



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **LESING plus, spol. s r.o.**, se sídlem Chrástecká 2601/5, Plzeň, zastoupená JUDr. Mgr. Martinem Horákem, advokátem se sídlem Bezručova 153/9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43460/18/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 Af 64/2018 – 128,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 Af 64/2018 – 128, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43460/18/5200-11434-707700, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 35 047 Kč k rukám JUDr. Mgr. Martina Horáka, advokáta se sídlem Bezručova 153/9, Plzeň.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání a potvrzeno napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 2. 2018, č. j. 184419/18/2301-51522-402739 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 byla stěžovatelce podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 63 270 Kč, dále podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 2 580 607 Kč a konečně

podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu sdělen vznik zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 38 460 Kč.

[3] Správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014; kontrolováno přitom bylo mj. i dodržování zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), a vyhlášky 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 (dále jen „účetní vyhláška“).

[4] Jedním z kontrolních zjištění správce daně bylo (stěžovatelčino) nesprávné zahrnutí přijatých zálohových plateb za dílčí práce provedené na dlouhodobých stavebních zakázkách do výnosů; krom toho stěžovatelka nesprávně ocenila nedokončenou výrobu, když do vlastních nákladů zahrnula i případný zisk či ztrátu ze zakázek. Nedokončenou výrobu stěžovatelka účtovala mj. v souvislosti se dvěma dlouhodobými (dané zdaňovací období přesahujícími) stavebními zakázkami, jichž se účastnila jako zhotovitelka na základě smluv o dílo. V souvislosti s první z nich (zakázka „R6 Bošov-Lubenec“) předložila stěžovatelka správci daně rekapitulační náklady a výnosy zakázky od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2015 s vyčíslenou ztrátou 16,76 %. Výnosy z této zakázky (částku 10 046 627 Kč) pak stěžovatelka zaúčtovala ve prospěch účtu 60210 a 60220, a to na základě faktur za stavební práce v jednotlivých měsících, které objednateli díla ve zdaňovacím období průběžně vystavovala. V případě druhé ze zakázek (zakázka č. 142871 „Skladová a administrativní budova Chrášťany u Prahy“) zaúčtovala stěžovatelka výnosy 2 038 956 Kč ve prospěch účtu 60210, a to rovněž na základě své průběžné měsíční fakturace v předmětném zdaňovacím období.

[5] Správce daně vyšel z toho, že ani jedna z výše specifikovaných stavebních zakázek nebyla stěžovatelkou v roce 2014 dokončena (díla nebyla předána). Za rozhodující pro určení časové souvislosti výnosů s určitým zdaňovacím obdobím označil správce daně okamžik dokončení a předání díla ve smyslu § 2604 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v předmětném zdaňovacím období nedokončila a nepředala žádné ze specifikovaných děl, neměla v tomto období o úhradách faktur, jež vystavovala za průběžné práce na těchto dílech (celkem částka 12 085 583 Kč), účtovat jako o výnosech, nýbrž jako o zálohách; tyto úhrady proto měly být účtovány ve prospěch účtu nedokončené výroby. Nezávisle na tom správce daně dále shledal, že stěžovatelka nesprávně ocenila nedokončenou výrobu, když do vlastních nákladů zahrnula i případný zisk či ztrátu z té které zakázky; zisk ani ztráta totiž nejsou podle názoru správce daně nákladem dle zákona o účetnictví. Správce daně uzavřel, že na účtu nedokončené výroby měla být správně zaúčtována částka 16 598 098 Kč, kdežto stěžovatelka zde vykázala částku 1 638 660 Kč. Rozdíl těchto částek (14 959 438 Kč) představoval neoprávněné snížení základu daně, o které následně správce daně o stěžovatelce základ daně navýšil podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZDP. Naproti tomu ale správce daně následně zohlednil částku 12 085 583 Kč (souhrn úhrad, jež stěžovatelka obdržela za práce provedené na nedokončených stavebních zakázkách) a snížil o ni stěžovatelce základ daně s ohledem na § 23 odst. 3 písm. c) ZDP.

[6] Žalovaný se pak ve svém rozhodnutí o odvolání s právním posouzením správce daně ztotožnil. Nadto se zabýval i stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkem č. 112/01/2017 k uplatněnému účetnímu postupu; shledal jej neúplným (resp. selektivním) a s jeho závěry se neztotožnil. Konstatoval, že správce daně postupoval při doměření daně a zrušení daňové ztráty v souladu s platnými právními předpisy a že v odvolacím řízení nevyšly najevo žádné další nesprávnosti nebo nezákonnosti stěžovatelkou nenamítané, jež by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

[7] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku označil za stěžejní určení okamžiku vzniku výnosu v případě dlouhodobého díla, tj. zda nastává při průběžné realizaci díla, nebo až po jeho finálním předání. Vyšel z úpravy smlouvy o dílo v občanském zákoníku a zároveň z konkrétních smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a jejími zákazníky. Z § 2604 a 2606 občanského zákoníku je podle krajského soudu zřejmé, že okamžik vzniku výnosu je okamžikem provedení díla; okamžik provedení díla je pak odvislý od způsobu, jakým smluvní strany ve smlouvě vymezí předmět díla, způsob jeho realizace a otázku jeho předání a převzetí. Ze smlouvy o dílo k zakázce „R6 Bošov-Lubenec“, konkrétně z čl. 9 smlouvy, zjistil, že „*dílo je dokončeno převzetím jeho poslední části vydáním protokolu o převzetí prací objednatelům díla*“. Na smlouvu ve znění jejích dodatků, jimiž byl rozšířen rozsah zemních prací, navazuje zápis o předání a převzetí dokončené stavební akce ze dne 30. 6. 2016, jehož předmětem je v bodě 1 dílo jako celek, tj. zemní práce v určitém úseku vozovky. Obdobnou shledal krajský soud i smluvní úpravu předmětu díla a jeho předání ve smlouvě ze dne 20. 10. 2014, jejímž předmětem byla „*realizace zemních prací, vsaků, dešťové kanalizace na stavbě: „Skladová a administrativní budova vč. IS, zpevněných ploch a oplocení p. č. 378/11, 378/69, k. ú. Chrástany u Prahy*.“ I v tomto případě v předávacím protokolu ze dne 31. 1. 2015 bylo předáno vymezené dílo jako celek. Krajský soud se tudíž shodl se správními orgány v tom, že smlouvy byly formulovány způsobem, který neumožňuje odlišit jednotlivé stupně díla, naopak v nich bylo výslovně ujednáno, že k předání a převzetí dochází u díla jako celku, čemuž odpovídají i příslušné předávací protokoly. K předání jednotlivých částí díla, které by znamenalo vznik výnosu a povinnost platit daň z příjmů průběžně, nedošlo. K tomu, aby mohlo dojít k průběžnému danění výnosů, by musela nastat situace, v níž by smlouva o dílo byla formulována tak, že při dílčí fakturaci dochází k předání a převzetí části díla a začínají běžet záruční lhůty na předanou část díla; teprve pak by bylo podle názoru krajského soudu dílo částečně provedeno a odpovídající faktura by musela být zhotovitelem zahrnuta do výnosů ve zdaňovacím období předcházejícím období samotného dokončení díla jako celku.

[8] Krajský soud v reakci na jednu ze žalobních námitek připustil, že ze smlouvy o dílo k zakázce č. 142871 je patrné, že plnění, která v průběhu realizace díla obdržela stěžovatelka od objednatele, nepředstavovala zálohu, nýbrž částečné placení odměny ve smyslu § 2611 občanského zákoníku. Zároveň ale upozornil, že samotné částečné placení odměny v průběhu realizace díla bez návaznosti na jeho provedení nemá při určení okamžiku vzniku výnosu žádnou relevanci. Je tomu tak proto, že tím nebyla dotčena smluvní úprava dokončení a předání díla; dané (průběžně fakturované) práce nepředstavovaly dle smluvních ujednání autonomní části díla, jež by byly způsobitelné samostatného předání – sloužily smluvním stranám pouze jako podklad pro provedení smluvené částečné platby. Stěžovatelka o nich proto měla účtovat jako o záloze, tj. jako o nedokončené výrobě, a to až do okamžiku finálního předání (celého) díla.

[9] Provedení stěžovatelkou navržených důkazů považoval krajský soud za nadbytečné.; konkrétně pokud jde o znalecký posudek č. 112/01/2017, tento nebyl dle krajského soudu relevantní, neboť pro posouzení důvodnosti žaloby byly rozhodné otázky právní (daňověprávní a občanskoprávní), nikoli otázky skutkové. Pro posouzení věci nemá význam ani účetní praxe jiných stavebních společností, neboť nic nevypovídá o zákonnosti postupu stěžovatelky samé.

II. Rekapitulace podání účastníků v řízení o kasační stížnosti

II. a) Kasační stížnost

[10] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy podává kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel,

nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před žalovaným takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit, a konečně i z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Stěžovatelka předesílá, že příslušné právní předpisy (zákon o účetnictví, účetní vyhláška ani České účetní standardy) neobsahují definice některých základních účetních pojmů. V první řadě jde o pojem „výnos“; absence jeho definice vyvolává nejistotu ohledně obsahu pojmu, dále kdy výnos vlastně vzniká a jak se oceňuje. Za takových okolností je nutné hledat cestu v základních zásadách, které obsahuje zákon o účetnictví (zejména § 7 a 8) a vnitropodniková pravidla ve vazbě na ekonomickou podstatu obchodního případu a stávající účetní praxi.

[12] Ekonomickou podstatu sporu lze vidět v tom, že obě smlouvy o dílo (jak k zakázce č. 141621 - akce R6, tak k zakázce č. 142871 – akce Chrašt'any u Prahy) v předmětu plnění popisují obsah a rozsah prováděných prací. Jednalo se o práce, které svým charakterem patřily mezi stavební činnosti dlouhodobého charakteru. Vždy zde byla prováděna úprava terénu dle požadavku objednatele či úprava terénu a pokládka kanalizačního potrubí. Z účetního pohledu vznikla tedy základní otázka, kdy mohl objednatel realizovat prospěch z plnění (přechod užítka a případných rizik), které mu bylo stěžovatelkou průběžně poskytováno. Z takto provedených prací má objednatel užitek v celém průběhu zhotovování zakázky, jelikož jsou předpokladem pro další práce a užití navazujících materiálů, vedoucích ve výsledku k celkovému dokončení díla. Pokud by hypoteticky došlo v průběhu stavby díla k situaci, kdy dodavatel z nějakého důvodu ukončí předčasně svoji činnost, nelze dovodit, že by objednatel neměl z částečně zhotoveného díla žádný ekonomický prospěch. Objednatel v každé chvíli prováděné práce bere z věci užitek, a to bez ohledu na to, zda mu zhotovitel dílčí práce formálně předává či nikoli. Na dílčí práce, které byly dosud provedeny, může objednatel kdykoliv navázat, a to i pro případ, že by došlo z jakéhokoli důvodu k okamžitému ukončení smluvní spolupráce mezi ním a zhotovitelem. Obdobně i v hypotetickém případě ekonomických problémů objednatele je vyloučené, aby si zhotovitel dosud provedené dílo ponechal a použil je na plnění pro jiného svého zákazníka - původní práce již byly překryty jinými částmi a vrstvami díla. Popsaný specifický charakter zakázky ilustruje, že výnos vzniká průběžně, tj. při plnění konkrétních částí díla, nikoliv až na konci, kdy již původní části, zapracované do celku, nelze rozlišit ani separovat.

[13] Stěžovatelka namítá, že žalovaný ve své argumentaci nijak nezdůvodnil, proč dle jeho názoru přechází všechna rizika až předáním a převzetím celého díla (což použil jako argument pro závěr, že souběžně s tím vzniká jen jediný výnos). Stěžovatelka má naopak za to, že objednatel může kdykoliv v průběhu zhotovování díla reklamovat jím zjištěné vady na díle zhotoviteli a ten je povinen je ihned odstranit; nemusí přitom čekat až na finální předání díla a odstraňovat vady až posléze. Tato praxe je ve stavebnictví zcela standardní a žádoucí zejména s ohledem na to, že stavební práce probíhají ve vrstvách - vždy je tedy snazší odstranit zjištěnou vadu některé z nepovrchových vrstev ihned, namísto jejího odstraňování po předání konečného díla (to by si totiž vyžádalo odkrytí a poškození vrstev svrchních). Navíc je obvyklé, že objednatel odmítne zhotoviteli bez oboustranně potvrzeného soupisu prací a dodávek materiálu uhradit dílčí fakturu, shledá-li u dodaných prací nebo materiálu vady. Podle stěžovatelky tak soupis prací v podstatě představuje dílčí předávací protokol, na základě kterého si objednatel převezme od zhotovitele konkrétní část dokončeného díla.

[14] Podle stěžovatelky je předmětem sporu v nynější věci především posouzení, která z předestíraných variant účtování o úhradách za dílčí práce na dlouhodobých zakázkách více konvenuje tzv. akruálnímu principu. Má za to, že zcela v souladu s tímto principem ona sama, stejně jako desetitisíce jiných subjektů, účtuje výnos tak, že u dlouhodobých zakázek fakturuje průběžně provedené práce na základě vzájemného odsouhlasení smluvních stran, přičemž daně platí ve zdaňovacím období, v němž byly faktury vystaveny. Státnímu rozpočtu tak díky tomu plynou příjmy průběžně po celou dobu realizace dlouhodobé zakázky. Naproti tomu správce daně a žalovaný zastávají výklad, podle kterého mají podnikatelé vyčkat s placením daně až na konec zakázky, která ale může trvat dva, ale také třeba čtyři a někdy i více let. Podnikatelé by si tedy měli po celou dobu realizace zakázky shromažďovat finanční prostředky na zaplacení daně z příjmu z celkové zakázky. To ale jde podle stěžovatelčina názoru proti požadavkům na průběžné a transparentní plnění daňových povinností ze strany podnikatelů vůči státnímu rozpočtu. Nadto letité schraňování finančních prostředků za účelem pozdějšího zaplacení daně z příjmů v souvislosti s několik let realizovanou zakázkou by mělo zásadní dopady na cash-flow mnoha velkých zaměstnavatelů nejen v oboru stavebnictví. Podle stěžovatelky si lze jen stěží představit, že by si např. společnost Metrostav při zakázce na zhotovení tunelu Blanka, realizované v letech 2007 až 2015, vyčíslené na 43 miliard Kč, ponechávala na úschovném účtu po dobu osmi let stamiliony korun určené na budoucí úhradu daně z příjmů. Přístup orgánů daňové správy také zakládá nebezpečí, že v mnoha případech vůbec nebude státu odvedena daň z výnosů a realizovaného hospodářského výsledku, neboť poplatník daně např. v průběhu nebo ke konci provádění zakázky zkrachuje či se bude placení daně dlouhodobě vyhýbat s odkazem na spory s dodavatelem či investorem a s ohledem na to, že dílo dosud nebylo jako celek formálně předáno. Žalovaným zastávaný výklad by tedy mohl znamenat, že smluvní strany, které si dílo formálně nepředají nebo jsou v mnohaletém sporu o jeho kvalitu či termín předání, nemusí platit daň.

[15] Stěžovatelka dále namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, a to aplikovatelnosti ustanovení občanského zákoníku týkajících se smlouvy o dílo, zejména pak § 2604 a 2060 tohoto zákona. Právní předpisy týkající se účetnictví (konkrétně normy obsažené v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a § 23 odst. 1 ZDP) jsou totiž podle jejího názoru vůči občanskému zákoníku předpisy speciálními (*lex specialis derogat legi generali*). Občanský zákoník navíc nezná pojem „výnos“, přičemž ani okamžik vzniku „výnosu“ pro účely účetnictví vůbec neřeší. Z občanského zákoníku ani nevyplývá, že sjednaly-li si strany předání díla až po jeho celkovém dokončení, nastal výnos až po provedení celého díla. Krajský soud nevysvětlil, proč zvolil právě okamžik celkového dokončení díla jakožto moment vzniku výnosu, neuvedl, jaký předpis toto stanovuje ani proč by se vznikem výnosu v tomto okamžiku měl souviset právě § 2604 občanského zákoníku.

[16] Krajský soud podle stěžovatelčina názoru rovněž nesprávně posoudil povahu průběžných úhrad, jež stěžovatelka přijala od objednatelů za dílčí práce na předmětných zakázkách. Jednalo se totiž o platby za provedené práce (zkontrolované a odsouhlasené objednateli a následně stěžovatelkou jim fakturované), nikoli o zálohu na práce, které by měly být teprve provedeny v budoucnu. Stěžovatelka považuje za matoucí, že krajský soud se s ní sice ztotožnil v tom, že šlo o částečné placení odměny ve smyslu § 2611 občanského zákoníku, a nešlo tedy o zálohy, na druhou stranu však krajský soud záhy konstatoval, že o těchto platbách měla stěžovatelka účtovat jako o zálohách. Stěžovatelce také není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že faktury vystavené za provedené a odsouhlasené práce, které reálně existují a jsou nezbytnou podmínkou k provedení navazujících prací a tedy i dokončení celého díla, nepředstavují pro objednatele žádný užitek. Krom toho se krajský soud nevypořádal s jejím žalobním poukazem na § 1807 občanského zákoníku, podle kterého se má za to, že co dala jedna strana druhé před uzavřením smlouvy, je záloha (*a contrario*).

[17] Není navíc pravdou, co konstatoval krajský soud, tedy že jednotlivé dílčí práce nebyly z pohledu smlouvy o dílo autonomními částmi, ze kterých by objednatelům nevznikal užitek. Z obou smluv o dílo jednoznačně vyplývá, že objednatel bude platit dílo formou dílčího plnění na základě soupisu provedených prací. Stěžovatelka v pozici zhotovitele tedy musela objednatelům každý měsíc předložit přesně identifikované části díla v podobě soupisů provedených prací, objednatelé pak zkontrolovali, zda byly práce provedeny řádně, a teprve následně stěžovatelce za jejich provedení zaplatili. Není tedy pravdivé tvrzení soudu, že by nebylo možné odlišit jednotlivé stupně díla, právě naopak.

[18] K domněnce krajského soudu o tom, že aby mohlo dojít k průběžnému danění výnosů, muselo by být mezi smluvními stranami sjednáno, že od předání té které dílčí části díla začínají běžet záruční lhůty pro tuto část díla, stěžovatelka uvádí, že tato úvaha je mimo základní rámec praktického fungování prací ve stavebnictví. Formální předání celého díla na konci celé zakázky existuje právě především od toho, aby počaly běžet záruční lhůty pro celou stavbu. Například v případě pětileté zakázky by krajským soudem nastíněný přístup vedl k tomu, že by v okamžiku konečného předání celého díla již uplynuly záruční lhůty k některým jeho raně zhotoveným částem (např. k zemním pracím pod samotnou silnicí).

[19] Další stěžovatelčina výtku směřuje vůči tomu, že krajský soud údajně neodůvodnil zamítnutí některých jejích důkazních návrhů, zejména pak návrhu, aby si vyžádal vyjádření od tří největších stavebních společností v České republice (Skanska a.s., Metrostav a.s., a EUROVIA CS a.s.), ohledně toho, jak tyto společnosti vykazovaly výnosy u zakázek delších než jeden rok, které realizovaly za posledních pět let. Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, že krajský soud označil jí předkládaný znalecký posudek č. 112/01/2017 za nadbytečný; z obsahu posudku jednoznačně vyplývá, že znalec neřešil výklad právních předpisů, nýbrž se soustředil se na zodpovězení otázek ohledně plnění smluvních povinností stěžovatelky a jejích smluvních partnerů v návaznosti na reálný vznik výnosů. Znalec tedy nevykládal zákon, ale zkoumal, zda stěžovatelka postupovala v souladu se smluvními ujednáními, dále zkoumal povahu zaplacených dílčích odměn a to, zda je stěžovatelka zaúčtovala v kontextu smluvních ujednání. Stěžovatelka podotýká, že zpracovatel tohoto konkrétního znaleckého posudku je současně i auditorem, a jeho názor je tedy konzistentní i s případným auditorským výrokem v této problematice. Krajský soud odmítl provést důkaz tímto znaleckým posudkem z důvodu, který vůbec neodpovídá charakteru či obsahu posudku; jeho postup byl tedy neopodstatněný.

[20] Závěrem své kasační stížnosti stěžovatelka akcentovala význam sporné právní otázky pro oblast stavebnictví a danění déledobějších stavebních zakázek (přesahujících rámec jednoho zdaňovacího období). Tvrdí, že standardní postup stavebních společností spočívá ve fakturaci průběžné. Obchodní praxe pak podklad pro fakturaci nazývá zpravidla jako akceptační protokoly, protokoly o soupisu provedených prací, milníky apod. Od takto zasmluvněných postupů se odvíjejí i samotné fakturační modely, které mají dopad na obě smluvní strany, jak dodavatele, tak odběratele, a jsou účtovány jako průběžné výnosy (se souvisejícími náklady) s generováním hospodářského výsledku. Část nákladů, která není pokryta výnosem, vytváří nedokončenou výrobu (rozpracovanost). Stěžovatelka tvrdí, že se jedná o ustálený postup, který je používán v české účetní praxi již po několik desítek let. Rozřešení sporné právní otázky proto má zásadní a celospolečenský účetně-ekonomický dopad na hospodaření nezměrné skupiny subjektů podnikajících v oboru stavebnictví, ale i v oborech jiných, v nichž podnikatelé rovněž účtují o déledobějších zakázkách (případně zakázkách realizovaných na přelomu zdaňovacích období). Uvedeným fakturačním a účetním modelem jsou průběžně vykazovány výstavby silnic, dálnic, přehrad, elektráren, hal, ale i stovek jiných staveb či stavebních činností. Řídí se jím také velké strojírenské zakázky, IT projekty nebo servisní smlouvy. Historicky se daňová správa v oblasti stavebnictví setkala s takovým postupem u stovek kontrol a nikdy nebyl zveřejněn žádný

dokument, který by tento postup zpochybňoval, napadal jej, či na něj v obecné rovině upozorňoval. V nynější věci provedená změna přístupu k zažité účetní a daňové praxi by měla za následek nutnost zpětné úpravy účetních výkazů tisíců podnikatelských subjektů, a došlo by tak k zásadní změně vykazování hospodářského výsledku a daňových povinností v jednotlivých letech. Jednalo by se o nesmírně administrativně náročný proces, který by měl vliv i na výkaznictví ve vztahu k bankám, pojišťovnám atd. Finanční analýzy zmiňovaných institucí při poskytování služeb podnikatelským subjektům jsou modelovány právě na průběžné vykazování hospodářských výsledků. Taková zásadní změna nemůže probíhat živelně, ale musí se jednat vždy o cílený a organizovaný proces, řízený prostřednictvím státu a jeho metodických nástrojů.

II. b) Vyjádření žalovaného ze dne 10. 9. 2020

[21] Žalovaný úvodem svého vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě, v nichž se zabýval otázkami totožnými s těmi, jež jsou nyní nastoleny v kasační stížnosti. Žalovaný setrvává na názoru, že při určení okamžiku vzniku výnosu při realizaci stavebních zakázek je nezbytné vyjít z právní úpravy smlouvy o dílo v občanském zákoníku a následně zohlednit obsah konkrétních smluvních ujednání, podle nichž byly realizovány zakázky figurující ve skutkovém základu nyní posuzované věci. Z potřeby individualizovaného zohlednění obsahu konkrétních smluvních ujednání pak žalovaný rovněž vyvozuje neopodstatněnost stěžovatelčina tvrzení o celospolečenském a zásadním významu sporné právní otázky pro účetnickou a daňovou praxi společností realizujících déleodobější zakázky; podle žalovaného jde o problematiku odvislou od skutkového (tj. smluvního) základu té které věci.

[22] Za stěžejní tedy žalovaný považuje posouzení smluvních ujednání týkajících se předání a převzetí díla s vlivem na převod vlastnických práv a přechod rizika vzniku škody u dotčených zakázek. Ztotožňuje se s krajským soudem v tom, že okamžik vzniku výnosu (tj. provedení díla) je odvislý od způsobu, jakým smluvní strany ve smlouvě vymezí předmět díla, způsob realizace a otázku jeho předání a převzetí.

[23] V případě zakázky č. 141621 bylo dílo vymezeno v čl. 2 smlouvy jako „*provedení zemních prací SO 101 km 83,3 KÚ, specifikovaných v projektové dokumentaci*“, přičemž v čl. 9 smlouvy se uvádí, že „*dílo je dokončeno převzetím jeho poslední části vydáním protokolu o převzetí prací objednatelům díla*“. Na tuto smlouvu (a její dodatky, týkající se rozšíření rozsahu stavebních, resp. zemních, prací) navazuje zápis ze dne 30. 6. 2016 o předání a převzetí dokončené stavební akce, jehož předmětem je v bodě 1 dílo jako celek, tedy zemní práce v určitém úseku vozovky.

[24] Obdobná je pak konstrukce smluvního vztahu i u zakázky č. 142871; předmětem smlouvy o dílo ze dne 20. 10. 2014 je „*realizace zemních prací, vsaků, dešťové kanalizace na stavbě: „Skladová a administrativní budova vč. IS, zpevněných ploch a oplocení p. č. 378/11, 378/69, k. ú. Chrástřany u Prahy*“. I u této zakázky bylo dle předávacího protokolu ze dne 31. 1. 2015 dílo předáno jako celek.

[25] Žalovaný má za to, že z dotčených smluv o dílo nelze dovozovat, že by vždy odsouhlasením rozsahu dílčích provedených prací docházelo k (byť dílčímu) dodání předmětu smluv o dílo a že by na základě takového odsouhlasení vznikl stěžovatelce nezpochybnitelný nárok na konečnou úhradu části splněného díla. Dotčené zakázky je tak nutno považovat až do data jejich celkového předání/převzetí za nedokončené dílo v celém rozsahu a je nutno vykazovat je ve správném ocenění v rozvaze, v souladu s § 28 odst. 1 zákona o účetnictví.

[26] Ve svém vyjádření žalovaný nezpochybňuje výrobní proces ani jeho jednotlivé dílčí etapy, avšak podotýká, že fakturace v posuzované věci neprobíhala podle (resp. nebyla smluvně navázána na) dokončení a předání jednotlivých ucelených částí obou předmětů smluv o dílo, nýbrž probíhala na základě vzájemného odsouhlasení rozsahu provedených prací k 25. dni každého měsíce; jako taková tudíž řešila toliko financování předmětných dlouhodobých zakázek. Krom toho skutečnost, že k převodu vlastnického práva a přechodu rizika vzniku škody na díle dochází podpisem předávacího protokolu, vyplývá (pro zakázku č. 141621) např. z čl. 8.4 smlouvy o dílo; k tomuto datu dochází k předání díla a splnění dodávky, a jedná se tak o datum uskutečnění účetního případu, jež se váže k okamžiku podpisu předávacího protokolu. Žalovaný zdůrazňuje, že sama stěžovatelka postupovala v souladu s příslušnými smluvními ujednáními a dílo nepředávala po částech, ale až jako celek, po jeho dokončení.

[27] Žalovaný nepovažuje za podstatné, že krajský soud korigoval jeho posouzení dílčích úhrad jakožto záloh (podle krajského soudu šlo o částečné placení odměny ve smyslu § 2611 občanského zákoníku). Částečné placení odměny v průběhu realizace předmětného díla totiž nemá při určení okamžiku vzniku výnosu žádnou relevanci, jestliže současně platí, že nebylo navázáno na provedení díla. Vznik nároku na částečnou odměnu na základě fakturace za provedené práce v určitém měsíci nemá vztah k dokončení a předání díla, neboť dané práce nepředstavují ve smyslu § 2604 a 2606 občanského zákoníku autonomní část díla způsobitou samostatného předání, ale toliko podklad k provedení částečné platby; stěžovatelka o nich proto měla účtovat stejně, jak je účtováno o záloze (tedy jako o nedokončené výrobě), a to až do okamžiku předání díla.

[28] Se stěžovatelkou předestíranými „hypotetickými“ argumenty ohledně toho, že její způsob účtování vede k průběžnému plynutí daňových příjmů do státního rozpočtu, zatímco žalovaným zastávaný způsob by nutil společnosti schraňovat několik let finanční prostředky na zaplacení daně až při konečném předání díla, žalovaný nepovažuje za účelné polemizovat, přičemž odkazuje na vypořádání této argumentace v odst. 42 a 43 napadeného rozsudku.

[29] Na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje žalovaný napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Krajský soud také uvedl, že stěžovatelkou navržené důkazy neprovedl pro nadbytečnost; nejednalo se tedy o důkazy soudem opomenuté. S názorem krajského soudu ohledně zaměření znaleckého posudku na otázky právní (ačkoli měl být zaměřen na odborné otázky skutkové) a selektivnosti provedeného znaleckého zkoumání se žalovaný ztotožňuje.

[30] Žalovaný tedy i nadále považuje své rozhodnutí o odvolání (potažmo napadený rozsudek) za zákonné a věcně správné; domnívá se proto, že kasační stížnost je nedůvodná.

II. c) Znalecký posudek č. 155/03/2021

[31] Podáním ze dne 26. 3. 2021 stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu sdělila, že v mezidobí zadala vypracování znaleckého posudku u znaleckého ústavu Národohospodářská fakulta Vysoké školy ekonomické v Praze; výsledný znalecký posudek č. 155/03/2021 (dále jen „posudek NF VŠE“) k tomuto podání přiložila. Podle stěžovatelky z posudku vyplývá, že při absenci ustanovení, které by v rámci českých účetních předpisů upravovalo účtování a vykazování výnosů u dlouhodobých zakázek, je nutné respektovat obecně uznávané postupy v podobě standardů IFRS 15 a IAS 11.

II. d) Vyjádření žalovaného ze dne 29. 4. 2021

[32] V reakci na posudek NF VŠE žalovaný doplnil své předchozí vyjádření ke kasační stížnosti. Posudek podle něj opomíjí právní úpravu smluv o dílo obsaženou v občanském

zákoníku, přestože posouzení smluvních ujednání (tj. předání a převzetí díla s vlivem na převod vlastnických práv a přechod rizika vzniku škody) je podle žalovaného i krajského soudu v této věci stěžejní. Žalovaný nesouhlasí ani s tezí o absenci české právní úpravy účtování a vykazování výnosů u dlouhodobých zakázek; má za to, že všechny nezbytné postupy jsou českou legislativou upraveny, a to zejména účtování o nedokončené výrobě, ocenění zásob vlastní výroby, okamžik uskutečnění účetního případu a věcná a časová souvislost nákladů a výnosů. Stěžovatelka je ostatně povinna vést účetnictví v souladu s českou účetní legislativou (předně tedy se zákonem o účetnictví a souvisejícími právními předpisy), a proto závěry obsažené v posudku, vystavené na výkladu mezinárodních účetních standardů IFRS 15 a IAS 11, nemají při hledání odpovědi na otázku vzniku výnosu při realizaci stavebních zakázek žádnou relevanci. Krom toho žalovaný poukazuje na čl. 6 bod 6 posudku NF VŠE a cituje z něj: „Pro správné rozhodnutí o tom, zda je možné výnosy vykazovat průběžně, tj. zda kontrola (ovládání) aktiva přešla na zákazníka, je nutný úsudek nad smluvními podmínkami a dalšími okolnostmi, které zakázku doprovázejí.“ K tomu podotýká, že i přes obsah citovaného textu posudek NF VŠE zcela opomíjí právní úpravu smluv o dílo a konkrétní smluvní ujednání mezi stěžovatelkou a jejími zákazníky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[33] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[34] Kasační stížnost je důvodná.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil přezkoumatelnost napadeného rozsudku; případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí je ostatně vadou, ke které je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlídnout i bez návrhu. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je objektivně možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[36] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 285/2020 č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné či z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94; ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62 a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[37] Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek v obecné rovině naplňuje kritéria přezkoumatelnosti. Jeho výrok je souladný s odůvodněním, jež je přehledně a logicky strukturováno a náležitě reflektuje jak zjištěný skutkový stav, tak účastníky uplatněnou argumentaci.

[38] Pokud jde o spornou právní otázku, jejíž zodpovězení je určující pro výsledný závěr o důvodnosti kasační stížnosti, spočívá tato podle Nejvyššího správního soudu v tom, zda směla

stěžovatelka v mezích zákona o účetnictví a účetní vyhlášky (potažmo také ZDP) účtovat o přijatých průběžných platbách za provedené práce na obou dlouhodobých stavebních zakázkách jako o výnosech i přesto, že tyto zakázky nebyly jako celek v předmětném zdaňovacím období dokončeny a předány objednatelům; od toho totiž odvisí rozřešení, zda postupovala správně, když nezahrnula rozsah prací provedených, vyfakturovaných a objednateli zaplacených v daném zdaňovacím období do zásob nedokončené výroby, což jí bylo především správcem daně a žalovaným vytknuto.

[39] Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné citovat z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 1. 2021, č. j. 30 Af 83/2018 – 227 (rozhodnutí je dostupné na www.nssoud.cz), právní názor, s nímž se v obecné rovině plně ztotožňuje: „*Stavebnictví je skutečně specifický obor a snaha o dodržení (zejména časové) souvislosti mezi dosaženými výnosy a na ně vynaloženými náklady je tu komplikována tím, že se zpravidla jedná o dlouhodobé zakázky, jejichž realizace často překračuje horizont jednoho účetního, resp. zdaňovacího období. K tomu pak přistupuje fakt, že ve stavebnictví se – s ohledem na velkou finanční náročnost realizovaného díla – zpravidla neúčtuje odběrateli celá zakázka naráz až po jejím dokončení, nýbrž se fakturuje po částech, a to obvykle buď po jednotlivých dokončených stavebních objektech (je-li možné dílo na takové objekty rozdělit), nebo po jednotlivých etapách (např. dokončení hrubé stavby, dokončení venkovních úprav apod.). Proto nelze na výstavbu hledět stejně jako na „běžnou“ zakázkovou výrobu – bylo by opravdu nemístně zjednodušující požadovat, aby stavební podnik vyúčtoval a daňově uplatnil veškeré náklady vynaložené na provedení stavby díla až poté, co dílo zcela dokončí a odevzdá objednateli. Zjednodušeně řečeno, stavba není totéž co na míru šitý oblek nebo na zakázku malovaný obraz. Ostatně, i Nejvyšší správní soud uvádí, že „princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných výdajů se zdanitelnými příjmy ... je nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti daňového subjektu a povahou plnění, která poskytuje či přijímá“ (rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77, č. 1307/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt podnikající ve stavebnictví proto musí mít možnost účtovat o nákladech průběžně tak, jak je vynakládá. Pro zajištění časové a věcné souvislosti úplně postačuje požadavek, aby příslušné náklady byly v době, kdy si je daňový subjekt uplatňuje, již součástí fakturace konečnému odběrateli díla a staly se tak součástí zdanitelných výnosů. O takovýchto nákladech není třeba účtovat jako o nedokončené výrobě – tento účetní režim se uplatní pouze u těch vynaložených nákladů, jež dosud nebyly odběrateli vyfakturovány.“ Nejvyšší správní soud pro úplnost poznamenává, že citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně nebyl předmětem kasačního přezkumu.*

[40] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje stěžovatce v tom, že s ohledem na specifickou dlouhodobých stavebních zakázek je třeba umožnit stavebníkovi jakožto daňovému subjektu a účetní jednotce účtovat o platbách přijatých za průběžné plnění takové zakázky jako o výnosech. Lze konstatovat, že oba předestřené způsoby účtování o provedených dílčích pracích a jejich úhradách mají z hlediska zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů své opodstatnění a uplatnitelnost; žádný z nich není bez dalšího v rozporu s relevantní právní úpravou. Správní orgány ani krajský soud svým právním názorem ostatně možnost účtovat takto o výnosech (namísto o nedokončené výrobě) v obecné rovině nezapověděly; toliko ji podmínily zejm. tím, že je nezbytné, aby jednotlivé etapy prací byly kontrahenty příslušné smlouvy o dílo apriorně výslovně pojaty jako samostatná dílčí plnění smlouvy (tj. jako jednotlivé stupně, resp. části, díla), která budou postupně dokončována a předávána ve smyslu § 2606 občanského zákoníku.

[41] Nejvyšší správní soud připouští, že uvedená podmínka má nepopiratelnou bazální logiku. Jednou ze stěžejních zásad účetnictví, výslovně zakotvenou v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, je totiž zásada (a jí odpovídající povinnost účetní jednotky) vedení „účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. Vzhledem k tomu že „předmětem účetnictví“ je (podle § 2 téhož zákona) „stav a pohyb majetku

a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“, budou zpravidla smlouvy, jichž je účetní jednotka účastna, pro správce daně významným pramenem informací o tom, jaký je právní základ konkrétního účetního případu (§ 6 odst. 1 zákona o účetnictví). Je ovšem třeba zdůraznit, že výše zmíněný „právní základ“, ani konkrétní smluvní ujednání, z nichž jej lze extrahovat, nejsou alfou a omegou (a tedy ani limitacemi) pro posouzení, zda zvolený způsob účtování naplňuje zásadu věrného a poctivého zobrazení. To je podle názoru Nejvyššího správního soudu jasně deklarováno dále v § 7 odst. 2 větě třetí zákona o účetnictví, jež stanoví, že „[t]am, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá“ (zvýraznění doplněno NSS). Na stejném principu ostatně stojí daňový řád jakožto obecný procesní předpis pro správu daní, když ve svém § 8 odst. 3 uvádí, že „[s]právce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ Primární význam pro naplňování smyslu a účelu účetnictví tedy má skutečný stav; zákon o účetnictví přitom nikterak nenaznačuje, že by měl být pojem „skutečný stav“ bezesbytku ztotožňován se stavem právním tak, jak jej orgán finanční správy dedukuje ze získané smluvní dokumentace.

[42] S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za zásadní aspekt nyní posuzované věci to, že skutečný stav v zásadě není mezi finanční správou a stěžovatelkou sporný. Stěžovatelka postupně prováděla pro své dva objednatele zejm. zemní práce na dlouhodobých stavebních zakázkách; tyto práce jim periodicky prezentovala ke kontrole a posléze podle odsouhlasených soupisů provedených prací i průběžně fakturovala. Na podkladu popsané periodické fakturace pak přijímala úhrady za přesně vymezené provedené stavební práce. Stěžovatelka rovněž důvodně upozornila na to, že vyfakturované a zaplacené práce již samotným okamžikem jejich provedení představovaly pro objednatele neoddiskutovatelnou ekonomickou hodnotu, neboť umožňovaly další postup prací na stavebních zakázkách a stěžovatelka stěží mohla provedené práce (v případě předčasného ukončení smluvního vztahu s objednatelem) „vzít zpět“ a upotřebit ke zhotovování případné jiné zakázky. Samotná smluvní ujednání o tom, kdy dojde k předání díla jako celku, jsou sice relevantní z hlediska občanskoprávního, ale v žádném případě nevyklučují, aby prizmatem zákona o účetnictví a účetní vyhlášky byla reflektována skutečnost, že práce byly prováděny, kontrolovány, odsouhlasovány, fakturovány i placeny po částech. Tento postup byl ostatně zcela v souladu s příslušnými smluvními ujednáními; jestliže by jediným argumentem pro nesprávnost stěžovatelkou zvoleného způsobu účtování měla být absence výslovného označení smluveného postupu při realizaci stavební zakázky za „postupné provádění“ a „částečné předávání“ díla podle § 2606 občanského zákoníku, považuje Nejvyšší správní soud takovou argumentaci za nemístně formalistickou.

[43] Nejvyšší správní soud pro srovnání odkazuje také na svůj rozsudek ze dne 20. 6. 2012, č. j. 5 Afs 49/2011 – 100, jímž zrušil pro nepřezkoumatelnost jiný rozsudek krajského soudu s tím, že „posouzení skutečného průběhu relevantních plnění (prací a jejich zaplacení), pro správné stanovení daňové povinnosti podle principu *zakotveného* v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bez zohlednění v jejich průběhu v roce 2006, není možné.“ To konstatoval v situaci žalobce, který prováděl pro objednatele stavební práce v průběhu let 2005 a 2006, přičemž v prvním z uvedených roků vystavil objednateli fakturu (a obdržel odpovídající úplatu) i za dílčí práce, které však měly být teprve provedeny (a zakázky dokončeny) až v roce 2006. Tehdejší stěžovatel o těchto fakturách účtoval na účet 384 – Výnosy příštích období do výnosů roku 2006, přičemž se následně v řízení před správními soudy bránil postupu orgánů finanční správy, jež přesunuly výnosy z těchto faktur již do roku 2005 (aniž tedy v tomto roce byly fakturované práce skutečně provedeny, resp. dokončeny). Je zjevné, že i v tomto případě Nejvyšší správní soud zohlednil prioritu skutečného průběhu plnění (prací a jejich zaplacení) před stavem formálně-právním.

[44] Okrajově se ke způsobu účtování rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017 – 42, v němž uvedl že „[n]ení-li stavební činnost odměňována měsíčně na bázi skutečně provedených výkonů, nýbrž až po dokončení jednotlivých objektů, lze výnosy z rozestavěných objektů zachytit v účetnictví formou zásob nedokončené výroby“. V nyní posuzované věci naopak stěžovatelkou prováděná stavební činnost byla odměňována měsíčně na bázi skutečně provedených výkonů, a tedy *a contrario* nebylo na místě, aby o výnosech účtovala jako o zásobách nedokončené výroby.

[45] Obdobně lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 – 97. Jakkoli zde Nejvyšší správní soud rozhodoval na základě poněkud odlišného skutkového stavu, lze pro nynější věc aplikovat právní názor, že „[v]ýnosy představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přitom se účtuje již o samotném nároku (např. vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok nakonec uspokojen (kol. autorů. Účetnictví podnikatelů 2008. ASPI, Praha 2008, s. 450). Okamžikem dodání byl totiž splněn jeden ze závazků stěžovatelky z uzavřené smlouvy, tj. závazek dodat výrobek. S ním je spojena realizace hlavní ekonomické podstaty celé transakce, tedy dodání laminovacího stroje společnosti KOMFI-SLOVAKIA, která ho od tohoto okamžiku mohla začít užívat k tvorbě dalších ekonomických hodnot. Tomu nebránila ani sjednaná výhrada vlastnického práva. Následný převod vlastnického práva již jen po právní stránce uzavírá celou obchodní transakci a představuje splnění druhého ze závazků stěžovatelky plynoucího ze smlouvy. (...) Tímto okamžikem (dodáním laminovacího stroje) tedy stěžovatelka realizovala svůj výnos, neboť jí vzniklo právo na zaplacení kupní ceny. O výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 odst. 1 in fine zákona o účetnictví). Sjednání splatnosti kupní ceny ve splátkách tak nemá žádný vliv na povinnost stěžovatelky účtovat o dodání laminovacího stroje do výnosů účetního období roku 2004.“ Nejvyšší správní soud podotýká, že i v nyní posuzované věci postupovala stěžovatelka tak, že plnila dílčí povinnosti dle uzavřených smluv o dílo. Měsíčně dávala k odsouhlasení soupisy provedených prací a následně fakturovala objednatelům tyto práce, jejichž provedení pro ně představovalo bezprostřední ekonomický užitek (zhodnocení pozemku, resp. staveniště, v souladu s realizovaným stavebním záměrem); stěžovatelce také v důsledku realizovaných dílčích plnění vznikalo právo na zaplacení odpovídající části ceny díla. Konečně lze konstatovat, že stejně jako výhrada vlastnictví ve výše citované věci nebránila tomu, aby dodavatel účtoval o účetním případě jako o výnosu, nebránila ani v nyní posuzované věci stěžovatelce v tomtéž postupu skutečnost, že formálně (dle smluvních ujednání) měla být díla objednatelům předána jako celek.

[46] Z výstupů rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu lze konečně poukázat i na rozsudek ze dne 27. 4. 2006, č. j. 6 Afs 16/2004 – 117. Soud se zde zabýval otázkou, „zda výnosy ve výši 10 653 261 Kč za provedené práce na stavbě rehabilitačního střediska společnosti M. stěžovatelem realizované na podkladě smlouvy o dílo, se vztahují k účetnímu a zdaňovacímu období roku 1997, jak z podkladů shromážděných v průběhu řízení dovodil správce daně a následně i žalovaný, či zda měly být tyto výnosy a korespondující náklady vztaheny až ke zdaňovacímu období roku 2000, jak opakovaně stěžovatel namítal poukazem na skutečnost, že právě v tomto roce byl smluvní vztah mezi účastníky předmětné smlouvy ukončen pro nedostatek financí objednatele na kompletní dokončení díla.“ Dospěl přitom k závěru, že „rozhodné není smluvní ujednání, ale zjištění, kdy zkolaudované dílo bylo, byť s nedodělkou jeho užívání nebránícími, zhotovitelem odevzdáno objednateli a objednatelem bez námitek převzato. Důkazem, že se tak stalo, je kolaudační řízení, završené vydáním kolaudačního rozhodnutí.“ Doplnil pak, že „pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. (...) Pokud § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. stanoví, že základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, nutno vyjít z toho, že náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž věcně a časově souvisí.“ Je třeba poznamenat, že výše uvedené rozhodnutí nelze přehnaně zobecňovat, zejména je nelze vykládat tak, že kolaudace by měla být obecně či pravidelně důkazem dokončení díla

či určité části nebo etapy díla pro účely účetní. Nemusí tomu tak velmi často být, například proto, že součástí díla často bývá dodání zařizovacích předmětů a jiného vybavení do již zkolaudovaného díla, jejichž instalace již není předmětem veřejnoprávního schvalování staveb k užívání, nebo proto, že součástí díla jsou i práce (například terénní úpravy), jež samy nemusí kolaudaci podléhat. Stejně tak může mezi dodavatelem a odběratelem panovat finančně významný spor o kolaudačně irelevantní aspekty samotné již zkolaudované stavby (například o barvu či design obkladů nebo nátěrů či malby). Nicméně – tak jako tomu bylo v odkazované věci – kolaudace může být za určitých okolností signálem dokončení určití ucelené etapy díla. Ačkoli tedy v odkazované věci dílo nebylo dokončeno v plném rozsahu předmětu uzavřené smlouvy o dílo, výnosy měl zhotovitel účtovat do období, kdy zhotovil relevantní část díla, nehledě na to, že předmět smlouvy o dílo jako celek nebyl mezi smluvními stranami nikdy naplněn. Tentýž přístup je tudíž dle názoru Nejvyššího správního soudu třeba aplikovat i v nyní posuzované věci; nehledě na budoucí kompletní předání předmětů obou smluv o dílo stěžovatelka v předmětném zdaňovacím období (fakticky) předala nesporně vymezené části předmětu díla, tyto byly objednateli zkontrolovány a soupisy prací byly jimi odsouhlaseny (což je signálem zásadní spokojenosti odběratele s takto odevzdanou částí díla, a tedy i signálem, že pravděpodobnost dodatečných závazků dodavatele vůči odběrateli vztahujících se k této části díla je spíše menší – toto je pro účely účetní významný parametr), následovala fakturace ze strany stěžovatelky a úhrady faktur ze strany objednatelů. Nejvyšší správní soud tudíž přisvědčuje stěžovateli, že o úhradě vystavených faktur účtovala správně jako o výnosech zdaňovacího (účetního) období roku 2014.

[47] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se stěžovatelčinou námitkou, že krajský soud pochybil v posouzení právní otázky správnosti stěžovatelkou aplikovaného způsobu účtování o nedokončených stavebních zakázkách. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy stěžovatelka uplatnila důvodně.

[48] Ve světle výše zaujatého právního názoru Nejvyššího správního soudu bylo provedení důkazu stěžovatelkou předkládaným znaleckým posudkem nadbytečné.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil. Vzhledem k tomu, že krajským soudem nesprávně posouzená právní otázka byla předtím žalovaným posouzena totožně, nezbylo než současně zrušit také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 1 věta první před středníkem ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.] a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (přiměřeně dle § 78 odst. 4 téhož zákona). Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.], že způsob účtování stěžovatelky o obou předmětných stavebních zakázkách byl ve svém základu správný.

[50] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. „[z]ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, zastavení řízení, o postoupení věci nebo způsobem podle odstavce 2, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.“ Nejvyšší správní soud proto rozhodoval nejen o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, ale i o nákladech řízení o žalobě.

[51] Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě procesně úspěšná, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů těchto řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[52] Stěžovatelčiny náklady řízení o kasační stížnosti a o žalobě se pojí předně s advokátním zastoupením. Sestávají tedy z odměny advokáta dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), za úkony převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé (sepis žaloby, kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti) a účasti zástupce při jednání krajského soudu (v délce necelých dvou hodin), tedy celkem 5 úkonů po 3100 Kč, dále ze dvou úkonů dle § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu po 1550 Kč za sepis návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby a návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, tj. celkem na odměně za zastupování 5 x 3100 Kč a 2 x 1550 Kč. K tomu náleží paušální náhrada hotových výdajů advokáta (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) ve výši 300 Kč za úkon právní služby (tedy 7 x 300 Kč); v součtu 20 700 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, zvyšují se náklady zastoupení o částku odpovídající této dani (srov. § 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 4347 Kč. Další náklady stěžovatelky tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3 000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby, 5 000 Kč za kasační stížnost a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Celkem tedy stěžovatelce náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě ve výši 35 047 Kč. Nejvyšší správní soud výrokem III. tohoto rozhodnutí uložil žalovanému nahradit stěžovatelce takto vyčíslené náklady řízení k rukám jejího zástupce, a sice do 30 dní 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 16. prosince 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu