



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Ing. Viktor Liška, správce konkursní podstaty úpadce Favorit Rokycany, a.s.**, se sídlem Dukelská 499, Rokycany, zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2006, č. j. 336/2006-130M, ve znění opravy ze dne 25. 1. 2006, č. j. 614/06-130M, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 5. 2007, č. j. 57 Ca 38/2006 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „správní orgán“) ze dne 13. 1. 2006, č. j. 336/2006-130M, ve znění opravy ze dne 25. 1. 2006, č. j. 614/06-130M, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty. Výše specifikovanými rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rokycanech (dále jen „správce daně“), jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2002 ve výši 0 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro vystavení dobropisu, kterým se stěžovatel domáhal snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2002 o částku 5 472 500 Kč. Aby plátce daně mohl provést opravu základu daně podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o DPH“), musí dojít ke zrušení nebo vrácení zdanitelného plnění, tj. k obnovení stavu před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění a to vždy ve vztahu ke konkrétním subjektům, mezi nimiž k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, a ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění. K obnovení původního stavu však v posuzovaném případě nemohlo dojít. Původním zdanitelným plněním bylo dodání strojního vybavení, při kterém došlo ke změně vlastnického práva z prodávajícího, tj. Favoritu Rokycany, a.s., na kupujícího pana J. K., a to k 1. 8. 2000. S ohledem na skutečnost, že pan J. K. následně dne 13. 7. 2001 převedl předmětné strojní zařízení na základě kupní smlouvy na společnost BIKE TECHNOLOGY & PUBLIC RELATIONS s. r. o., nemohlo mít stěžovatelovo odstoupení od původní kupní smlouvy (dne 26. 3. 2002) za následek splnění podmínek pro vystavení daňového dobropisu, neboť pan J. K. již nebyl vlastníkem předmětného strojního vybavení a nemohl předmět plnění stěžovateli v důsledku odstoupení vrátit. Důsledkem odstoupení od smlouvy byla v posuzovaném případě povinnost pana J. K. vrátit do konkursní podstaty příslušný finanční ekvivalent. Získání finančního ekvivalentu za poskytnuté zdanitelné plnění na zásadách platných pro bezdůvodné obohacení do konkursní podstaty nemohlo přivodit stav totožný se stavem před uskutečněním původního zdanitelného plnění, neboť předmětem zdanitelného plnění bylo strojní vybavení, nikoliv peněžní obnos.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a je proto nezákonný. Skutková podstata případu spočívá v tom, že úpadce Favorit Rokycany, a.s., před prohlášením konkursu, konkrétně dne 25. 7. 2000 uzavřel s kupujícím panem J. K. kupní smlouvu, dle které na kupujícího převedl kompletní výrobní zařízení a to za sjednanou cenu 30 347 500 Kč, včetně DPH. Následně byl na společnost Favorit Rokycany, a.s., prohlášen konkurs a správce konkursní podstaty v souladu s ustanovením § 14 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, od kupní smlouvy pro nezaplacení kupní ceny odstoupil. Odstoupení od smlouvy bylo druhé smluvní straně doručeno dne 29. 3. 2002. Kupující však strojní vybavení nevrátil, neboť dne 13. 7. 2001 převedl předmětné strojní vybavení na společnost BIKE TECHNOLOGY & PUBLIC RELATIONS s. r. o. Správce konkursní podstaty zahrnul strojní vybavení do soupisu konkursní podstaty a následně vybavení zpeněžil. Odstoupením od smlouvy došlo ke zrušení původního zdanitelného plnění a vystavení daňového dobropisu bylo zcela oprávněné. Dle názoru stěžovatele není podmínkou opravy základu daně fyzické vrácení předmětu plnění, ale zrušení zdanitelného plnění, bez ohledu na to, zda dojde k restituci finanční či pouze k restituci. V obou případech má kupující právo na vydání bezdůvodného obohacení a v obou případech kupující nevrací prodávajícímu daň z přidané hodnoty, neboť při vypořádání bezdůvodného obohacení není možné na kupujícím požadovat vydání části kupní ceny představující DPH. Kupující měl v důsledku odstoupení od smlouvy povinnost vrátit uplatněnou DPH státu, nikoli prodávajícímu. Opačným

postupem dochází k neoprávněnému zvýhodnění státu vůči prodávajícímu, který v případě odstoupení od kupní smlouvy v důsledku nezaplacení kupní ceny a vrácení pouze finanční náhrady neobdrží zpět již uhrazenou DPH.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak. Pro účely tohoto zákona se za zboží považují věci movité, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry, pokud tento zákon nestanoví jinak, službami se pak rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv.

Jestliže dojde v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů ke zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nebo ke snížení ceny na základě změny kvalitativních, dodacích a jiných sjednaných podmínek a má to za následek snížení daňové povinnosti, pak plátce může provést opravu základu daně a daně. Není to jeho povinností, ale právem, neboť ve vztahu ke státnímu rozpočtu byla DPH zcela vyrovnána, výši daně, která byla do státního rozpočtu odvedena, odpovídá výše, kterou je kupující oprávněn uplatnit jako nárok na odpočet daně. Za splnění výše uvedených podmínek je plátce - dodavatel oprávněn vystavit daňový dobropis s náležitostmi stanovenými v § 13 zákona o DPH, kde vyčíslí rozdíly oproti původnímu plnění. Tyto rozdíly se považují za samostatné zdanitelné plnění, které podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava základu daně provedena. Na základě přijatého dobropisu vrátí pak plátce-odběratel rozdíl ve výši uplatněného odpočtu v tom zdaňovacím období, ve kterém tento dobropis obdržel. Daň odvedená na výstupu je tak opětovně v rovnováze s daní uplatněnou na vstupu. Obecně se tedy vždy jedná o případy, kdy oprava základu daně má za následek snížení daně na výstupu a tedy i snížení daňové povinnosti plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění.

Výše uvedený postup se v praxi využívá zejména v případě vrácení zboží, uplatnění reklamace na část dodaného zboží, zrušení objednané služby nebo při poskytnutí slevy

z ceny z důvodu změny sjednaných podmínek. Měla by však být vždy dodržena podmínka, že dobropis se bude vázat na konkrétní zdanitelné plnění, jehož se týká. Účelem dobropisu je, jak již správně uvedl krajský soud, zohlednit úplnou či částečnou anulaci příslušného zdanitelného plnění ve vazbě na výši původně uplatněné daňové povinnosti. Z hlediska daně z přidané hodnoty je rozsah zdanitelných plnění skutečně rozmanitý, a proto k úplné či částečné anulaci zdanitelného plnění dochází různými způsoby ve vazbě na konkrétní charakter plnění, jakož i na moment jeho uskutečnění. Některá zdanitelná plnění lze vrátit, jiná pouze zrušit.

V posuzovaném případě není pochyb o tom, že i když došlo k platnému odstoupení od smlouvy z důvodu nezaplacení kupní ceny, stěžovatel původní zdanitelné plnění – tedy výrobní strojní zařízení nemohl po právu obdržet zpět, neboť předmět zdanitelného plnění byl platně prodán společnosti BIKE TECHNOLOGY & PUBLIC RELATIONS s. r. o. Jak totiž konstatoval Vrchní soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2005, č. j. 15 Cmo 98/2004-233, kterým byl výnos z prodeje strojního vybavení ve výši 4 549 200 Kč vyloučen z konkurzní podstaty úpadce, odstoupení od kupní smlouvy nemělo za následek zrušení kupní smlouvy od samého počátku, a proto se strojní vybavení v důsledku odstoupení od kupní smlouvy ze dne 25. 7. 2000 nemohlo dostat do vlastnictví stěžovatele. To by platilo jen v případě, pokud by před odstoupením stěžovatele od kupní smlouvy s účinky ex-nunc podle § 349 obchodního zákoníku nedošlo k převodu předmětného strojního zařízení na další osobu.

Zrušení smlouvy v důsledku odstoupení se nedotýká přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího, přičemž nabyvatel není omezen s věcí volně nakládat a dále ji prodat. Toto právo ztrácí až v době účinnosti odstoupení. Jestliže kupující věc prodal třetí osobě, není dotčeno nabytí vlastnického práva touto osobou. Pro posouzení přechodu vlastnického práva je rozhodující právní stav v době, kdy k prodeji došlo. Jestliže by tak kupující nemohl věc vrátit, protože již není jejím vlastníkem, má prodávající nárok podle zásad bezdůvodného obohacení na peněžitou náhradu.

Ve shora uvedeném smyslu by původní kupující pan K. byl tedy povinen podle zásad bezdůvodného obohacení poskytnout stěžovateli na místo původního předmětu plnění – strojního vybavení adekvátní finanční ekvivalent, tedy jakési finanční vyrovnání, neboť strojní vybavení bylo platně převedeno do vlastnictví jiného. Finanční vyrovnání však není složkou odměny za zdanitelné plnění a nespadá do předmětu této daně. Podstatou finančního vyrovnání totiž není odměna za uskutečnění zdanitelného plnění, ani modifikace této odměny, ale jedná se o kompenzaci určité újmy. Obohacení jednoho subjektu musí být totiž současně újmou subjektu druhého. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se závěrem krajského soudu, že získání finančního ekvivalentu za poskytnuté zdanitelné plnění na zásadách platných pro bezdůvodné obohacení do konkurzní podstaty nesplňovalo podmínky pro vystavení daňového dobropisu ve smyslu ustanovení § 15 zákona o DPH, neboť nemohlo přivodit stav totožný se stavem před uskutečněním původního zdanitelného plnění, když předmětem zdanitelného plnění bylo strojní vybavení, nikoliv peněžní obnos. Stěžovatelova námitka, že odstoupení od původní kupní smlouvy znamená samo o sobě zrušení zdanitelného plnění a naplnění podmínek pro vystavení dobropisu, tak nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že zvoleným postupem došlo k neoprávněnému zvýhodnění státu vůči prodávajícímu, který neobdržel zpět již uhrazenou DPH. Daň z přidané hodnoty je obrátovou daní ze spotřeby, jejímž základním cílem je zdanit spotřebu u konečného zákazníka. Vybírá se po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Nicméně každé plnění je podrobena DPH až po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky zboží a služeb. Daň z přidané hodnoty po právu zatížila jak původní dodání strojního vybavení z prodávajícího, tj. Favoritu Rokycany, a.s., na kupujícího pana J. K., tak následný převod na společnost BIKE TECHNOLOGY & PUBLIC RELATIONS s. r. o. Plátcí, kteří zdanitelné plnění přijali, pak měli za splnění zákonem stanovených podmínek nárok na odpočet daně a daň z přidané hodnoty zůstala ve vztahu k těmto transakcím neutrální. Nachází-li se strojní vybavení ve vlastnictví společnosti BIKE TECHNOLOGY & PUBLIC RELATIONS s. r. o., nedošlo ani ke zrušení ani k vrácení původního zdanitelného plnění mezi stěžovatelem a panem K. a nebyly dány podmínky pro úpravu výše daňové povinnosti vztahující se k původně uskutečněnému zdanitelnému plnění. Případné finanční vyrovnání v důsledku platného odstoupení od smlouvy podle zásad bezdůvodného obohacení není předmětem daně z přidané hodnoty a nemá na výši daňové povinnosti původně uskutečněného zdanitelného plnění žádný dopad.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto je podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu