

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: **P. P. P. spol. s r. o.**, zast. JUDr. Václavem Hlavínem, advokátem se sídlem v Praze, Na Bateriích 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2004, č. j. 10 Ca 123/2003 – 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 30. 6. 2004, č. j. 10 Ca 123/2003 - 50 zamítl Městský soud v Praze žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 8. 4. 2003, č. j. FŘ-8827/12/02, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 7 ze dne 27. 3. 2002 pod č. j. 32901/02/007914/7300 (dále jen „správce daně“), jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 1 527 050 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 377 349 Kč za rok 1999.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

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

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v žalobě namítal zejména nesprávné posouzení otázky okamžiku předání a převzetí předmětu plnění žalovaným. Žalovaný s odkazem na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) uvedl, že stěžovatel umožnil objednateli společnosti P., s. r. o. užívat zkolaudovanou stavbu, došlo k jejímu faktickému předání bez písemného předacího protokolu.

Své rozhodnutí správce daně a žalovaný též odůvodnili tím, že objednatel díla daňový doklad č. 2099 akceptoval a fakturu přijal. Stěžovatel však namítal, že předmětný doklad byl stěžovateli neproplacený vrácen. Své tvrzení pak doložil dopisem ze dne 12. 11. 1999 zástupce společnosti objednatele Mgr. M. B., s nímž byl stěžovateli předán rovněž expertizní posudek, kterými byly stěžovateli vytýkány vady díla. Vrácený doklad proto stěžovatel neprodleně stornoval. Dne 18. 4. 2001 pak byl na objednatele prohlášen konkurz. Pod stejným číslem byl tento doklad stěžovatelem stornován, a to vnitřním účetním dokladem nikoli dobropisem. S ohledem na tuto skutečnost tak neměl objednatel díla příslušnou fakturu do své účetní evidence zařadit, neboť tuto fakturu nepřijal a stěžovateli vrátil.

Stěžovatel pak dále odmítl závěr žalovaného, který tvrdil, že v zájmu zjištění všech rozhodujících skutečností provedl správce daně šetření u společnosti D. C., a. s. Při tomto šetření byla zjištěna skutečnost, že dne 12. 11. 1999 vystavila společnost P., s. r. o. fakturu č. 605/99, kde je mj. uvedeno slovní spojení „dle vyúčtování P. P.“. Žalovaný z toho dovozuje, že je zřejmé, že na základě vyúčtování stěžovatele vystavila společnost P., s. r. o. fakturu, kterou zmíněné náklady přeúčtovala. Uvádí dále, že ani v předávacím protokole ze dne 15. 11. 1999, který byl písemně potvrzen společností D. C., a. s. se neuvádí, že faktura byla vrácena. Stěžovatel však uvedl, že žalovaným zmiňovaný postup společnosti P., s. r. o. nemůže sloužit jako důkaz toho, že společnost P., s. r. o. stěžovateli fakturu nevrátila.

V neposlední řadě pak stěžovatel namítal, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu příslušných ustanovení platného právního řádu.

Stěžovatel rovněž uvedl, že v daném případě nedošlo k předání a převzetí díla ani k zaplacení ceny díla. Vzhledem k tomu, že nedošlo k předání a převzetí díla a nebyly tedy splněny zákonné podmínky pro vystavení daňového dokladu žalobcem. V případě smlouvy o dílo se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zák. č. 588/1992 Sb., (dále jen „zákon o DPH“) zdanitelné plnění považuje za uskutečněné zaplacením nebo převzetím a předáním díla a to tím dnem, který nastane dříve. V daném případě nemohlo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění a stěžovatel tak nemohl proúčtovat vystavený doklad do účetní evidence. Protože bylo na základě smluvního ujednání ukončení předávacího řízení podmíněno podpisem protokolu o předání, nebylo možno bez tohoto protokolu pokládat předání a převzetí díla za uskutečněné, když posouzení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění záviselo právě na obsahu smluvního ujednání.

S žalobními námitkami se Městský soud vypořádal v odůvodnění rozsudku takto:

Soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nelze přihlédnout k argumentům stěžovatele uplatněným až při jednání soudu, pokud vytýká, že žalovaný za účetní doklad považuje listinu, která takovým dokladem není a je pouhou fotokopií, a že správce daně instruoval stěžovatele, že v případě faktury č. 2099 nejde o účetní ani daňový doklad – tvrzení o obsahu takové konzultace pak stěžovatel ani neprokázal. Stěžovatel má však za to, že není třeba prokazovat jakoukoliv konzultaci se správcem daně, když je i bez existence této konzultace naprosto zjevné, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu příslušných ustanovení

platného právního řádu. Tuto skutečnost stěžovatel tvrdil přímo v žalobě. Dle přesvědčení stěžovatele však ani nelze dělit doklady na daňové a účetní. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně nalezl v účetnictví společnosti P., s. r. o. pouhou fotokopii dokladu č. 2099. Tato skutečnost tak rovněž potvrzuje, že doklad č. 2099 byl stěžovateli vrácen.

Pokud jde o námitku stěžovatele, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a proto nemohl být vystavený doklad do účetní evidence proúčtován, soud uvedl, že předmětem přezkoumání napadeného rozhodnutí není rozhodnutí v oblasti DPH. Přezkum zákonnosti proto musí respektovat principy právní úpravy daně z příjmů, které se liší od právní úpravy DPH. Odkaz na ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH není dle soudu relevantní. S tímto stěžovatel nesouhlasí. V současné době u Městského soudu v Praze je pod č. j. 9 Ca 143/2003 projednávána žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ-8828/13/02 ze dne 26. 3. 2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1999, kterým žalovaný stěžovateli doměřil daň ve výši 2 608 626 Kč. Dle stěžovatele je nepochybné, že městský soud k námitkám ohledně neuskutečnění zdanitelného plnění přihlédne. Dle stěžovatele by tak došlo k paradoxní situaci, kdy na základě naprosto totožného skutkového stavu budou vydána dvě zcela odlišná rozhodnutí.

Soud dále shledal, že k předání díla došlo nejpozději v listopadu 1999, neboť dílo bylo záhy po kolaudaci užíváno. S ohledem na toto své tvrzení pak poněkud nepochopitelně konstatuje, že není proto důvodu dodatečně zpochybňovat vystavení faktury č. 2099. Uvádí, že stěžovateli se nepodařilo prokázat, že společnost P., s. r. o. mu tuto fakturu skutečně vrátila s tím, že by i ona považovala dodatečně tuto fakturu za pouhý nezávazný návrh, zvláště když je nepochybné, že na základě toho došlo dne 12. 11. 1999 ze strany společnosti P., s. r. o. k přefakturování nákladů na stavbu divadla M. společnosti D. C., a. s., a to podle vyúčtování stěžovatele. Soud dále odmítl akceptovat dopis paní Mgr. B. za důkaz o vrácení faktury. Konstatoval rovněž, že stěžovatel neprokázal doručení storna faktury a uvedl, že tvrzení stěžovatele je nevěrohodné s ohledem na datum storna. Stěžovatel konstatuje, že soud nepřihlédl k jeho tvrzení o tom, že faktura č. 20 99 byla pouze návrhem konečného vyúčtování. Teprve v případě, že by firma P., s. r. o. cenu akceptovala, došlo by k protokolárnímu předání a převzetí díla a následně by byl vystaven daňový doklad. Tento závěr je potvrzen rovněž tím, že smluvní strany svými podpisy na této listině stvrdily, že souhlasí s tím, že ke zdanitelnému plnění dojde až podpisem předávacího protokolu. K závěrům soudu o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele s ohledem na datum storna stěžovatel uvádí, že bylo označeno datem shodným s vystavením faktury pro bezproblémovou identifikaci. Soud se zabýval doručováním storna a pominul základní otázku, kterou je posouzení, zda je či není listina č. 2099 daňovým dokladem.

Závěrem pak soud uvedl, že žalovaný správně aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 zákona daňového řádu, podle něhož 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. Stěžovatel ani s tímto závěrem nesouhlasí.

Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že u Městského soudu v Praze probíhá v současné době na základě návrhu věřitele T. plus spol s. r. o., IČO: xx, práv. zast. advokátem JUDr. Z. S., řízení o prohlášení konkursu na majetek dlužníka, tj. stěžovatele. Toto řízení probíhá pod sp. zn. 91 K 41/2003 (Poznámka Nejvyššího správního soudu: Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2004, č. j. 91 K 41/2003 – 54, které

nabylo právní moci dne 12. 11. 2004, byl návrh zamítnut.). Vzhledem k uvedené skutečnosti je tedy zjevné, že by právní následky napadeného rozsudku znamenaly pro stěžovatele nenahraditelnou újmu a vedly by nezvratně k prohlášení konkursu na jeho majetek. Žalobce proto navrhuje, aby byl soudem podané kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

Z výše uvedených důvodů pak stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil podle § 110 s. ř. s. z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 10. 2004, když odkázal na své stanovisko ke sporu zdejšího soudu vedeného pod č. j. 10 Ca 123/2005, kde se již podrobně k projednávané věci vyjádřil.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že v období září 2001 - únor 2002 byla správcem daně u stěžovatele provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel jako zhotovitel uzavřel se společností P., s. r. o. dne 3. 7. 1998 smlouvu o dílo, podle které se stěžovatel zavázal provést pro objednatele stavební a bourací práce na přestavbě haly č. 10 areálu Pražské tržnice na divadlo M. Podle dodatku k uvedené smlouvě, sjednaném 27. 10. 1998, mělo být dílo splněno protokolárním předáním a převzetím. V průběhu provádění stavby byly společností P., s. r. o. poskytovány zálohové platby, náklady na stavbu byly přeúčtovány na účet nedokončená stavba. Dne 2. 11. 1999 vystavil stěžovatel fakturu č. 2099, jímž společnosti P., s. r. o. vyúčtoval částku 46 547 101,20 Kč jako konečné vyúčtování prací dle smlouvy o dílo z 3. 7. 1998 včetně dodatku ze dne 27. 10. 1998 a doplňující objednávky ze dne 14. 1. 1999. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je na faktuře uvedeno: „dle předávacího protokolu“. Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že užívání díla dle výše uvedené smlouvy – rekonstruované haly č. 10, bylo povoleno kolaudačním rozhodnutím vydaným odborem výstavby Obvodního úřadu městské části Praha 7 ze dne 18. 1. 1999 a nabylo právní moci 20. 1. 1999. Při kolaudačním řízení byly zjištěny drobné nedostatky a byl stanoven termín pro jejich odstranění. Fakturu č. 2099 nezahrnul stěžovatel do svého účetnictví. Poté, co byl správcem daně vyzván v průběhu daňové kontroly k předložení dokladů, týkajících se vyúčtování výše uvedené stavby, předložil stěžovatel zároveň s fakturou i její storno vydané tentýž den. Faktura ani její storno nebylo zahrnuto v účetnictví stěžovatele, přičemž jako důvod neproúčtování nákladů bylo zástupcem stěžovatele sděleno, že pochybením účetní nebyla vydaná faktura zavedena do účetní evidence, neboť se jednalo o zmatečný doklad a jeho vystavení odporovalo uzavřené smlouvě. Ze stejných důvodů nebylo do účetní evidence zahrnuto ani storno faktury. Jako zdůvodnění, že jde o zmatečný doklad zástupce stěžovatele uvedl, že tento odporoval smlouvě, neboť k datu vystavení faktury nedošlo k předání a převzetí díla. Oproti tomu správce daně zjistil, že společnost P., s. r. o. zařadila fakturu č. 2099 do své účetní evidence. Zároveň vystavila dne 12. 11. 1999 doklad č. 605/1999, jímž na základě smlouvy a předávacího protokolu fakturovala společnosti D. C., a. s. náklady na stavbu divadla M. v hale č. 10. Správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, kterou se stěžovatelem projednal dne 18. 3. 2002, kde dospěl k závěru, že faktura č. 2099 měla být zahrnuta do účetnictví stěžovatele a částka 46 547 101,20 Kč proúčtována do jeho výnosů. Stěžovatel dle správce daně svým postupem porušil ustanovení § 7 odst. 1, 2 a 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), čímž se účetnictví firmy za uvedené účetní období stává

neúplným a nesprávným. Neproúčtováním vydané faktury v rozporu s ustanovením § 3 a § 24 zákona o účetnictví a čl.VIII. odst. 1 písm. a) Účtové osnovy a postupů pro účtování pro podnikatele stěžovatel neoprávněně snížil základ daně z příjmů právnických osob. Dne 27. 3. 2002 vyhotovil správce daně dodatečný platební výměr č. j. 32901/02/007914/7300, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1 527 050 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 377 349 Kč za zdaňovací období 1999. Dodatečný platební výměr napadl stěžovatel odvoláním. O odvolání stěžovatel rozhodl žalovaný dne 8. 4. 2003 tak, že jej zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného pak stěžovatel podal žalobu, ve které namítal, že žalovaný nesprávně posoudil okamžik uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy, neboť podle stěžovatele nedošlo k předání a převzetí, když nebyl sepsán protokol o předání a převzetí, přesto, že smluvně bylo podmíněno předání a převzetí díla jeho sepsáním. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že doklad č. 2099 mu byl vrácen a poté stornován. Rovněž žalovanému vytkl, že se nevypořádal v rozhodnutí o odvolání s tvrzením, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem a taktéž nesprávně aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Městský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného 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.

V kasační stížnosti se stěžovatel výslovně dovolává důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení 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.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném 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 správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Námitkou kritizující postup soudu, který nepřihlédl při přezkumu předmětného rozhodnutí k argumentům stěžovatele uplatněným až při jednání soudu, za situace, kdy má stěžovatel zato, že výše uvedená argumentace již byla součástí žaloby, uplatňuje stěžovatel kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť namítá vadu řízení před soudem.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda není řízení před městským soudem zatíženou vadou ve smyslu výše citovaného ustanovení, resp., zda městský soud nepochybil, pokud žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumal s ohledem na námitky uplatněné stěžovatelem až při jednání soudu dne 30. 6. 2004.

V daném případě stěžovatel v žalobě namítal, že se žalovaný nevypořádal s tvrzením, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu příslušných ustanovení platného právního řádu. Argumentaci ve vztahu k posouzení výše uvedeného dokladu jako dokladu účetního žaloba neobsahovala. Dále stěžovatel v žalobě uváděl, že s ohledem na skutečnost, že nedošlo k předání a převzetí díla, nebyly splněny zákonné podmínky pro vystavení daňového dokladu a stěžovatel tak nemohl proúčtovat vystavený doklad do účetní evidence.

V průběhu nařízeného jednání pak stěžovatel nově tvrdil, že při daňové kontrole u společnosti P., s. r. o. nebyl zjištěn originál faktury č. 2099, neboť tato společnost má pouze fotokopii. Stěžovatel zdůraznil, že originál má u sebe a poté, co byla faktura vrácena objednatelem, konzultoval věc u správce daně, kde mu bylo ústně řečeno, že tato listina není daňovým dokladem a proto s ní stěžovatel naložil tak jak uměl, tzn. ji zrušil a vymazal k původnímu datu.

Městský soud pak k výše uvedeným námitkám konstatoval, že přezkum správního rozhodnutí se uskutečňuje výlučně v mezích uplatněných žalobních bodů nebo v rozšíření žaloby ve lhůtě dané k jejímu podání (§ 71 odst. 2, § 75 odst. 2 s. ř. s.) a proto „nelze přihlédnout k argumentům stěžovatele uplatněným až při jednání soudu, pokud vytýká, že žalovaný za účetní doklad považuje listinu, která takovým dokladem není a je pouhou fotokopií, a že správce daně instruoval stěžovatele, že v případě faktury č. 2099 nejde o účetní ani daňový doklad, když dodatečné tvrzení o obsahu takové konzultace stěžovatel ani neprokázal.“.

Stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a má za to, že není třeba prokazovat jakoukoliv konzultaci se správcem daně, když je i bez existence této konzultace naprosto zjevné, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu příslušných ustanovení platného právního řádu. Tuto skutečnost tvrdil přímo v žalobě. Dle přesvědčení stěžovatele však ani nelze dělit doklady na daňové a účetní. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně nalezl v účetnictví společnosti P., s. r. o. pouhou fotokopii dokladu č. 2099. Tato skutečnost tak rovněž potvrzuje, že doklad č. 2099 byl stěžovateli vrácen.

V dané věci je především nutno upozornit (shodně s konstatováním městského soudu) na skutečnost, že jednou ze zásad ovládajících přezkumné soudní řízení, je zásada dispoziční. Jejím výrazem je skutečnost, že soud se posuzováním zákonnosti napadeného rozhodnutí zabývá pouze v intencích námitek uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), kdy jedinou výjimkou z této zásady je případ, kdy je napadené rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Zmiňovaná dispozitivní zásada vyplývá z ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., dle kterého lze rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby.

V projednávané věci formulací uvedenou v žalobě stěžovatel vymezil rozsah soudního přezkumu ve vztahu k faktuře č. 2099 pouze na posouzení toho, zda tato je daňovým dokladem. Taktéž ostatní argumentace žaloby spočívající ve tvrzení, že nedošlo ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH k předání a převzetí díla, svědčí o tom, že se stěžovatel dožadoval přezkoumání předmětného dokladu ve vztahu k naplnění podmínek

pro vystavení daňového dokladu dle zákona o DPH. V těchto intencích pak městský soud rozhodnutí žalovaného přezkoumal a v odůvodnění rozsudku konstatoval, že odkaz na ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) a § 12 odst. 2 zákona o DPH není pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní, když úprava daně z příjmů se liší od právní úpravy daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud shodně se závěrem soudu městského pak hodnotí námitky vznesené u jednání soudu za rozšíření žalobních bodů, nikoli za přípustné rozhojnění žalobní argumentace.

Rovněž s tvrzením stěžovatele, že nelze dělit doklady na daňové a účetní Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

Náležitosti účetního dokladu jsou blíže specifikovány v § 11 odst. 1 zákona o účetnictví. Účetní doklady jsou originální písemnosti (nikoliv kopie), které musí mít náležitosti stanovené tímto zákonným ustanovením.

Dle ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v rozhodném období je plátce povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, v případě uskutečnění zdanitelného plnění podle § 7 odst. 2 doklad o použití, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne, pokud tento zákon nestanoví jinak. Doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, s výjimkou splátkového kalendáře podle odstavce 8. Náležitosti běžného daňového dokladu jsou uvedeny v odstavci druhém citovaného ustanovení.

Zatímco účetní doklad slouží jako podklad k zaúčtování účetního případu, jeho definice a náležitosti jsou upraveny v zákoně o účetnictví, daňový doklad slouží jako důkaz o přijetí nebo poskytnutí zdanitelného plnění (jinými slovy jako důkaz o tom, že plátce od někoho přijal zboží nebo službu včetně daně nebo že někomu prodal zboží či službu včetně DPH) a je upraven v zákoně o dani z přidané hodnoty. Daňový doklad je definován pro účely daně z přidané hodnoty v ustanovení § 12 zákona o DPH. Je základní složkou systému daně z přidané hodnoty, je jakousi průkazní listinou, kterou plátce uskutečňující zdanitelné plnění prokazuje, že z určitého zdanitelného plnění odvedl finančnímu úřadu daň a plátce, který zdanitelné plnění přijal, má za splnění podmínek v § 19 zákona o DPH nárok na uplatnění odpočtu daně. Pouze plátce daně z přidané hodnoty je oprávněn vystavit pro účely daně z přidané hodnoty daňový doklad. Vystavený daňový doklad se stává zaúčtováním dokladem účetním. Účetní jednotky, jež nejsou plátci daně z přidané hodnoty, dokládají své účetní případy účetními doklady. Tato povinnost vyplývá ze zákona o účetnictví a zejména ze zásady, dle které jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo veškeré hospodářské skutečnosti. Za podmínky, že účetní doklad vystavený plátcem daně s náležitostmi účetního dokladu podle předpisů o účetnictví, současně splňuje zvláštní náležitosti běžného daňového dokladu podle zákona o dani z přidané hodnoty, je takový účetní doklad současně dokladem daňovým. Tuto situaci však nelze paušalizovat, neboť není možno vyloučit případy, kdy účetní doklad nebude možno považovat za doklad daňový (např. účetní doklady vystavené neplátcem daně). Z tohoto důvodu pak nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že nelze dělit doklady na daňové a účetní. Nic nebránilo stěžovateli, vystavenou fakturu č. 20 99, byť dle jeho přesvědčení nesplňovala podmínky dle ustanovení § 12 zákona o DPH, proúčtovat do účetní evidence.

Nadto je nucen Nejvyšší správní soud konstatovat, že zákon o daních z příjmů s pojmem „daňový doklad“ nepracuje. Taktéž definici daňového dokladu pro účely daně z příjmů tento zákon neupravuje. Jak již bylo výše uvedeno, právní úprava daňového dokladu v zákoně o DPH platí pouze pro účely systému fungování daně z přidané hodnoty a nelze ji úspěšně namítat ve vztahu k dani z příjmů. Za daňový doklad v řízení o daních z příjmů je zpravidla označován jakýkoliv doklad, který je způsobilý osvědčit skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v přiznáních k daním z příjmů, případně, které vyšly v daňovém řízení najevo, pokud ho správce daně za důkazní prostředek v rámci procesu dokazování ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu osvědčí.

Nejvyšší správní soud se tak plně ztotožňuje se závěry městského soudu, který žalobní námitky týkající se porušení ustanovení § 9 odst. 1písm. f) a § 12 odst. 2 zákona o DPH označil v projednávané věci za irelevantní.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že řízení před městským soudem nebylo stiženo vadou, jež má na mysli ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Předmětné výše uvedené námitce stěžovatele by Nejvyšší správní soud mohl přisvědčit pouze tehdy, pokud by se městský soud v odůvodnění svého rozsudku skutečnostmi namítanými stěžovatelem ve lhůtě pro podání žaloby dostatečným způsobem nevypořádal.

Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na přezkum toho, zda se městský soud nedopustil stěžovatelem namítaného nesprávného právního posouzení okamžiku předání a převzetí díla společností P., s. r. o. a posuzoval taktéž to, zda předchozí správní řízení nebylo stiženo vadou, pro které by měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v žalobě namítal nesprávné posouzení okamžiku převzetí a předání předmětu plnění. Stěžovatel odmítl závěr žalovaného, dle kterého tím, že žalobce jako zhotovitel díla umožnil objednateli obchodní společnosti P., s. r. o. užívat zkolaudovanou stavbu, došlo k jejímu faktickému předání bez písemného předávacího protokolu.

Městský soud k předmětné námitce stěžovatele uvedl, že předmětem přezkoumání napadeného rozhodnutí není rozhodnutí v oblasti DPH. Přezkum zákonnosti proto musí respektovat principy právní úpravy daně z příjmů, které se liší od právní úpravy DPH. Odkaz na ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH není dle soudu relevantní. Dále uvedl, že z hlediska daně z příjmů není taktéž významné, v jaké formě došlo k předání díla, zda se tak stalo fakticky či protokolárně ve smyslu soukromoprávní smlouvy. S tímto stěžovatel nesouhlasí.

Stěžovatel namítá, že soud nepřihlédl k jeho tvrzení o tom, že faktura č. 2099 byla pouze návrhem konečného vyúčtování. Teprve v případě, že by firma P., s. r. o. cenu akceptovala, došlo by k protokolárnímu předání a převzetí díla a následně by byl vystaven daňový doklad. Tento závěr je potvrzen rovněž tím, že smluvní strany svými podpisy na této listině stvrdily, že souhlasí s tím, že ke zdanitelnému plnění dojde až podpisem předávacího protokolu. K závěrům soudu o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele s ohledem na datum storna, stěžovatel uvádí, že bylo označeno datem shodným s vystavením faktury pro bezproblémovou identifikaci. Soud se zabýval doručováním storna a pominul základní otázku, kterou je posouzení, zda je či není listina č. 2099 daňovým dokladem.

Stěžovatel taktéž brojí proti závěru městského soudu o zákonnosti aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. daňového řádu žalovaným.

Výše uvedené námitky Nejvyšší správní soud posoudil a dospěl k závěru, že nejsou důvodné.

K té části, kdy stěžovatel nesouhlasí se závěry městského soudu o tom, že odkaz na ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH není v projednávané věci relevantní, se již Nejvyšší správní soud vyjádřil výše, když se s názorem městského soudu plně ztotožnil. Ustanovení § 9 odst. písm. f) zákona o DPH, kterým stěžovatel v žalobě argumentoval, upravuje podmínky, za kterých se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné. Jde o speciální úpravu, která platí pouze pro účely daně z přidané hodnoty, přičemž uskutečněním zdanitelného plnění se rozumí stav faktický, nikoli stav formálně právní. Pro daň z příjmů nelze úpravou platnou pro daň z přidané hodnoty argumentovat.

Jádrem projednávaní kasační stížnosti je v daném případě posouzení toho, zda stěžovateli z hlediska daně z příjmů vznikla ve zdaňovacím období roku 1999 povinnost přiznat příjem (výnos) z vystavené faktury č. 2099, prostřednictvím které stěžovatel vyúčtoval objednateli, obchodní společnosti P., s. r. o. částku Kč 46 547 101,20 za práce dle smlouvy o dílo ze dne 3. 7. 1998.

Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládaní s veškerým majetkem.

Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ve znění účinném v roce 1999 jsou účetní jednotky povinny vést úplně, průkazným způsobem a správně, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Dle odstavce druhého je pak účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období.

Dle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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 obchodní společností P., s. r. o. dne 3. 7. 1998 smlouvu o dílo, prostřednictvím které se stěžovatel zavázal provést v dohodnutém termínu bourací a stavební práce na přestavbě haly č. 10 areálu Pražské tržnice na divadlo M. Stěžovatel dne 2. 11. 1999 vystavil fakturu č. 2099, jíž vyúčtoval objednateli celkovou cenu za výše uvedení dílo. Faktura byla objednateli předána dne 3. 11. 1999, o čemž svědčí podpis zástupkyně objednatele. Ve faktuře jsou vyúčtovány zálohy i sleva na celkové ceně díla v důsledku snížené kvality dokončovacích prací v závěru výstavby a je uvedeno započtení vzájemných pohledávek. Na základě faktury č. 20 99 společnost P., s. r. o. přefakturovala investorovi stavby společnosti D. C., a. s. náklady na stavbu divadla M. Zrekonstruované dílo bylo dne 15. 11. 1999 předávacím protokolem převzato od společnosti P., s. r. o. o společností D. C., a. s. V předávacím protokolu bylo mimo jiné uvedeno, „že společnost P., s. r. o. převzala stavbu divadla M. 5. 1. 1999 kolaudačním řízením včetně všech kolaudačních závad a nedodělků, bez písemného předávacího protokolu generálního dodavatele stavby společnosti

PS - projekt, s. r. o.“. Společnost D. C., a. s. pak zařadila investici „technické zhodnocení haly č. 10“ do užívání ke dni 20. 1. 1999.

Z výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru, jež učinil správce daně a žalovaný, a to, že stavební dílo spočívající v přestavbě haly č. 10 areálu Pražské tržnice fakticky bylo předáno a převzato. Lze tak dovodit ze stavu, kdy stavební objekt byl zkolaudován a následně dne 15. 11. 1999 předán investorovi stavby. K předání a převzetí díla došlo i bez toho, aniž by smluvní strany sepsaly dohodnutý protokol o předání a převzetí díla, které si smluvně ujednali. Faktický stav byl v daném případě odlišný od stavu formálně právního. Z předání stavebního díla objednatelem investorovi, jež je ve spise doloženo předávacím protokolem, a dále ze skutečnosti, že dílo bylo investorem užíváno, pak nepochybně vyplývá, že dílo musel stěžovatel objednateli společnosti P., s. r. o. předat. Pokud objednatel se stěžovatelem nesepsali smluvně dohodnutý protokol o předání a převzetí díla, jde o porušení toliko smluvního ujednání, nemající vliv na vznik daňové povinnosti. Z dikce ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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 neukončily spolupráci jiným zákonem dohodnutým způsobem, přestože v daňovém řízení vyšlo najevo, že k převzetí díla investorem stavby od společnosti P., s. r. o. 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 tedy nemůže přisvědčit námitce stěžovatele ohledně nesprávného posouzení okamžiku předání a převzetí díla.

Pokud stěžovatel namítá, že soud nepřihlédl k jeho tvrzení o tom, že faktura č. 2099 byla pouze návrhem konečného vyúčtování, nelze s ním ani v tomto případě souhlasit.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovateli se nepodařilo prokázat, že společnost P., s. r. o. mu tuto fakturu skutečně vrátila s tím, že by i ona považovala dodatečně tuto fakturu za pouhý nezávazný návrh, zvláště když je nepochybné, že na základě toho došlo dne 12. 11. 1999 ze strany společnosti P., s. r. o. k přefakturování nákladů na stavbu divadla M. společnosti D. C., a. s., a to podle vyúčtování stěžovatele. Městský soud neakceptoval dopis paní Mgr. B. za důkaz o vrácení faktury. Konstatoval rovněž, že stěžovatel neprokázal doručení storna faktury a uvedl, že tvrzení stěžovatele je nevěrohodné s ohledem na datum storna. Přisvědčil tak aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu žalovaným, který za použití tohoto ustanovení dospěl k závěru, že dílo bylo předáno a převzato a byly tak splněny podmínky pro vystavení konečného vyúčtování předmětného díla. Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností městský soud uzavřel, že povaha a obsah faktury č. 2099 pak nenasvědčuje tomu, že by šlo o pouhý nezávazný návrh, což dle mínění soudu potvrzuje i reakce paní Mgr. B. v přípise ze dne 12. 11. 1999.

Z výše uvedeného je zřejmé, že se městský soud s výše uvedeným tvrzením řádně vypořádal, přičemž jeho závěrům nelze ničeho vytknout. Stěžovatel dle názoru Nejvyššího

správního soudu neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že faktura č. 2099 byla pouze návrhem konečného vyúčtování, když, jak již bylo výše uvedeno, objednatel obchodní společnost P., s. r. o. se k ní jako k nezávaznému návrhu nechovala, zaúčtovala ji a na základě této přeúčtovala náklady na stavbu investorovi stavby. Závěru, že předmětná faktura nebyla pouze návrhem konečného vyúčtování, svědčí taktéž chování samotného stěžovatele, který, ačkoliv tvrdil, že fakturu za nezávazný návrh považoval, ji následně stornoval. Pokud by šlo toliko o návrh vyúčtování, nikoli o fakturu jako účetní doklad, nebylo by důvodu tuto stornovat a smluvní strany by si konečnou cenu díla mohly dohodnout v rámci vyjednávání (oferta – akceptace), případně mohl stěžovatel svůj návrh dle požadavků objednatele měnit. Doklad o stornu v podobě, v jaké jej stěžovatel předložil, nasvědčuje tomu, že se v případě faktury. 2099 jednalo o doklad účetní. Stěžovateli se taktéž nepodařilo prokázat vrácení faktury ani její stornování, když tyto namítané skutečnosti zůstaly pouze v rovině tvrzení a taktéž odporují zjištěnému stavu. Doklad o stornu nebyl stěžovatelem zaúčtován, doklad o doručení storna objednateli stěžovatel nenabídl a datum storna předchází doručení stornované faktury. Taktéž dopis ze dne 12. 11. 1999 Mgr. B., předložený stěžovatelem až v řízení před soudem, nelze považovat za doklad o vrácení, když rozporuje pouze výši fakturované částky.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že předáním a převzetím díla v roce 1999 byly splněny smluvní podmínky pro vznik nároku na úhradu ceny předmětného díla, čímž došlo k uskutečnění účetního případu a k pohybu účetního majetku stěžovatele, jak vyplývá z příslušných ustanovení zákona o účetnictví. Vzhledem ke zjištění, že dílo bylo fyzicky předáno v roce 1999, došlo v tomto roce u stěžovatele ke vzniku účetního výnosu, přičemž se jednalo o výnos zdanitelný ve smyslu ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů. Jestliže tedy stěžovatel v rozporu se závaznou právní úpravou v roce 1999 do svého účetnictví a do základu daně nezahrnul zdanitelný výnos ve výši hodnoty dokončeného a předaného díla, došlo tímto postupem ke snížení základu daně za rok 1999. Pokud správce daně o tuto částku základ daně stěžovateli zvýšil, postupoval zcela oprávněně. Pro vznik výnosu není směrodatný okamžik sepsání smluvně dohodnutého protokolu o předání a převzetí díla, ale okamžik dokončení a předání zhotovovaného díla objednateli, což se prokazatelně stalo již v roce 1999.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvody kasační stížnosti vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 pod písm. a), b) a d) s. ř. s. nebyly naplněny a proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a tuto zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazoval na možný kladný výsledek soudního řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod č. j. 9 Ca 143/2003, jehož předmětem byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ-8828/13/02 ze dne 26. 3. 2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999, jež s projednávanou věcí skutkově souvisí. Městský soud v tomto řízení žalobu stěžovatele zamítl. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 – 65.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval samostatně o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti vzhledem k tomu, že rozhodl ve věci samé, a rovněž s přihlédnutím k povaze rozhodnutí o daňové povinnosti, jež je vykonatelné bez ohledu na jeho právní moc ve smyslu § 32 odst. 13 daňového řádu.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 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 30. června 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu