

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 25. 8. 2004, č. j. 9 Ca 143/2003 – 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 25. 8. 2004, č. j. 9 Ca 143/2003 - 32 zamítl Městský soud v Praze žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 26. 3. 2003, č. j. FŘ-8828/13/02, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 3. 2002 pod č. j. 33092/02/007914/7300, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999 ve výši 2 608 626 Kč.

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 momentu uskutečnění zdanitelného plnění žalovaným, když tento den převzetí a předání

předmětu plnění zaměnil se dnem vydání kolaudačního rozhodnutí. Stěžovatel odmítl závěr žalovaného, dle kterého tím, že stěžovatel jako zhotovitel díla umožnil objednateli obchodní společnosti P., s. r. o. užívat zkolaudovanou stavbu, došlo k jejímu faktickému předání bez písemného předávacího protokolu. Stěžovatel rovněž nesouhlasil s aplikací ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

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.é, s nímž byl stěžovateli předán rovněž expertizní posudek, kterým 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 výše uvedený 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.

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. 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 totiž záviselo právě na obsahu smluvního ujednání. Za účelem posouzení okamžiku zdanitelného plnění předložil stěžovatel rovněž znalecký posudek č. 624, zpracovaný znalcem Doc. Ing. L., CSc., z něhož jednoznačně vyplynulo, že k uskutečnění zdanitelného plnění dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH nedošlo a postup žalovaného ve věci doměření daně byl nesprávný.

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

Soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že vyplývá-li skutkové hodnocení daňové povinnosti stěžovatele z celé řady skutečností, pak uvedená zjištění nemohou vyvrátit námitky stěžovatele, zpochybňující pouze jeden z důkazů a to vystavení daňového dokladu č. 2099 stěžovatelem, zvláště neprokázal-li stěžovatel, že došlo k řádnému stornu vystavené faktury, že nedošlo k zaplacení vyúčtované celkové ceny a v souvislosti s tím ani k předání a převzetí díla. Soud konstatoval, že stěžovatelem bylo až při jednání před soudem předloženo vyhotovení předmětné faktury, když údaje o vyúčtování celkové ceny jsou přeškrtnuty s rukopisem „vráceno“.

Stěžovatel opětovně zdůrazňuje, že žalovaný, resp. 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.

K stěžovatelem předloženému dopisu objednatele ze dne 12. 11. 1999 soud uvedl, že tento neprokazuje, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, když dopis prokazuje pouze spor o výši fakturované částky (soud však uvedl, že lze připustit, že skutečnosti v dopise uvedené mohly vést ke stornu faktury).

Soud dále uvádí, že se stěžovatel zásadně mýlí v tom, když dovozuje, že posouzení uskutečnění zdanitelného plnění v této věci záviselo jedině na obsahu smluvního ujednání. Správce daně totiž dle názoru soudu postupuje podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, když podle § 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. Názor stěžovatele je tak dle přesvědčení soudu formálněprávní, který má spíše význam v obchodních vztazích, pokud by se v nich stěžovatel domáhal splnění povinnosti, k níž se objednatel vůči němu zavázal.

S posledně uvedeným závěrem soudu však stěžovatel zásadně nesouhlasí. Soud v podstatě nepřímo uvedl, že obsah smluvního ujednání mezi stranami je bez významu a správce daně jej může svým postupem obejít. Soud pak navíc nesprávně uvedl, že další důkazy prokazují skutkový stav odlišný od stavu předpokládaného smlouvou - žádné takové důkazy však předloženy nebyly. Ze soudem uvedeného tvrzení je pak možno dospět k závěru, že v případě obchodněprávního sporu (např. ve sporu o zaplacení) mezi stěžovatelem a objednatelem, by byl stěžovatel bez jakýchkoliv pochybností úspěšný. I přes tento soudem předpokládaný stěžovatelův úspěch ve věci, by však byl stěžovatel po provedeném daňovém řízení (za předpokladu, že by příslušný správce daně postupoval obdobně jako žalovaný) povinen splnit správcem daně vyměřenou daňovou povinnost. Stěžovatel nemůže tento soudem uvedený přístup akceptovat a trvá na tom, že k obsahu smluvního ujednání mezi stranami je nutno přihlížet.

V rozsudku městský soud pak také dále uvedl, že neshledal, že by sporná faktura č. 2099 neměla být daňovým dokladem. Soud konstatoval, že nedostatek uvedení DIČ lze doplnit dokazováním. Stěžovatel k tomuto zdůrazňuje, že své tvrzení o tom, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem, neopíral pouze a jenom o nedostatek uvedení DIČ. Stěžovatel totiž tvrdil a opětovně poukazuje na to, že faktura č. 2099 byla návrhem konečného vyúčtování stavby, tj. jakousi pracovní verzí faktury. Tento návrh konečného vyúčtování byl předložen k posouzení paní Mgr. B. dne 3. 11. 199 s předpokladem zahájení přejímacího řízení. Teprve v případě, že by společnost P. s. r. o. navrhovanou cenu díla akceptovala, došlo by k protokolárnímu předání díla. tj. podpisu smlouvou předpokládaného předávacího protokolu a teprve následně by byl vystaven řádný daňový doklad s datem zdanitelného plnění dle data předávacího protokolu resp. data zaplacení celé částky. Tyto uvedené skutečnosti tedy zcela zřetelně dokazují, že listina s označením č. 2099 ze dne 2. 11. 1999 nemohla být daňovým dokladem. Tento závěr je potvrzen již výše uvedenou skutečností, tj. tím, že obě smluvní strany svými podpisy na této listině potvrdili, že souhlasí s tím že ke zdanitelnému plnění dojde až podpisem předávacího protokolu. Listina (doklad) č. 2099 tedy zcela jednoznačně není daňovým dokladem, neboť mimo jiné nebyly splněny podmínky pro jeho vystavení. Vzhledem k této skutečnosti má tak stěžovatel za to, že svým postupem nepochybil a není zde tedy v žádném případě důvod pro znevěrohodňování jeho tvrzení. Ze znaleckého posudku č. 624, zpracovaného znalcem Doc. Ing. L., CSc., který si žalobce objednal za účelem posouzení okamžiku zdanitelného plnění, a který pak soudu předložil, vyplývá, že k uskutečnění zdanitelného plnění dle § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH nedošlo, listina č. 2099 není

daňovým dokladem a postup ve věci doměření daně byl nesprávný. Soud však důkaz znaleckým posudkem neprovedl, neboť je dle jeho názoru závěr znaleckého posudku posouzením právních otázek, jež nepřísluší znalci pro obor ekonomika řešit.

Stěžovatel však namítá nesprávnost postupu soudu v této věci. Soud pravděpodobně vycházel z principu „iura novit curia“, z něhož např. vyplývá, že nelze ustanovit znalce z oboru práva, nebo že znalec není oprávněn vyjadřovat se k právním otázkám. Stěžovatel je však přesvědčen, že znalecký posudek nelze odmítnout jen proto, že znalec se nad rámec svého oprávnění vyjadřoval i k otázkám právním. Skutečnost, že znalec ve svém posudku zaujme stanovisko k otázce, jejíž zodpovězení přísluší soudu, nečiní tento posudek nepoužitelným, pokud obsahuje odborné poznatky a zjištění, z nichž znalec právní závěr učinil a které umožňují, aby si soud tentýž nebo jiný takový závěr učinil sám. Uvedený názor stěžovatele je podpořen rovněž ustálenou judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. 4. 1997, sp. zn. 2 Tzn 19/97).

Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že u Městského soudu v Praze probíhá v současné době na základě návrhu věřitele T. p. spol s. r. o., IČO: 46 99 22 86, 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 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 k výzvě městského soudu vyjádřil ke kasační stížnosti dne 30. 12. 2004. Žalovaný uvádí, že při posouzení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění vycházel ze skutečností vyplývajících z předloženého spisového materiálu. Do protokolu o ústním jednání č. j. 18326/02/007932/0555 ze dne 21. 2. 2002 stěžovatel uvedl, že předávacím protokolem ze dne 5. 2. 2002 byly předány pouze nedodělky objednaného díla. Rovněž z textu samotného protokolu je zřejmé, že se jedná o předání „dokončení“ jednotlivých dílčích nedodělků. Na otázku, komu byly předány předchozí části tohoto díla, stěžovatel odpověděl, že k jejich protokolárnímu předání a převzetí nikdy nedošlo. Formálně trvá na tom, že den uskutečnění zdanitelného plnění nastal až podpisem protokolu o předání díla dne 5. 2. 2002. V rozporu s tímto tvrzením však k tomuto datu nevystavil daňový doklad, nezahrnul příslušnou položku do uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období únor 2002, příslušnou daň na výstupu nepřiznal a neodvedl. Žalovaný opírá svou argumentaci o skutečnosti zjištěné zkoumáním skutečného stavu. Smluvní strany si v čl. VIII bod 6 smlouvy o dílo ujednaly, že konečná faktura bude předložena do 30 dnů po převzetí předmětu plnění objednatelem. Dne 2. 11. 1999 stěžovatel vystavil doklad č. 2099, jímž fakturoval cit.: „konečné vyúčtování akce divadlo Milénium ... na základě smlouvy o dílo ze dne 3. 7. 1998 ... a dodávky pozdějších, vámi objednaných změn stavby a rozšíření rozsahu prací v průběhu výstavby (písemná objednávka ze dne 1 4. 1. 1999 ...)“. V dokladu byl vyčíslen základ daně, částky daně v základní a snížené sazbě, v dodacích a platebních podmínkách je uvedena poznámka „s daní“. Datum splatnosti faktury je stanoveno na 15. 11. 1999. Z uvedeného

je zřejmé, že se nejednalo o „jakousi pracovní verzi faktury“, jak se uvádí v bodě 3 textu stížnosti nýbrž o vědomě vystavený daňový doklad.

Tvrzením stěžovatele, že mu byla faktura č. 2099 objednavatelem vrácena a že jí následně stornoval, se žalovaný podrobně zabýval na str. 3 a 4 vyjádření k žalobě a odůvodnil, proč považuje toto tvrzení za neprokázané. Do protokolů sepsaných dne 14. 2. 2002 a 21. 2. 2002 stěžovatel uvedl, že doklad č. 2099 ze dne 2. 11. 1999 údajně byl objednatelem vrácen, avšak toto tvrzení nemůže prokázat, neboť dopis, jímž jí měla být faktura vrácena, se nepodařilo dohledat. Nebyl předložen ani v průběhu odvolacího řízení, žalovaný se s jeho obsahem seznámil až při nahlížení do spisového materiálu vedeného městským soudem. Jeho obsah komentoval na str. 3 textu vyjádření k žalobě s tím, že z něj nijak nevyplývá, že objednatel stěžovateli fakturu č. 2099 vrátil. Lze pouze dovodit, že hodlá zahájit jednání o výši ceny. Dle tvrzení stěžovatele byl pod stejným číslem vystaven storno doklad. Jeho doručení objednateli však rovněž nemůže prokázat. Údajně v důsledku pochybení účetní nebylo účtováno ani o původním dokladu ani o jeho stornování.

Námitka, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem, byla v textu žaloby rovněž uplatněna a žalovaný se s ní vypořádal na str. 5 vyjádření. Tvrzení, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem, opírá stěžovatel o ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH (doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem). Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatel odvozuje od data podpisu protokolu o předání a převzetí stavby, přičemž však sám uvádí, že takový protokol neexistuje. Protokolem ze dne 5. 2. 2002 byly předány konkrétně vyjmenované dokončovací práce, nikoli zakázka jako taková a ačkoli stěžovatel uvádí, že právě toto datum je dnem uskutečnění zdanitelného plnění, ani k tomuto datu uskutečnění zdanitelného plnění nevykázal. Formulace „DUZP dle předávacího protokolu“ nic nevypovídá o tom, zda v době vydání dokladu byl či nebyl tento protokol podepsán a v kontextu s textem uvedeným na dokladu č. 2099 (vystavujeme vám fakturu konečného vyúčtování... a se smluvním ujednáním VIII/6 smlouvy o dílo (faktura bude stěžovatelem předložena do 30 dnů po převzetí předmětu plnění objednatelem ...) lze usuzovat, že v době vydání dokladu již bylo dílo předáno a převzato.

Rovněž námitka, že nedošlo k předání a převzetí díla ani k zaplacení ceny, byla stěžovatelem uplatněna již v bodu III žaloby. Text předávacího protokolu ze dne 5. 2. 2002, sepsaného mezi stěžovatelem jako předávajícím a společností D. C. a. s. jako přebírajícím, uvádí v 7 bodech zcela konkrétně, které práce jsou tímto protokolem předávány. Je zřejmé, že se jedná o konkrétní dílčí dokončovací úpravy. Dle stěžovatele by tak de facto došlo k předání dílčích dokončovacích úprav na díle, které samo o sobě předáno nebylo. Stěžovatel tvrdí, že k podpisu předávacího a přebíracího protokolu mezí ním a objednatelem nikdy nedošlo, toto tvrzení však nemá oporu v jeho vlastním postupu, když vystavil doklad č. 2099 a svá tvrzení o vrácení a stornování dokladu neprokázal. Toto tvrzení nepotvrdilo ani šetření správce daně, neboť správce konkursní podstaty společnosti P., s. r. o. nedisponuje doklady společnosti. V této situaci žalovaný vycházel ze skutečností, zjištěných v rámci zkoumání skutečného stavu. V kasační stížnosti stěžovatel opakuje, že mu byl doklad č. 2099 objednatelem vrácen, zpochybňuje uplatnění ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, a trvá na stanovisku, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem. Žalovaný na závěr dodává, že smluvní vůle je ze strany správce daně vždy respektována za předpokladu, že obsah smluvního ujednání není v rozporu s ustanovením právního předpisu.

Z výše uvedených důvodů navrhuje žalovaný kasační stížnost zamítnout.

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 dne 28. 12. 1999 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 1999, kde nárokoval nadměrný odpočet ve výši 194 574 Kč. V průběhu daňové kontroly, předmětem které bylo i výše uvedené zdaňovací období, správce daně zjistil, že stěžovatel jako zhotovitel uzavřel se společností P., s. r. o. jako objednatelem 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. Dne 2. 11. 1999 vystavil stěžovatel daňový doklad č. 2099, jímž fakturoval společnosti P., s. r. o. 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. Při ústním jednání u správce daně dne 19. 11. 2001 jednatelka stěžovatele uvedla, že vystavený doklad č. 2099 ze dne 2. 11. 1999, byl objednatelem vrácen s tím, že jej opět přijme po odstranění závad. Ačkoliv závady byly odstraněny, objednatel se žalobcem již přestal komunikovat a následně byl na něj prohlášen konkurz. K výzvě správce daně z 22. 11. 2001, aby stěžovatel prokázal, že uplatnil daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění fakturovaného předmětným dokladem č. 2099 stěžovatel v odpovědi z 23. 12. 2001 uvedl, že kolaudačním rozhodnutím nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť toto rozhodnutí se netýká všech prací sjednaných v rámci díla. Předmětná zakázka dle stěžovatele zahrnovala širší rozsah činnosti nad rámec závad zjištěných při kolaudačním řízení. Poukázal na to, že předmětná faktura č. 2099 byla objednatelem díla stěžovateli oprávněně vrácena, neboť dílo nebylo doposud dokončeno ani předáno a tedy nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. K předmětné faktuře stěžovatel uvedl, že tuto fakturu neprodleně stornoval, ačkoliv do protokolu o ústním jednání dne 14. 2. 2002 uvedl, že nedisponuje ani dokladem o doručení stornofaktury, ani dopisem, jímž údajně objednatel fakturu vrátil. Stěžovatel k výzvě správce daně dále uvedl, že k uskutečnění zdanitelného plnění v této věci dojde teprve tehdy, až dílo bude převzato buď zástupcem investora, kterým je společnost D. C., a. s. nebo správcem konkurzní podstaty objednavatele, když 18. 4. 2001 byl na objednatele vyhlášen konkurz. Správce daně sepsal se stěžovatelem dne 21. 2. 2002 protokol o ústním jednání, kde stěžovatel předložil expertizní posudek o výši nákladů na odstranění závad, škod a nedodělků ze dne 9. 11. 1999 a sdělil, že dílo bylo dokončeno v lednu 2002. Dále stěžovatel předložil protokol o předání stavebních prací mezi stěžovatelem a společností D. C., a. s., podepsaný dne 5. 2. 2002. Uvedeným protokolem byly předány poslední části objednaného díla a na dotaz správce daně komu a jakým dokladem byly předány předchozí části díla, stěžovatel konstatoval, že předchozí části díla nebyly nikdy protokolárně předány a převzaty. V rámci zjištění všech rozhodných skutečností provedl správce daně šetření u společnosti D. C., a. s., při němž zástupkyně této společnosti předložila Smlouvu o spolupráci při rekonstrukci haly č. 10 Pražské tržnice a o budoucí smlouvě podnájemní uzavřenou 28. 1. 1998 mezi společností D. C., a. s. a společností P., s. r. o., v níž se společnost P., s. r. o. zavázala zajistit u stěžovatele projektovou dokumentaci a následně realizaci rekonstrukce objektu. Ve smlouvě bylo sjednáno, že společnost P., s. r. o. po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí vystaví na společnost D. C., a. s. fakturu ve výši

nákladů vynaložených na předmětné stavební úpravy. Tento doklad byl vystaven 12. 11. 1999 pod č. 605/99 a to s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 12. 11. 1999. Společnost D. C., a. s. pak zařadila investici „technické zhodnocení haly č. 10“ do užívání ke dni 20. 1. 1999. Při šetření u společnosti P., s. r. o. správce daně zjistil, že správce konkurzní podstaty této společnosti nedisponuje doklady o předání a převzetí díla mezi stěžovatelem a tímto objednavatelem. Byl předložen pouze dopis z 15. 5. 1999, jímž stěžovatel sděluje objednavateli některé skutečnosti vztahující se k zakázce a konstatuje, že v divadle M. premiéra byla stanovena na 14. 2. 1999 a nyní (v době uvedeného dopisu) již proběhla stá repríza. V protokolech o ústním jednání ze dne 14. 2. 2002 a 21. 2. 2002 zástupce stěžovatele uvedl, že doklad č. 2099 byl objednavatelem žalobci vrácen, že pod stejným číslem byl vystaven stornodoklad, jehož doručení objednavateli však stěžovatel nemůže prokázat. Uvedl, že pochybením účetní nebylo účtováno ani o původním dokladu ani o jeho stornování. Oproti tomu správce daně zjistil, že společnost P., s. r. o. ve zdaňovacím období listopad 1999 uplatnila z předmětného dokladu daň na vstupu. Zároveň vystavila dne 12. 11. 1999 doklad č. 605/1999, jímž na základě smlouvy a předávacího protokolu fakturoval společnosti D. C., a. s. náklady na stavbu divadla M. v hale č. 10. Daň na výstupu z tohoto zdanitelného plnění pak byla uplatněna přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999. Na základě uvedených zjištění konstatoval správce daně, že dle skutečného stavu převzal objednatel stěžovatele předmětné stavební dílo do užívání po vydání kolaudačního rozhodnutí. Správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, kterou se stěžovatelem projednal dne 18. 3. 2002, kde dospěl k závěru, že ve zdaňovacím období listopad 1999 došlo ke zdanitelnému plnění dle výše uvedené smlouvy o dílo, daň ze stěžovatelem vystavené faktury č. 2099 nebyla zahrnuta do přiznání k DPH na výstupu a nebyla odvedena do státního rozpočtu. Dne 27. 3. 2002 vyhotovil správce daně dodatečný platební výměr č. j. 33092/02/007914/7300, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999 ve výši 2 608 626 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. V průběhu odvolacího řízení pak byl doplněn spisový materiál o protokol z jednání ze 14. 3. 2003, v němž zástupce společnosti D. C., a. s. potvrdil, že tato společnost převzala od společnosti P., s. r. o. divadlo M. a předložil předávací protokol podepsaný oběma společnostmi dne 15. 11. 1999. Potvrdil, že předávacím protokolem z 5. 2. 2002 převzala společnost D. C., a. s. pouze odstraněné nedodělky na uvedené zakázce. O odvolání stěžovatel rozhodl žalovaný dne 26. 3. 2003 tak, že jej zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že neakceptoval den 5. 2. 2002 jako den uskutečnění zdanitelného plnění, neboť stěžovatelem vystavená faktura č. 2099 byla ze strany společnosti P., s. r. o. podepsána, je potvrzeno její převzetí tohoto dokladu za stranu objednatele a jednatelka stěžovatele v daňovém řízení ani nezmínila, že předmětná faktura byla stěžovatelem stornována. Toto tvrzení se objevilo později až dne 14. 2. 2002 a je zpochybněno i nestejnými údaji na vyhotovení dokladů č. 2099, předložených správci daně. Žalovaný poukázal na to, že objednatel společnost P., s. r. o. zahrnul předmětný doklad do přijatých zdanitelných plnění ve zdaňovacím období listopad 1999 a zároveň uplatnil daň na výstupu z dokladu č. 605/99, jímž toto plnění obratem fakturoval společnosti D. C., a. s. Zástupce stěžovatele nebyl schopen nijak prokázat své tvrzení, že objednatel fakturu vrátil jako neopodstatněnou, ani tvrzení, že objednateli doručil storno tohoto dokladu, přičemž navíc sám o žádném z těchto dokladů neúčtoval. Kromě uvedeného stěžovatel neuplatnil daň na výstupu ani za zdaňovací období únor 2002, byť dle jeho tvrzení došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný považoval za účelové tvrzení stěžovatele, že předmětná faktura č. 2099 nebyla daňovým dokladem, poukázal na obsah této faktury, zahrnující konečné vyúčtování akce s datem splatnosti zúčtování záloh a vyčíslení doplatků k úhradě s tím, že se jednalo o vědomě vystavený daňový doklad. K posouzení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění dále žalovaný uvedl, že stěžovatel nepředložil jiný protokol o předání a převzetí díla

než protokol z 5. 2. 2002, jímž byly předány dokončovací práce. K námitkám stěžovatele, že okamžik vydání kolaudačního rozhodnutí nelze slučovat s okamžikem převzetí a předání díla a že z užívání stavby nelze dovozovat, že dílo bylo dokončeno a předáno, když stavební práce probíhaly i při provozu divadla, žalovaný poukázal na předmět smlouvy o dílo. Těmi byly kompletní bourací a stavební práce, jejichž účelem bylo přeměnit halu tržnice na funkční dovadlo. Ze skutečného stavu, kdy žalovaný poukázal na zahájení provozu divadla dne 14. 2. 1999, žalovaný dovodil, že k předání díla fakticky došlo, a to nejpozději v listopadu 1999.

Proti rozhodnutí žalovaného pak stěžovatel podal žalobu, ve které namítal, že žalovaný nesprávně posoudil okamžik uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy, neboť podle stěžovatele nelze za situace, kdy bylo předání a převzetí díla smluvně podmíněno sepsáním protokolu, bez toho, aniž by byl tento protokol o předání a převzetí sepsán, považovat dílo za uskutečněné. Poukazoval na to, že společnost P., s. r. o. stěžovateli cenu díla nezaplatila, daňový doklad č. 2099 byl stěžovateli vrácen. Stěžovatel poukazoval na skutečnost, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o DPH. 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 stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) 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.

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.

Stěžovatel spatřuje tvrzenou nezákonnost v nesprávném právním posouzení jeho žalobní námitky týkající se momentu uskutečnění zdanitelného plnění jím uzavřené smlouvy o dílo se společností P., s. r. o. Stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný nesprávně posoudil okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, když den převzetí a předání předmětu díla žalovaný zaměnil se dnem vydání kolaudačního rozhodnutí. Stěžovatel současně brojil proti závěru 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. Stěžovatel byl toho názoru, že v daném případě nedošlo k předání a převzetí díla ani k zaplacení ceny díla. V důsledku toho, že 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 - posouzení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění totiž záviselo právě na obsahu smluvního ujednání.

Městský soud neshledal výše uzvednou námitku opodstatněnou a uvedl, „že se stěžovatel zásadně mýlí v tom, když dovozuje, že posouzení uskutečnění zdanitelného plnění v této věci záviselo jedině na obsahu smluvního ujednání. Správce daně totiž dle názoru soudu postupuje podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, když podle § 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. Názor stěžovatele je tak dle přesvědčení soudu formálněprávní, který má spíše význam v obchodních vztazích, pokud by se v nich stěžovatel domáhal splnění povinnosti, k níž se objednatel vůči němu zavázal.“.

Stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s konstatováním soudu, který nepřímo uvedl, že obsah smluvního ujednání mezi stranami je bez významu a správce daně jej může svým postupem obejít. Soud pak navíc dle stěžovatele nesprávně uvedl, že další důkazy prokazují skutkový stav odlišný od stavu předpokládaného smlouvou, neboť žádné takové důkazy předloženy nebyly. Ze soudem uvedeného tvrzení je pak možno dospět k závěru, že v případě obchodněprávního sporu (např. ve sporu o zaplacení) mezi stěžovatelem a objednatelem, by byl stěžovatel bez jakýchkoliv pochybností úspěšný. I přes tento soudem předpokládaný stěžovatelův úspěch ve věci, by však byl stěžovatel po provedeném daňovém řízení (za předpokladu, že by příslušný správce daně postupoval obdobně jako žalovaný) povinen splnit správcem daně vyměřenou daňovou povinnost. Stěžovatel nemůže tento soudem uvedený přístup akceptovat a trvá na tom, že k obsahu smluvního ujednání mezi stranami je nutno přihlížet.

Výše uvedené námitky posoudil Nejvyšší správní soud dle níže uvedených zákonných ustanovení a dospěl k závěru, že nejsou důvodné.

Dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH ve znění platném v rozhodném období se zdanitelné plnění se 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 DPH 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 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. V čl. IX. smlouvy se smluvní strany dohodly, že je dílo splněno protokolárním předáním a převzetím dokončeného předmětu plnění objednatelem. Za termín splnění díla je považováno datum doručení výzvy k zahájení kolaudačního řízení stavebnímu úřadu. Tento článek byl nahrazen změněn dodatkem č. 1 ze dne 27. 10. 1998 tak, že dílo je splněno protokolárním předáním a převzetím. Obvodní úřad městské části Praha 7 vydal dne 18. 1. 1999 kolaudační rozhodnutí č. j. 29718/98/3744-306, kterým povolil užívání výše uvedeného rekonstruovaného díla. Kolaudační rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 1. 1999.

Stěžovatel vystavil ke zhotovovanému dílu dne 2. 11. 1999 daňový doklad č. 2099, jímž fakturoval objednateli společnosti P., s. r. o. částku 46 547 101,20 Kč základ daně + 363 998,20 Kč DPH ze základní sazbou + 2 244 628,10 Kč DPH se sníženou sazbou, jako konečné vyúčtování. Jako datum zdanitelného plnění je uvedeno „dle předávacího protokolu“. Zrekonstruované dílo bylo dne 15. 11. 1999 předávacím protokolem převzato od společnosti P., s. r. o. investorem stavby, 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 bylo předáno a zdanitelné plnění ze smlouvy o dílo se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH uskutečnilo převzetím a předáním díla. Za situace, kdy stavební objekt byl zkolaudován a následně dne 15. 11. 1999 předán investorovi stavby, pak správce daně i žalovaný v souladu se zákonem shledali naplnění podmínek pro uskutečnění předmětného zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud tedy nemůže přisvědčit námitce stěžovatele ohledně nesprávného posouzení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění dle zákona o DPH. Názor stěžovatele, že dílo nebylo možno bez sepsání protokolu o předání a převzetí považovat za uskutečněné, je nesprávný. 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, které si smluvně ujednali. Zdanitelné plnění se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH 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 smluvní ujednání z důvodů výše uvedených neobstojí.

Vznik daňové povinnosti, jež upravuje ustanovení § 10 odst. 1 zákona o DPH, není závislý na vůli daňového subjektu a daňová povinnost tak vzniká v momentu uskutečnění

zdanitelného plnění. Daňová povinnost je typickou povinností veřejnoprávní povahy, která vzniká na základě skutečností stanovených v zákoně, přičemž zákon o DPH upravuje kogentně i to, kdy tato povinnost vzniká. V opačném případě 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. Ze strany daňových subjektů by tak mohlo docházet ke zcela účelovému odkládání vzniku daňové povinnosti.

Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zakotvuje jednu ze základních zásad daňového řízení, která upřednostňuje skutečný stav před stavem formálně právním. Pokud formálně právní stav byl od stavu skutkového odlišný, neboť smluvní strany dílo protokolárně nepředali, bylo na místě vyjít ze skutečného zjištěného stavu.

Jak již bylo výše uvedeno, 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 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 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).

V souvislosti s předmětnou námitkou stěžovatel výslovně brojil proti té části odůvodnění rozsudku městského soudu, kdy tento uvedl, „že se stěžovatel zásadně mýlí v tom, když dovozuje, že posouzení uskutečnění zdanitelného plnění v této věci záviselo jedině na obsahu smluvního ujednání“, a dále proti závěru soudu, který konstatoval, že tento názor stěžovatele, „je formálněprávní, který má spíše význam v obchodních vztazích, pokud by se v nich stěžovatel domáhal splnění povinnosti, k níž se objednatel vůči němu zavázal“. Stěžovatel z výše uvedeného dovodil, že v případě obchodněprávního sporu (např. ve sporu o zaplacení) mezi stěžovatelem a objednatelem, by byl bez jakýchkoliv pochybností úspěšný a i přes tento soudem předpokládaný úspěch ve věci, by však byl po provedeném daňovém řízení (za předpokladu, že by příslušný správce daně postupoval obdobně jako žalovaný) povinen splnit správcem daně vyměřenou daňovou povinnost, s čímž nemůže souhlasit.

K tomuto tvrzení stěžovatele Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatelův vyvozený závěr z odůvodnění rozsudku nevyplývá. Z konstatování soudu, že námitky

stěžovatele ohledně nesepsání dohodnutého protokolu o předání a převzetí mají význam spíše v obchodních vztazích, nelze bez dalšího dovodit, že by byl stěžovatel v obchodněprávním sporu úspěšný. Městský soud tímto pouze poukázal na skutečnost, že námitky stěžovatele týkající se smluvního ujednání ohledně splnění závazku ze smlouvy o dílo, by byly relevantní zejména ve sporu obchdodněprávním, když obsah závazkových vztahů závisí na vůli smluvních stran a dispozitivní soukromoprávní úprava smlouvy o dílo připouští, aby smluvní strany mohly okamžik splnění povinnosti dílo převzít, případně povinnosti dílo uhradit vázat např. na odstranění všech vad a nedodělků nebo provedením dohodnutých zkoušek, atd. Totéž neplatí v řízení daňovém, když, jak již tento soud zdůraznil, daňová povinnost je povinností veřejnoprávní a její vyměření a vybrání se odvíjí od stavu faktického.

Další stěžovatelova námitka směřuje do té části rozhodnutí soudu, ve které městský soud dospěl k závěru, že sporná faktura č. 2099 je daňovým dokladem.

Stěžovatel v žalobě namítal, že výše uvedený doklad byl stěžovateli ze strany objednatele 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. 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. V neposlední řadě pak stěžovatel namítal, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem ve smyslu příslušných ustanovení platného právního řádu. Protože dle stěžovatele nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, nemohl být vystaven daňový doklad.

Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že své tvrzení o tom, že doklad č. 2099 není daňovým dokladem, neopíral pouze a jenom o nedostatek uvedení DIČ. Stěžovatel totiž tvrdil a opětovně poukazuje na to, že faktura č. 2099 byla návrhem konečného vyúčtování stavby, tj. jakousi pracovní verzí faktury. Tento návrh konečného vyúčtování byl předložen k posouzení paní Mgr. B. dne 3. 11. 1999 s předpokladem zahájení přejímacího řízení. Teprve v případě, že by společnost P. s. r. o. navrhovanou cenu díla akceptovala, došlo by k protokolárnímu předání díla, tj. podpisu smlouvou předpokládaného předávacího protokolu a teprve následně by byl vystaven řádný daňový doklad s datem zdanitelného plnění dle data předávacího protokolu resp. data zaplacení celé částky. Tyto uvedené skutečnosti tedy zcela zřetelně dokazují, že listina s označením č. 2099 ze dne 2. 11. 1999 nemohla být daňovým dokladem. Tento závěr je potvrzen již výše uvedenou skutečností, tj. tím, že obě smluvní strany svými podpisy na této listině potvrdili, že souhlasí s tím že ke zdanitelnému plnění dojde až podpisem předávacího protokolu. Listina (doklad) č. 2099 tedy zcela jednoznačně není daňovým dokladem, neboť mimo jiné nebyly splněny podmínky pro jeho vystavení.

Nejvyšší správní soud výše uvedené námitky neshledal opodstatněnými.

Dle ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH je plátce z přidané hodnoty povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne, pokud tento zákon nestanoví jinak. Doklad vystavený dříve, než se uskutečnilo zdanitelné plnění není daňovým dokladem.

Jak vyplynulo ze spisového materiálu dne 2. 11. 1999 stěžovatel vystavil fakturu č. 2099, jíž vyúčtoval objednateli obchodní společnosti P., s. r. o.stavební a bourací práce na

akci divadlo M. v H. tržnici. Stěžovatel objednateli tímto dokladem fakturoval celkovou částku bez DPH 46 547 101,20 Kč, s uvedenou částkou přijatých záloh ve výši 39 976 399,70 Kč s tím, že k úhradě zbývá bez DPH částka 4 950 217 30 Kč, s DPH pak 7 558 843,60 Kč. Předmětná faktura obsahovala všechny náležitosti daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o DPH, mimo DIČ objednatele. Jako datum zdanitelného plnění je uvedeno „dle předávacího protokolu“. Daň z předmětné však stěžovatel za příslušné zdaňovací období nezahrnul do přiznání k dani z přidané hodnoty.

Dne 19. 11. 2001 zástupkyně stěžovatel v rámci protokolu o ústním jednání u správce daně uvedla, že vystavená faktura byla objednatelem vrácena s tím, že bude opět přijata po odstranění vad a nedodělků. Při jednání dne 14. 2. 2002 pak zástupce stěžovatele upřesnil, že šlo zmatečný doklad, který neměl být vystaven, když nedošlo k protokolárnímu předání a převzetí díla a dokončovací práce pokračovaly až do února 2002. Pod stejným číslem byl dle tvrzení stěžovatel vystaven storno doklad, jehož doručení objednateli rovněž nemůže prokázat. Stěžovatel dále uvedl, že pochybením účetní nebyl doklad a ni jeho storno zanesen do účetní evidence. Dopis o vrácení faktury se strany objednatele nebyl dohledán. Do správního spisu stěžovatel doložil kopii storno faktury s datem vystavení 2. 11. 1999 bez uvedení údaje o tom, že by byla objednateli předána. Druhou kopie storno faktury byla stěžovatelem předložena spolu s odvoláním. Od předchozí se liší v podpisech.

Šetřením správce daně bylo naopak zjištěno, že společnost P., s. r. o. uplatnila ve zdaňovacím období listopad 1999 z předmětného dokladu daň na vstupu. Zároveň tato společnost vystavila na základě smlouvy a předávacího protokolu investorovi stavby společnosti D. C., a. s. doklad č. 605/99, jímž tomuto fakturovala náklady na stavbu divadla.

V řízení dále nebylo prokázáno, že by stěžovatel uplatnil daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění v jiném zdaňovacím období. Daň na výstupu neuplatnil ani ve zdaňovacím období únor 2002, když sám tvrdil, že k předání a převzetí díla došlo až dne 5. 2. 2002, kdy byl sepsán předávací protokol s investorem stavby.

Z výše uvedeného je zřejmé, že vrácení vystaveného dokladu č. 2099 ze strany objednatele následné jeho stornování, zůstalo v daňovém řízení pouze v rovině tvrzení. Stěžovatel tvrzené skutečnosti nebyl schopen důkazními prostředky spolehlivě prokázat, přesto, že v daňovém řízení právě jeho stíhá důkazní břemeno. 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.

Stěžovatel dle názoru Nejvyššího správního soudu taktéž 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.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že faktura č. 2099 není daňovým dokladem, neboť nedošlo ke zdanitelnému plnění, odkazuje Nejvyšší správní soud na předchozí část tohoto rozsudku, kde dospěl k závěru, že i přes to, že nedošlo k smluvně dohodnutému sepsání protokolu o předání a převzetí díla, je faktický stav takový, že dílo bylo objednateli předáno a zdanitelné plnění se ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH uskutečnilo.

Taktéž městský soud ke shodně formulované žalobní námitce stěžovatele posuzoval předmětný daňový doklad jak z hlediska splnění jeho obsahových náležitostí tak ve smyslu ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH.

Poslední stěžovatelova námitka směřuje proti postupu soudu, který neprovedl důkaz znaleckým posudkem, neboť je dle jeho názoru závěr znaleckého posudku posouzením právních otázek, jež nepřísluší znalci pro obor ekonomika řešit. Předmětná námitka stěžovatele spadá podle svého obsahu pod kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel prostřednictvím této uplatňuje vady řízení před soudem.

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

Předmětnou námitku posoudil Nejvyšší správní soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

Dle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. může v rámci dokazování soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

V daném případě stěžovatel až v průběhu jednání konaného dne 25. 8. 2004 navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem č. 624 znalce Doc. Ing. J. L., znalce z oboru ekonomika. Při jednání stěžovatel uvedl, že „doplňuje pro účely řízení ve věci DPH znalecký posudek, který předkládá soudu k eventuálnímu provedení dokazování.“. Městský soud za účelem seznámení se s navrženým důkazem a posouzení návrhu na jeho provedení přerušil jednání a poté dle ustanovení § 52 s. ř. s. rozhodl, že tento důkaz provádět nebude. V odůvodnění rozsudku pak své zamítavé stanovisko odůvodnil, když uvedl, že soud neprovedl důkaz předloženým znaleckým posudkem, neboť závěr tohoto znaleckého posudku je hodnocením, zda došlo či nedošlo ke zdanitelnému plnění dle § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Tyto závěry jsou tak posouzením otázek právních, jež znalci jmenovanému pro obor ekonomika nepřísluší řešit.

Stěžovatel je však přesvědčen, že znalecký posudek nelze odmítnout jen proto, že znalec se nad rámec svého oprávnění vyjadřoval i k otázkám právním. Skutečnost, že znalec ve svém posudku zaujme stanovisko k otázce, jejíž zodpovězení přísluší soudu, nečiní tento posudek nepoužitelným, pokud obsahuje odborné poznatky a zjištění, z nichž

znalec právní závěr učinil a které umožňují, aby si soud tentýž nebo jiný takový závěr učinil sám. Uvedený názor stěžovatele je podpořen rovněž ustálenou judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. 4. 1997, sp. zn. 2 Tzn 19/97).

Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. ponechává na úvaze soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem, přičemž podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli. Toto právo jej však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru, event. z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné.

V projednávané věci byl znalecký posudek Doc. Ing. L. předložen soudu jako jeden z listinných důkazů v průběhu jednání. Městský soud poté, co se seznámil s jeho obsahem, rozhodl, že jej neprovede a to z důvodů výše uvedených. Obecně platí, že znalci nepřísluší hodnocení právních otázek a nesmí z tohoto hlediska ani hodnotit provedené důkazy. Je oprávněn vyjadřovat se pouze k takovým otázkám, k jejichž posouzení má nezbytnou odbornou znalost. Zpracovatelem stěžovatelem předloženého posudku byl znalec z oboru ekonomika a tudíž tomuto příslušelo hodnotit pouze otázky z oboru, pro který byl jmenován. Nejvyšší správní soud shodně s názorem městského soudu dochází k závěru, že posouzení toho, zda byly či nebyly naplněny zákonné podmínky pro uskutečnění zdanitelného plnění u smlouvy o dílo dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, jsou otázkami právními, jejichž zodpovězení náleží do pravomoci soudu. Městský soud tak neprovedení důkazu znaleckým posudkem řádně odůvodnil. V daném případě byl navíc skutkový stav zjištěný ve správním řízení dostatečným podkladem pro vydání rozhodnutí soudu a jakékoliv doplňování dokazování nebylo zapotřebí.

Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. 4. 1997, sp. zn. 2 Tzn 19/97, tento na daný případ nedopadá, když jde o řízení trestní, znalecký posudek byl vyžadován orgány činnými v trestním řízení a zodpovězení otázek právních bylo vyšetřovatelem od znalce vyžadováno.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že závěr soudu, kterým odůvodnil své zamítavé stanovisko k provedení navrhovaného důkazu, je způsobilý odůvodnit předmětné rozhodnutí soudu.

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.).

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