



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **V. B.**, zastoupeného: JUDr. Alexander Klimeš, advokát se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2003, čj. 2944/03-130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, čj. 9 Ca 164/2003 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2003, čj. 2944/03-130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2. 9. 2002, čj. 2573/02/040970/09991, kterým Finanční úřad v Uhlířských Janovicích (správce daně) dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2000 ve výši 153 620 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 31. 3. 2006, čj. 9 Ca 164/2003 - 57, zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. pro vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.

Stěžovatel s poukazem na § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tvrdí, že daně mají být stanoveny ve správné výši aniž by bylo vždy trváno na doslovném znění zákona, které může být přepjatým formalismem. Podle stěžovatele může § 16 odst. 8 daňového řádu nebo § 2 odst. 3 daňového řádu napravit nespravedlivé stanovení daně v nesprávné výši, ke kterému by mohlo dojít lpěním na textu zákona. Podle stěžovatele měli právě v jeho případě správce daně a žalovaný využít § 16 odst. 8 daňového řádu.

Stěžovatel nemohl využít § 40 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), protože v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období nevycházel z ceny prací 8 815 315 Kč, ale z ceny 5 588 000 Kč. Na posledně jmenované ceně se stěžovatel s odběratelem dohodl jako na ceně odpovídající hodnotě provedených prací. Správce daně pak měl při hodnocení důkazů a formulaci výsledků daňové kontroly postupovat ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu a § 16 odst. 8 daňového řádu a zohlednit zjištění, že skutečná cena prací byla dohodou smluvních stran stanovena právě ve výši 5 588 000 Kč, kterou také odběratel skutečně uhradil. Správce daně i žalovaný měli postupovat analogicky s § 40 odst. 2 zákona o DPH a vyměřit stěžovateli pouze odpovídající penále. Nedodržením postupu podle § 16 odst. 8 daňového řádu byl podle stěžovatele porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že podle předávacího protokolu ze dne 30. 6. 2000 předal stěžovatel podle smlouvy ze dne 26. 1. 1999 a dodatku ke smlouvě ze dne 14. 1. 2000 objednateli dílo jako celek v hodnotě 8 815 315 Kč. Tuto skutečnost potvrdil i objednatel svým podpisem. Na veškeré provedené práce byly rovněž vystaveny faktury, které byly také odsouhlaseny objednatelem. Stěžovatel však vystavil daňové doklady pouze za dílčí plnění podle smlouvy ze dne 26. 1. 1999 v hodnotě 5 588 000 Kč a práce provedené podle dodatku ke smlouvě ze dne 14. 1. 2000 vyúčtoval objednateli pouze zálohově ve výši 2 580 000 Kč. Žalobce tedy neodvedl daň z přidané hodnoty za období červen 2000 [§ 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH]. Povinnost uplatnit daň na výstupu přitom nastala dnem uskutečnění zdanitelného plnění (§ 10 odst. 1 zákona o DPH) a stěžovatel byl povinen uvést daň na výstupu do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění (§ 10 odst. 3 zákona o DPH).

Dále žalovaný uvedl, že při snížení ceny po předání díla je nutno postupovat podle § 15 odst. 3, 4 zákona o DPH. Rozdíl původního a opraveného základu daně se považuje za samostatné plnění. Opravu základu daně je nutno provést vystavením daňového dobropisu. Jiný postup zákon nepřipouští. Správce daně v tomto směru nemohl za stěžovatele nahrazovat povinnosti vyplývající stěžovateli ze zákona. Pouze prokázal-li by stěžovatel, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo v rozsahu uvedeném v předávacím

protokolu, mohl správce daně stanovit nižší daňovou povinnost. Přestože v tomto směru nese důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu), stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Důvody snížení ceny pak nejsou pro posouzení věci rozhodné, stejně jako dohoda ze dne 5. 4. 2002. Podle žalovaného nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 40 odst. 2 zákona o DPH, neboť nedošlo k nesprávnému uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že v původní smlouvě o dílo ze dne 26. 1. 1999 uzavřené mezi stěžovatelem jako zhotovitelem a objednatelem tohoto díla byla cena předmětných stavebních prací stanovena na částku 5 558 000 Kč vč. DPH ve výši 5 %. V dodatku ke smlouvě ze dne 14. 1. 2000 bylo smluvními stranami dohodnuto zvýšení výkonů provedených prací nad rámec původně vypracovaného projektu a objednatel se zavázal zaplatit za realizaci zvýšených výkonů dle skutečně provedených objemů a smluvně ujednaných jednotkových cen. Po dokončení jednotlivých částí díla stěžovatel vystavoval jednotlivé dílčí daňové doklady (faktury). V souladu s dodatkem byl zvýšen rozsah prací o 3 227 315 Kč a podle předávacího protokolu bylo dílo jako celek v hodnotě 8 815 315 Kč bez DPH předáno objednateli dne 30. 6. 2000. Dohodou ze dne 5. 4. 2002, tj. téměř po dvou letech od předání díla, o ukončení smlouvy ze dne 26. 1. 1999, došlo ke snížení ceny na původně sjednanou částku 5 558 000 Kč, aniž by podle obsahu spisu zároveň došlo k vystavení dobropisů na již dříve vystavené faktury.

V posuzované věci bylo zdanitelné plnění uskutečněno dne 30. 6. 2000, neboť ve smyslu § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH se zdanitelné plnění, uskutečněné podle smlouvy o dílo, považuje za uskutečněné zaplacením nebo převzetím a předáním díla, a to tím dnem, který nastane dříve. Tímto dnem zároveň vznikla stěžovateli povinnost uplatnit daň na výstupu (§ 10 odst. 1 zákona o DPH), kterou byl stěžovatel povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění, tj. červen 2000 (§ 10 odst. 3 zákona o DPH). V souladu s předávacím protokolem – bylo pro určení výše základu daně a daně nutné dle § 14 zákona o DPH vycházet podle § 14 zákona o DPH z ceny díla ve výši 8 815 315 Kč. ~~Tímto dnem zároveň vznikla stěžovateli povinnost uplatnit daň na výstupu (§ 10 odst. 1 zákona o DPH), kterou byl stěžovatel povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění (tj. červen 2000).~~

Došlo-li kdykoliv později ke snížení ceny, z hlediska povinnosti stěžovatele ve vztahu k dani z přidané hodnoty bylo možné tuto skutečnost zohlednit pouze postupem podle v souladu se zákonem o DPH. V tomto směru lze odkázat nejen na § 15 odst. 1, 3, ~~zákona o DPH, ale zejména na § 15 odst. 4~~ zákona o DPH, podle ~~nichž~~ byl měl stěžovatel oprávněn provést příslušnou opravu základu daně a výše daně – tak, že vystav~~ením~~ ením daňového ~~dobropisu~~ dobropisu (§ 13 zákona o DPH). Pouze tímto způsobem bylo možno snížit původní základ daně a daň postupovat směrem k opravě daně podle § 15 odst.

1, 3 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, stejně jako učinil i městský soud, že se rozdíl mezi původním a opraveným základem daně považuje za samostatné zdanitelné plnění, u kterého se sice uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění, ale které podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byl daňový dobropis doručen plátcí, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo [§ 15 odst. 3 písm. a) zákona o DPH]. Ze skutečnosti, že se jedná o samostatné zdanitelné plnění pak pro stěžovatele především vyplývá, že i kdyby v souladu se zákonem o DPH vystavil daňový dobropis, neměla by tato skutečnost vliv na existenci a výši jeho daňové povinnosti za červen 2000. Městský soud zcela správně uzavřel, že žalovaný ani správce daně neporušili § 16 odst. 8 ani § 2 odst. 3 daňového řádu, protože ani postup předvídaný § 15 zákona o DPH by nemodifikoval daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období června 2000. Ostatně, jak shora uvedeno, stěžovatel podle § 15 zákona o DPH stejně nepostupoval.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele § 40 odst. 2 zákona o DPH. I v této souvislosti lze odkázat na správné závěry městského soudu. Ten zdůraznil, že citované ustanovení na posuzovanou věc vůbec nedopadá, neboť se v případě stěžovatele nejedná o nesprávné uvedení daně v daňovém přiznání z časového hlediska. Nejvyšší správní soud se závěry městského soudu souhlasí a odkazuje i na svou předchozí argumentaci, podle níž pozdější snížení ceny, představující v případě řádného uplatnění podle zákona o DPH samostatné zdanitelné plnění, nijak neovlivňuje předchozí daňovou povinnost stěžovatele. V případě stěžovatele tedy není problémem zahrnutí odpovídající daně do nesprávného zdaňovacího období, ale skutečnost, že tuto daň do daňového přiznání nezahrnul vůbec.

Stěžovatel tímto způsobem nepostupoval a je tedy nutné uzavřít, že z hlediska zákonných podmínek základ daně a daň nijak neopravil. Jeho argumentace ustanovením § 40 zákona o DPH tak v posuzované věci nemá místa. Ze stejného důvodu neobstojí ani argumentace ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu a § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť správce daně a žalovaný nemohli v souladu se zákonem o DPH zohlednit skutečnosti, které se nijak nedorazily v účetnictví žalobce. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje i na svůj rozsudek ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84 (www.nssoud.cz), kde vyslovil právní názor, že daňový doklad na jedné straně žádným způsobem nevymezuje ani nepodmiňuje existenci zdanitelného plnění, ale na druhé straně je existence daňového dokladu jednou ze zákonných podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně. Podobný závěr lze v nyní posuzované věci učinit i ve vztahu ke stěžovatelem tvrzenému snížení ceny, které by z hlediska daně z přidané hodnoty mohlo být relevantní pouze v případě existence odpovídajících daňových dokladů. Ty však stěžovatel, jak již řečeno, nepředložil a jejich existenci ostatně ani netvrdil.

Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a *contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. dubna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu