plnění. Dne 23. 8. 2006 správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu ve věci daně z příjmů za rok 2004. Zjistil, že stěžovatel evidoval na účtu záloh k 31. 12. 2004 platby přijaté na základě shora uvedených smluv o obstarání věci, které měly být splněny v roce 2004. Správce daně proto pojal pochybnost, zda tyto zálohy neměly být zaúčtovány do výnosů roku 2004. Výzvou ze dne 5. 2. 2008 proto vyzval stěžovatele, aby mimo jiné prokázal, ve kterém zdaňovacím období a v jaké výši byly přijaté zálohy vyúčtovány do výnosů a zahrnuty do základu daně.

21) V odpovědi na tuto výzvu ze dne 11. 4. 2008 stěžovatel mimo jiné zdůraznil, že nebyl dodavatelem inženýrských sítí ani příslušných médií, ale pouze obstaratelem. Dále uvedl, že s obstaráním věci vznikají společnosti výdaje, které „se stávají nákladem až na základě realizace, tj. předáním staveb jednotlivým provozovatelům, kteří zabezpečují vlastní poskytování výše uvedených služeb, a to v rozdílném časovém horizontu, než je zajištění služeb, které je předmětem smluv o obstarání věci s jednotlivými majiteli pozemků. Pro zajištění služeb na základě smluv o obstarání věci nejde tedy pouze o dodání média a služeb, ale i o převod staveb. Získané finanční prostředky od klientů tak slouží společnosti k vybudování staveb a budoucí dodavatele a příjemci odměn za poskytování těchto služeb a médií se stanou nejen provozovateli vybudovaných investic, ale i jejich vlastníky, jak vyplývá z uzavřených smluv. Bez následného předání staveb jejich provozovatelům by se celý podnikatelský záměr nerealizoval a nenastalo by tak ani naplnění předmětu obstaratelských smluv. Dodavatelé služeb musí být v některých případech i garanty při výstavbě jednotlivých IS, protože se jedná o podstatnou podmínku vydání stavebního povolení. Vzhledem k rozsáhlosti budovaných investic dochází v rámci celé etapy ke zprovoznění jednotlivých částí postupně, ale s provozovateli jsou uzavřeny smlouvy o převzetí vybudovaných investic až jako celku po vybudování celé etapy, nikoliv jednotlivých částí, které jsou zprovozněny. Zajištění věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů tak lze docílit pouze zúčtováním přijatých prostředků od stavebníků až v době předání jednotlivých staveb inženýrských sítí. Odměna obstaratele tak bude realizována až po ukončení celého projektu.“ Výjimkou jsou rozvody elektřiny, u nichž byly části přijatých záloh na služby, odpovídající zajištění dodávek elektřiny, zaúčtovány do výnosů roku 2006. U dosud probíhající III. a IV. etapy není část inženýrských sítí dosud zkolaudována a dokončení těchto etap je plánováno na 3. čtvrtletí roku 2008.

22) Správce daně se s názorem stěžovatele neztotožnil. Ve zprávě o daňové kontrole projednané se stěžovatelem dne 28. 8. 2008 zdůraznil, že čas plnění byl ve smlouvách o obstarání věci výslovně sjednán a nebylo prokázáno, že by sjednaný termín nebyl dodržen. Správce daně také vytkl stěžovateli, že z předložených podkladů není zřejmé účtování přijatých záloh ve vazbě na konkrétní smlouvy. Argumentací správce daně následně potvrdilo též finanční ředitelství. Na podnět stěžovatele ministerstvo financí povolilo dne 18. 12. 2009 přezkum tohoto rozhodnutí, neboť dospělo k závěru, že se finanční orgány dostatečně nezabývaly stanovením základu daně ve vazbě na účetní zachycení případu v účetnictví stěžovatele a námitkami ohledně interpretace smluv o obstarání věci. Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2009 bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2011,

čj. 10 Ca 129/2009 – 96, a to pro nedostatečně zjištěný skutkový stav, neboť provádělo v přezkumném řízení další dokazování, které nemohlo být zohledněno v původním rozhodnutí.

23) Finanční ředitelství následně vyzvalo stěžovatele dne 2. 3. 2010 k prokázání výše ceny za jednotlivé druhy plnění podle smluv o obstarání věci a k prokázání času splnění těchto smluv. Vyzvalo jej také k prokázání, jak byly přijaté platby použity k realizaci smluveného plnění, zejména komu, kdy, v jaké výši a na základě jakého titulu byly tyto platby dále poukázány, jak byly tyto transakce zaúčtovány a jak se projeví v nákladech. Stěžovatel byl dále vyzván k předložení dokladů o kolaudaci staveb inženýrských sítí a o jejich předání provozovatelům, a k prokázání výše nedokončených hmotných a nehmotných investic uvedených v rozvaze k 31. 12. 2004 včetně předložení prvotních dokladů a toho, kdy a na základě jakých skutečností byl majetek uveden do užívání. Na závěr upozornilo stěžovatele, že z jeho dřívějších podání není zřejmá bezprostřední a přímá vazba částek přijatých od objednatelů na základě výše uvedených smluv a jejich zahrnutím do výnosů v jiných zdaňovacích obdobích, a vyzvalo jej k prokázání této skutečnosti.

24) V reakci na tuto výzvu stěžovatel předložil dne 24. 5. 2010 finančnímu ředitelství rekapitulaci účetních závěrek a smluv uzavřených s objednateli, soupis pohybů na syntetickém účtu 042 (pořízení dlouhodobého majetku) a soupis smluv uzavřených s jednotlivými dodavateli stavebních prací. Přiložil rovněž analytický výpis účetní knihy, podle kterého bylo na účtu 042 vedeno 6 analytických účtů (042.21 kanalizace, 042.30 vodojem, 042.47 „veromini“, 042.60 nedokončené investice, 042.70 centrum Brahill a 042.80 ostatní). Pro účet 324 (přijaté zálohy) nebyly vedeny žádné analytické účty. Podle stěžovatele mělo být z těchto listin zřejmé, že veškeré prostředky přijímané od objednatelů byly proinvestovány, neboť vývoj závazků vůči objednatelům odpovídal vývoji hmotného investičního majetku stěžovatele.

25) Na jednání dne 21. 6. 2010 finanční ředitelství vyzvalo stěžovatele k předložení smluv o převzetí vybudovaných investic, popř. obdobných smluv uzavřených s provozovateli inženýrských sítí a komunikací, a dotázalo se jej, kdy konkrétně byly zprovozněny inženýrské sítě včetně komunikací podle smluv o obstarání věci, které měly být splněny v roce 2004. Stěžovatel předložil smlouvu o nájmu a zajištění provozu, údržby a oprav zařízení distribuční soustavy a přípojek plynu ze dne 17. 7. 2002 a související kupní smlouvu na tuto soustavu ze dne 20. 2. 2008, a dále smlouvy o provozování vodovodu a kanalizace uzavřené dne 27. 11. 2003. Uvedl, že komunikace a veřejné osvětlení jsou dosud v jeho vlastnictví a právní vztahy týkající se správy a provozování nejsou zatím dořešeny. Stěžovatel také uvedl, že datum ve smlouvách odpovídalo datu, od kterého mohl klient sítě skutečně využívat. Na dotaz, zda lze prokázat výši ceny za jednotlivá plnění, která stěžovatel poskytl objednatelům, stěžovatelův zástupce uvedl, že podrobnou analýzou účetní evidence lze zjistit, kolik z přijatých peněz bylo použito na úhradu konkrétních investičních výdajů, a zdůraznil, že zisk celé akce byl nulový.

26) Daňové řízení bylo zahájeno za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. S účinností od 1. 1. 2011 byl tento zákon zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem (dále jen „daňový řád“). Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Problematika dokazování v daňovém řízení je upravena v § 91 a násl. daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních; pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt

k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

27) Daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb; unese-li své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, či ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou přístupná na www.nssoud.cz).

28) Stěžovatel předně namítl, že se ve smlouvách o obstarání věci zavázal k několika samostatným závazkům, a proto nelze celkovou částku za připojení podle smluv ztotožňovat s odměnou za obstarání připojení. Nejvyšší správní soud podotýká, že text smluv o obstarání věci tomuto závěru nenasvědčuje, neboť obsahuje pouze jedinou vnitřně nečleněnou cenu za smluvené plnění. Finanční orgány nicméně vzaly stěžovatelovu argumentaci v potaz a v souladu se svou povinností zjistit skutečný obsah právního jednání (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu) jej vyzvaly k prokázání výše ceny u jednotlivých tvrzených závazků. Stěžovatel však nepředložil žádnou konkrétní kalkulaci ceny smluvené za jednotlivá plnění, z níž by bylo zřejmé, jakou část tvořila tvrzená odměna za obstarání připojení a jakou část náklady s obstaráním spojené. Stěžovatel tedy nesplnil svou důkazní povinnost; za těchto okolností nelze finančním orgánům vytýkat, že se touto argumentací dále nezabývaly. Námitka proto není důvodná.

29) Stěžovatel v průběhu daňového řízení také opětovně zdůrazňoval, že jeho podnikatelským záměrem od počátku bylo zajistit svým klientům možnost připojení jejich pozemků k inženýrským sítím, a že z této činnosti neměl zisk podléhající zdanění, neboť veškeré platby přijaté na základě smluv o obstarání věci použil na úhradu nákladů spojených se zajištěním tohoto připojení. Ze správního spisu je patrné, že finanční orgány poskytly stěžovateli dostatek příležitostí, aby prokázal i toto tvrzení ve vazbě na konkrétní smlouvy o obstarání věci. Stěžovatel však reagoval na konkrétní a jednoznačně formulované dotazy finančních orgánů pouze v obecné rovině. K prokázání svých tvrzení předložil pouze souhrnné materiály, z nichž nebylo možné ověřit, jak konkrétně naložil s jednotlivými platbami přijatými od objednatelů. Stěžovatel rovněž nevedl analytickou evidenci přijatých záloh ve vazbě na jednotlivé smlouvy o obstarání věci a v účetnictví chyběla i přímá vazba mezi konkrétními smlouvami o obstarání věci a náklady na pořízení konkrétních inženýrských sítí.

30) Ke zjištění základu daně z příjmů jsou přitom relevantní pouze náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Náklady na pořízení hmotného majetku jsou z okruhu daňově uznatelných nákladů výslovně vyloučeny [srov. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Jak je zjevné ze shora uvedeného, stěžovatel neprokázal, jaké konkrétní

daňově uznatelné náklady mu vznikly v souvislosti s jednotlivými smlouvami o obstarání věci, ani jak konkrétně použil platby přijaté od jednotlivých objednatelů.

31) Stěžovatel také brojil proti závěru krajského soudu a žalovaného, že připojení pozemků k inženýrským sítím proběhlo již v roce 2004 a tentýž rok měly být přijaté zálohy zaúčtovány do výnosů. K této námitce předložil kolaudační rozhodnutí, podle nichž připojení k sítím nastalo u části pozemků v roce 2006 a u dalších pozemků v roce 2008. Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat daňové řízení a stěžovatel nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, čj. 2 Afs 74/2010 – 135). Ze správního spisu je zřejmé, že finanční ředitelství vyzvalo stěžovatele k prokázání okamžiku zprovoznění předmětných inženýrských sítí a komunikací již dne 21. 6. 2010. Stěžovatel předložil na tuto výzvu pouze smlouvy o provozování inženýrských sítí, které byly uzavřeny v letech 2002 a 2003, ačkoli v té době mohl disponovat i kolaudačními rozhodnutími z let 2006 a 2008; nadto výslovně uvedl, že datum uvedené ve smlouvách bylo datem, od kterého mohli klienti sítě využívat. Důkazy předložené stěžovatelem v daňovém řízení tedy nasvědčovaly správnosti závěru žalovaného i krajského soudu, že splnil závazek *obstarat jednotlivým objednatelům možnost připojení jejich pozemků k inženýrským sítím a komunikacím již v roce 2004*, tj. že byl dodržen termín dohodnutý ve smlouvách o obstarání věci.

32) Nelze přisvědčit ani kasační námitce, že zaúčtování přijatých plateb do výnosů mohlo nastat až v souvislosti s převodem vybudovaných sítí a komunikací do vlastnictví jejich provozovatelů. Nic takového z předložených smluv o obstarání věci nevyplývá. Stěžovatel se zavázal obstarat svým klientům *„možnost připojení“* jejich pozemků k inženýrským sítím a komunikacím, předjednat s budoucím provozovatelem *„napojení na tyto sítě“* a smluvně zajistit *„trvalé provozování a údržbu inženýrských sítí a komunikací.“* Tento závazek mohl splnit jak vlastním provozováním sítí a komunikací, tak jejich pronájemem třetí osobě; převod sítí a komunikací do vlastnictví budoucích provozovatelů nebyl k jeho splnění nezbytný. Chyběla zde tedy věcná a časová souvislost mezi výnosy z plateb přijatých od objednatelů a převodem sítí a komunikací do vlastnictví třetích osob. Protože připojení pozemků k sítím a užívání těchto sítí bylo možné již v roce 2004, téhož roku měly být platby od objednatelů zahrnuty do výnosů.

33) Na závěr stěžovatel navrhl alternativní způsob účtování přijatých plateb, a to jako snížení hodnoty pořizované investice do inženýrských sítí a komunikací s tím, že účetní předpisy tento postup výslovně umožňují např. u přijetí dotace na pořízení investice. V důsledku tohoto postupu by se přijaté platby vůbec neprojevyly se ve stěžovatelově hospodářském výsledku. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s touto námitkou. Podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vstupní cena hmotného majetku snižuje o poskytnuté dotace z veřejných zdrojů; výše dotace se tedy následně neprojeví při jeho odpisování a nemá tak vliv na hospodářský výsledek daňového subjektu [srov. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Podle § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění do 31. 12. 2014 se *„ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení snižuje o dotaci na pořízení majetku (...) Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel.“* Podle bodu 5.1.5. Českého účetního standardu č. 013 - Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ve znění do 31. 12. 2007 platí, že *„použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 - Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.“* Předepsaná účetní metoda je tedy určena výhradně pro účtování dotací jakožto

bezúplatných účelových plateb z veřejných zdrojů, které neovlivňují základ daně z příjmů. Platby přijaté stěžovatelem od jeho klientů v rámci jeho podnikatelské činnosti z povahy věci ovlivňují základ daně z příjmů; nemají povahu dotací z veřejných zdrojů, a proto o nich nelze účtovat tímto způsobem.

34) S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

35) Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

36) Žalovanému nelze přiznat náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále „advokátní tarif“) s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. pl. ÚS 39/13. Ústavní soud se v tomto nálezu zabýval otázkou, zda lze procesně úspěšnému žalovanému, který nebyl zastoupen advokátem, přiznat paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu proti žalobci zastoupenému advokátem. Ústavní soud řešil tuto otázku v kontextu bagatelních sporů o peněžitá plnění, u nichž náhrada nákladů řízení ztlačně převyšuje žalovanou částku. Na základě *analogie iuris* dospěl pro tyto případy k závěru, že pokud byl neúspěšný žalobce zastoupen advokátem, je třeba posoudit, zda je na místě přiznat paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu i úspěšnému žalovanému nezastoupenému advokátem, a to v zájmu zachování rovnosti stran.

37) V bodě 46. shora uvedeného nálezu Ústavní soud vyslovil, že *„je tedy na soudech, aby v konkrétním případě, v němž bude stát proti úspěšné straně bez právního zastoupení neúspěšná právně zastoupená strana, zvažily, zda je namístě, aby využily prostoru, který se pro ústavně konformní výklad ustanovení § 137 odst. 1 občanského soudního řádu nabízí zejména díky demonstrativní povaze výčtu nákladů řízení. Při takovém zvažování je třeba, aby posoudily, zda by v daném případě bylo zjevně nespravedlivé paušální náhradu nezastoupenému účastníku řízení nepřiznat a zda z odlišného zacházení, které předpokládá text advokátního tarifu, vyplývá v daném případě nerovnost rozporná s článkem 37 odst. 3 Listiny; zejména zda toto odlišné zacházení neznevýhodňuje v kontextu celého sporu právně nezastoupeného účastníka řízení, například proto, že částka paušální náhrady výdajů není bagatelní ve srovnání s částkou, o níž se spor vede, či proto, že jde ze strany právně zastoupeného účastníka o zjevně šikanózní postup. Pokud by tyto podmínky byly naplněny, je namístě, aby za náklady řízení označily civilní soudy kromě nákladů vyjmenovaných v demonstrativním výčtu ustanovení § 137 odst. 1 občanského soudního řádu také paušální náhradu výdajů, jež náleží advokátům podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“*

38) Nejvyšší správní soud posoudil v souladu se shora citovaným právním názorem Ústavního soudu, zda by bylo zjevně nespravedlivé nepřiznat žalovanému náhradu hotových výdajů, a dospěl k závěru, že tomu tak není. Postavení žalovaného správního orgánu jako účastníka v soudním řízení správním nelze bez dalšího přirovnávat k postavení žalovaného v bagatelním sporu v rámci občanského soudního řízení. Žalovaný je povolán k tomu, aby v řízení před soudem hájil správnost a zákonnost rozhodnutí, které vydal jako orgán moci veřejné na základě zákonného zmocnění. Takový úkol patří do rámce jeho běžné úřední činnosti, k jejíž realizaci je personálně i finančně vybaven ze státního rozpočtu. Žalovaný netvrdil ani neprokázal, že důvodně vynaložil v souvislosti s vypracováním vyjádření ke kasační stížnosti zvláštní náklady či zvláštní hotové výdaje, které by přesahovaly rámec jeho běžné úřední

činnosti, a na jejichž náhradu by měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud mu proto nepřiznal požadovanou náhradu hotových výdajů.

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

V Brně 30. července 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu