

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Z. V.,** zast. Mgr. Blankou Doležalovou, advokátkou se sídlem v Praze, Náměstí gen. Kutlvašra 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze,** se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2004, č. j 11 Ca 226/2003 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 19. 2. 2004, č. j. 11 Ca 226/2003 - 34, zamítl Městský soud v Praze žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) ze dne 16. 5. 2003, č. j. 4610/03 - 130, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Brodě (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 15. 10. 2002, č. j. 31111/02/035970/3693, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 172 500 Kč.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil otázku, zda a kdy došlo k zdanitelnému plnění, nesprávně

aplikoval a vyložil příslušná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o dani z přidané hodnoty. Právní závěr soudu o tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, je nesprávný.

Stěžovatel vytýká Městskému soudu v Praze nesprávnou aplikaci ustanovení § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 9, § 10 a § 12 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, kdy Městský soud v Praze došel k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Přičemž tento závěr učinil za použití § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a proto měl stěžovatel postupovat dle ustanovení § 10 a § 12 zákona o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel považuje výše uvedený závěr soudu za nesprávný.

Městský soud v Praze zdůvodnil své rozhodnutí i odkazem na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s tím, že pro stanovení skutečnosti rozhodné pro vybrání daně je určitý skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Toto ustanovení není možné na daný případ žalobce aplikovat, neboť žalobce neučinil žádný zastřený právní úkon a právní i faktický stav věci je v souladu. Stěžovatelovo dílo nebylo předáno ani zaplaceno a předání díla není možné dovodit z žádné jiné skutečnosti či úkonu.

Žalovaný a následně i soud při posuzování otázky uskutečnění zdanitelného plnění nesprávně aplikovali i ustanovení § 9 a § 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle ustanovení § 10 vzniká povinnost uplatnit daň dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Dle ustanovení § 9 se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné u smlouvy o dílo zaplacením nebo převzetím a předáním díla, a to tím dnem, který nastane dříve. Za uskutečnění zdanitelného plnění lze tedy podle dikce zákona považovat jen okamžik zaplacení nebo okamžik předání a převzetí. Ani k zaplacení, ani k předání díla však nikdy v daném případě nedošlo. Stěžovatel trvá na tom, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo, a to i z toho důvodu, že nebyly splněny zákonné podmínky, za nichž lze zdanitelné plnění považovat za uskutečněné.

Stěžovatel prováděl dílo dle smlouvy o dílo uzavřené podle obchodního zákoníku. Smlouva o dílo č. 1/98/S uzavřená mezi stěžovatelem a obchodní společností S., s. r. o. ve svém článku č. 6 výslovně stanovuje, že předání díla se uskuteční okamžikem sepsání protokolu, který bude potvrzen oběmi smluvními stranami. S ohledem na to, že k sepsání předávacího protokolu nedošlo, nedošlo ani k předání a převzetí díla a nelze tedy aplikovat ustanovení § 9 a § 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud smlouva stanoví, že k předání a převzetí je třeba sepsání protokolu, je třeba toto respektovat a pokud předávací protokol není sepsán, nelze dílo považovat za předané a převzaté, a to dle názoru stěžovatele ani pro účely daňového řízení.

I v případě, že by smlouva neupravovala otázku předání a převzetí díla podpisem předávacího protokolu, bylo by možné dovodit okamžik předání a převzetí díla z ustanovení obchodního zákoníku, který stanoví, že dílo je provedeno ukončením a předáním předmětu díla, případně provedením dohodnutých zkoušek. Ani k těmto skutečnostem, se kterými obchodní zákoník, bez ohledu na smluvní ujednání, spojuje okamžik provedení díla ovšem nikdy nedošlo.

Z výše uvedeného vyplývá, že dílo nebylo nikdy předáno, převzato ani zaplaceno. Nebyla tedy naplněna podmínka pro uskutečnění zdanitelného plnění a tím nebyla splněna

podmínka pro vznik povinnosti vystavit daňový doklad a uplatnit daň z přidané hodnoty a uvést ji do daňového přiznání.

Stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek a vrátit věc k dalšímu projednání.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 30. 4. 2004. Dle názoru žalovaného je napadené rozhodnutí v souladu se zákonem, stižní body považuje žalovaný za neopodstatněné. Žalovaný uvádí, že na základě smlouvy o dílo č. 1/98/S prováděl stěžovatel stavební práce na stavbě obytného objektu „P“ a „F. C.“ pro odběratele S., s. r. o. Datum dokončení stavebních prací bylo stanoveno na 20. 12. 1998 v celkové ceně 4 988 670 Kč. Stěžovatel vystavoval dílčí faktury za provedené a předané práce a odváděl příslušnou daň z přidané hodnoty. Stěžovatel taktéž vystavil k výše uvedené smlouvě zálohové faktury v celkové částce 3 850 000 Kč. Poskytnuté zálohy měly být vyúčtovány v konečné faktuře. K předání zbývající části díla a vystavení konečné faktury však nedošlo. Dne 10. 12. 1998 byl stěžovateli zamezen přístup na stavbu. Odběratel stavební dílo fakticky převzal ve stavu, v jakém se nacházelo v době ukončení spolupráce smluvních stran. Bylo povinností stěžovatele vystavit dle § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty daňový doklad, podle § 10 odst. 1, 3 uplatnit daň na výstupu dnem uskutečnění zdanitelného plnění a zároveň ji uvést do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Stěžovatel tak neučinil a proto správce daně I. stupně dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 172 500 Kč dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 10. 2002. (základ daně byl stanoven z nezúčtovaných zálohových faktur).

Správce daně I. stupně zjistil, že stavebním odborem Obvodního úřadu Praha 3 byla vydána kolaudační rozhodnutí, kterými bylo povoleno výše uvedené objekty užívat. Předmět smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a obchodní společností S., s. r. o. byl splněn. Podle ustanovení § 4 je stěžovatel osobou podléhající dani. Podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné u smlouvy o dílo zaplacením nebo převzetím a předáním díla nebo jeho části, a to tím dnem, který nastane dříve. Podle názoru žalovaného je den, kdy stěžovatel fakticky činnost na stavbě objektu „P.“ a „F. c.“ ukončil, dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Žalovaný s ohledem na shora uvedené navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen městskému soudu, bylo zjištěno, že správce daně I. stupně na základě výsledků provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil (dodatečný platební výměr č. j. 31111/02/035970/3693 ze dne 15. 10. 2002) stěžovateli daň z přidané hodnoty ve výši 172 500 Kč za zdaňovací období prosinec 1998. Z výsledků provedené daňové kontroly vyplynulo, že stěžovatel prováděl na základě smlouvy o dílo ze dne 9. 9. 1998 stavební práce na stavbě obytného objektu „P.“ a „F. c.“ pro odběratele obchodní společnost S., s. r. o. Datum dokončení stavebních prací bylo stanoveno na 20. 12. 1998, celková dohodnutá cena stavebních prací 4 988 670 Kč. Stěžovatel na základě faktury č. 72 ze dne 5. 10. 1998 předal objednateli stavební práce v hodnotě základu daně 824 400 Kč a odvedl daň ve výši 41 220 Kč. V listopadu 1998 vystavil stěžovatel zálohové faktury č. 81 za předané stavební práce v hodnotě základu daně 641 000 Kč a odvedl daň ve výši 32 050 Kč. Dále stěžovatel vystavil ke zhotovovanému dílu zálohové faktury č. j 74, 76, 77, 83, 88, 89 a 96 v celkové hodnotě 3 850 000 Kč. Zálohy měl stěžovatel vyúčtovat v konečné faktuře. K předání zbývající části stavby protokolárně nedošlo. Při ústním jednání dne 30. 10. 2001 stěžovatel sdělil správci daně I. stupně, že stavební práce podle uvedené smlouvy byly provedeny asi z 90 %. Dne 10. 12. 1998 byl stěžovateli zamezen přístup na stavbu. Správce

daně I. stupně dále zjistil, že dne 13. 10. 1998 vydal stavební odbor Obvodního úřadu pro Prahu 3 kolaudační rozhodnutí č. j. 34403/98/OS/3441/Kot a dále dne 21. 10. 1998 kolaudační rozhodnutí č. j. OS/3800/98/Kot, kterým povolil stavebníkovi - společnosti I. R. r. o. užívání obytného celku P., objektu P2 - administrativní objekt a P3 - bytový objekt a dále povolil užívání polyfunkčního objektu D a F. Výše uvedená kolaudační rozhodnutí nabyla právní moci dne 22. 10. 1998. Správce daně I. stupně dospěl na základě provedené kontroly k závěru, že objednatel stavební dílo převzal ve stavu, v jakém se nacházelo v době ukončení spolupráce smluvních stran. Dle správce daně I. stupně stěžovateli vznikla povinnost vystavit za provedené práce dle ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH daňový doklad a ve smyslu ustanovení § 10 citovaného zákona povinnost uplatnit daň na výstupu dnem uskutečnění zdanitelného plnění a zároveň ji uvést do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Správce daně I. stupně vydal dne 15. 10. 2002 dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli doměřil daň ve výši 172 500 Kč. Dodatečný platební výměr napadl stěžovatel odvoláním. O dovolání rozhodl žalovaný dne 16. 5. 2003 tak, že jej zamítl (rozhodnutí č. j. 4610/03-130).

Proti rozhodnutí žalovaného pak stěžovatel dne 16. 7. 2003 podal žalobu, ve které stěžovatel namítal, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu v zákoně o dani z přidané hodnoty a žalovaný taktéž postupoval v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatel uvedl, že do dne zahájení soudního jednání nedošlo k předání a převzetí díla, ani k sepsání předávacího protokolu, ani k zaplacení ceny za dílo. Dle stěžovatele tak nenastala žádná skutečnost vyjmenovaná v ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ztotožnil se se závěry žalovaného a žalobu rozsudkem zamítl.

Proti rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze v mezích stěžovatelem uplatněných námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se opírá o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky – aplikace ustanovení § 9 a § 10 zákona o dani z přidané hodnoty, když dle mínění stěžovatele nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť dílo nebylo zaplaceno ani předáno.

Jádrem projednávané kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s právním posouzením finančních orgánů a soudu, kteří za použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků došli k závěru, že dílo bylo převzato.

Dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném v rozhodném období se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo nebo jeho dílčí části zaplacením nebo převzetím a předáním díla, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nedojde-li k zaplacení ani k předání nebo převzetí díla, nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a daň se neuplatňuje.

Dle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném v rozhodném období vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud zákon nestanoví jinak.

Dle odstavce třetího citovaného zákonného ustanovení je plátce povinen uvést daň na výstupu do daňového přiznání a zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že v předmětném sporu uzavřel stěžovatel s objednatelem smlouvu o dílo, prostřednictvím které se zavázal provést v dohodnutém termínu stavební práce na stavbě obytného objektu „P.“ a „F. c.“ pro objednatele obchodní společnost S., s. r. o.. Datum dokončení stavebních prací bylo stanoveno na 20. 12. 1998. V čl. č. 6 smlouvy se smluvní strany dohodly, že po ukončení prací bude sepsán protokol, z něhož bude patrný stav dodávky v okamžiku předání díla a který bude potvrzen oběma smluvními stranami. Stěžovatel vystavil ke zhotovovanému dílo zálohové faktury č. j 74, 76, 77, 83, 88, 89 a 96 v celkové hodnotě 3 850 000 Kč. Zálohy měl stěžovatel vyúčtovat v konečné faktuře. K předání zbývající části stavby nedošlo. Dne 10. 12. 1998 byl stěžovateli zamezen přístup na stavbu. Tímto dnem byla ukončena spolupráce smluvních stran bez toho, aniž by smluvní strany sepsaly o převzetí díla protokol, tak, jak si smluvně dohodly. Při ústním jednání dne 30. 10. 2001 stěžovatel sdělil správci daně I. stupně, že stavební práce podle uvedené smlouvy byly provedeny asi z 90 %.

Z průběhu daňové kontroly vyplynulo, že objednatel stěžovatele předal stavební dílo investorovi stavby a tento požádal o zahájení kolaudačního řízení. Následně stavební odbor Obvodního úřadu Praha 3 vydal kolaudační rozhodnutí, kterými bylo povoleno výše uvedené objekty užívat. Správce daně I. stupně taktéž uskutečnil v předmětném stavebním objektu dne 22. 5. 2002 místní šetření. Bylo zjištěno, že jednotlivé budovy stavebního objektu jsou dokončeny a jejich okolí je upraveno. Z výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru, jež učinil správce daně I. stupně, a to, že stavební objekt byl předán a zdanitelné plnění ze smlouvy o dílo se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty uskutečnilo převzetím a předáním díla a to dnem, kdy stěžovatel fakticky činnost na stavbě objektu „P.“ a „F. c.“ ukončil. Za situace, kdy stavební objekt byl zkolaudován a užíván, když nezbytným předpokladem užívání a vydání kolaudačního

rozhodnutí je předchozí předání díla uživateli stavby, pak správce daně I. stupně i žalovaný v souladu se zákonem shledali naplnění podmínek pro uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Pokud formálně právní stav byl od stavu skutkového odlišný, neboť smluvní strany dílo protokolárně nepředali, bylo taktéž na místě aplikovat ustanovení 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

S ohledem na shora uvedené tak nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit námitce stěžovatele, že aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je v rozporu se zákonem. S tvrzením stěžovatele, že citované ustanovení není možné použít na případ stěžovatele, neboť stěžovatel neučinil žádný zastřený právní úkon a právní faktický stav věci je v souladu, nelze souhlasit. Jak již bylo výše uvedeno, faktický stav je v daném případě odlišný od stavu formálně právního. Z předání stavebního díla objednatelem investorovi, jež je ve spise doloženo kolaudačními rozhodnutími, a dále ze skutečnosti , že dílo bylo v souladu s těmito rozhodnutími užíváno, pak nepochybně vyplývá, že dílo musel stěžovatel objednateli předat. Pokud objednatel se stěžovatelem nesepsali smluvně dohodnutý protokol o předání a převzetí díla, jde o porušení toliko smluvního ujednání, nemající vliv na uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v daném případě faktickému předání a převzetí díla, a tato skutečnost není způsobilá ovlivnit vznik daňové povinnosti dle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o DPH. Z dikce ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní je patrné, že správce daně je oprávněn použít tohoto ustanovení i tehdy, pokud je stavem formálně právním zastírána jiná skutečnost. Touto skutečností je v předmětné věci předání díla.

Pokud by správce daně akceptoval formálně právní stav, kdy stěžovatel stejně tak i objednatel díla zůstali nečinní ve vztahu k ukončení obchodního závazku založeného výše uvedenou smlouvou o dílo, a nesepsali ohledně převzetí díla protokol o předání a převzetí, případně neukončili spolupráci jiným zákonem stanoveným způsobem, přestože v daňovém řízení vyšlo najevo, že k převzetí díla investorem stavby od objednatele došlo, postupoval by v rozporu s výše uvedeným ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu a akceptoval by tak nežádoucí stav, kdy skutečný stav (dílo je dokončeno a užíváno v souladu s kolaudačními rozhodnutími) je zastřen stavem formálně právním (ohledně převzetí a předání díla není sepsán protokol o předání a převzetí).

Nejvyšší správní soud taktéž nepřisvědčil námitce stěžovatele ohledně nesprávné aplikace ustanovení § 9, 10 zákona o DPH. Názor stěžovatele, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo, Nejvyšší správní soud nesdílí. Jak již bylo výše uvedeného z výsledků daňového řízení jednoznačně vyplynulo, že k předání a převzetí díla došlo i bez toho, aniž by smluvní strany sepsaly dohodnutý protokol o předání a převzetí díla. Zdanitelné plnění se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty uskuteční dnem převzetí a předání díla, případně jeho dílčí části nebo dnem jeho zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve. Jak je patrno ze zákonného znění, neváže zákon o dani z přidané hodnoty uskutečnění zdanitelného plnění na žádné jiné podmínky, nepodmiňuje uskutečnění zdanitelného plnění sepsáním protokolu o předání a převzetí případně bezvadností díla, či splněním jiným podmínek, jež jsou charakteristické pro úpravu práva soukromého. Odkaz stěžovatele na úpravu obchodního zákoníku z důvodů výše uvedených neobstojí.

Vznik daňové povinnosti, jež upravuje ustanovení § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, není závislý na vůli daňového subjektu a daňová povinnost tak vzniká v momentu uskutečnění zdanitelného plnění. V opačném případě, jak Městský soud správně zmínil v odůvodnění rozsudku, by v praxi mohly nastat situace, že by žádná ze smluvních stran

neměla zájem na formálním předání a převzetí díla podpisem předávacího protokolu a k uskutečnění zdanitelného plnění by tak nemuselo dojít nikdy.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění stižního důvodu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly městským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 29. dubna 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu