

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **DVO, spol. s r. o.,** se sídlem T. G. Masaryka 75, Ostroměř, zast. JUDr. Jaroslavem Buriánkem, advokátem se sídlem Ovčí Hájek 219/16, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2008, č. j. 6309/08-1300-604057, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2010, č. j. 30 Ca 108/2008 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2008, č. j. 6309/08-1300-6040577, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hořicích ze dne 10. 3. 2008, č. j. 8949/08/239970/3968. Tímto rozhodnutím finanční úřad stěžovateli dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2004 ve výši 123 500 Kč. Důvodem doměření daně bylo zjištění neoprávněného opakovaně uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty na základě faktury č. 040069 vystavené společností PETŘIVÝ – dřevařská výroba, s. r. o., Praha 5 (dále jen „společnost Petřivý“).

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že zdanitelné plnění podle daňového dokladu - faktury č. 040069 bylo uhrazeno zálohami včetně DPH, jak bylo na faktuře výslovně deklarováno. V případě dokladu č. 040075 se nejednalo o opravný daňový doklad, jak bylo tvrzeno, neboť jím nedošlo k žádnému zvýšení základu daně oproti již zaplaceným a započteným zálohám. Označené „dohodnuté navýšení cen oken“ pouze kopírovalo ujednání účastníků smlouvy ze dne 27. 8. 2003. K vystavení dobropisu nebyly splněny zákonné podmínky, neboť nenastala žádná ze skutečností, za nichž tak lze učinit. Za nepodstatné krajský soud označil i to, že žalovaný blíže nezdůvodnil, proč se neřídil ustanovením § 104 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť z celého kontextu rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný hodnotil nárok na odpočet za zdaňovací období listopad 2004 jako uplatněný duplicitně a doklad č. 040075 jako neplatný. S právním názorem žalovaného se krajský soud ztotožnil, neboť i podle jeho názoru se nejednalo o případ, na který by se dané ustanovení mohlo vztahovat – nešlo o záměnu zdaňovacích období.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku, neboť právní názor v něm vyslovený je v přímém rozporu se zákonem. Podle § 104 odst. 2 zákona o DPH pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období a snížil tím daňovou povinnost, správce daně daň za zdaňovací období, v němž měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení. Stěžovatel, možná chybně, uvedl daňovou povinnost za rok 2004 až ve 4. čtvrtletí r. 2007, a to na základě opožděně doručeného daňového dobropisu, který možná neměl být vystaven. Finanční úřad ovšem uložil daňovou povinnost za listopad 2004 znovu uhradit v březnu 2008. Stěžovatel přitom účtoval podle daňových dokladů, které sám nevystavil a které mu byly doručeny a nemohl účtovat jinak; navíc se domnívá, že se jednalo o doklady vystavené v souladu se zákonem o DPH. V průběhu roku 2004 byly jeho platby pokládány za platby předem na budoucí dodávky zboží. V listopadu 2004 se však ukázalo, že další dodávky nového zboží se neuskuteční. Daňové doklady o platbách musely být zrušeny, protože se rušil předmět zdanitelného plnění (tedy plnění, které do budoucna nenastane); na to byl také vystaven sporný daňový dobropis. S takovou situací zákon o DPH v tehdy platném znění nepočítal. Platby, jejichž původní účel se zrušil, byly použity na něco jiného, proto z nich daň z přidané hodnoty musela být znovu vyměřena. Platby se použily na dodatečné navýšení ceny starých, již uskutečněných, dodávek. K započtení plateb (tedy základu DPH) došlo okamžitě úkonem jedné strany směřujícím k započtení. Započtení daně z rozdílných účelů zdanitelného plnění ovšem možné nebylo. Vyčíslením nové daně daňovým dokladem (měl se jmenovat daňový vrubopis) také nastalo navýšení ceny v listopadu 2004 zmíněným daňovým dokladem. Naproti tomu datum zdanitelného plnění za zrušená plnění daňovým dobropisem nenastalo dnem vystavení dokladu, nebo dnem zrušení původního důvodu plateb záloh předem, ale nastalo až dnem doručení – tedy bohužel až v prosinci 2007. Jinak stěžovatel odkazuje na žalobu a její přílohy a správní spis. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného i Finančního úřadu v Hořicích.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s důvody rozsudku krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Je třeba předeslat, že kasační stížnost je podle § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) opravným prostředkem proti

pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení (dále jen "stěžovatel") domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Podle § 110 odst. 1 s. ř. s. může Nejvyšší správní soud za splnění zákonných podmínek zrušit také pouze toto rozhodnutí soudu. Kasační stížnost proto nemůže směřovat proti správním rozhodnutím, ani se jí nelze domáhat jejich zrušení.

Kasační stížnost musí obsahovat důvody podle § 103 s. ř. s. směřující proti rozhodnutí krajského soudu; ty nemohou spočívat v odkazu na žalobu, neboť žaloba směřuje proti správním rozhodnutím, která byla krajským soudem přezkoumávána.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítl kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

K posouzení důvodnosti námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy a z podstatných skutečností zjištěných ze správního spisu.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel nakupoval od dodavatele - společnosti Petřivý zboží, které uhrazoval prostřednictvím zápočtu záloh poskytovaných platbami předem či uhrazováním závazků prodávajícího. Tento postup byl uveden ve smlouvě mezi nimi uzavřené dne 27. 8. 2003 (dále jen „Smlouva“), v níž je konstatováno, že se tak děje na základě předchozí smlouvy o obchodní spolupráci, uzavřené v r. 1996. V bodě II. Smlouvy bylo rovněž ujednáno, že s ohledem na navýšení ceny oken a dřevařských výrobků na trhu DVO s. r.o. částečně navýšila své prodejní ceny oken, změnily se ceny elektřiny a telefonů i obvyklé ceny nájemného (...), vnímají smluvní strany potřebu přiměřeně navýšit kupní ceny oken a výši nájemného a souvisejících služeb. Podle bodu III. Smlouvy budou smluvní strany realizovat záměr podle bodu II. tak, že minimálně jedenkrát do roka navýší jednorázově cenu nájmu a zboží, aniž by došlo k přímému rozpočítávání. „Navýšení navrhne a formou vystaveného daňového dokladu provede prodávající“. V bodu IV. Smlouvy si kupující vyhradil, aby toto navýšení nepřesáhlo výši poskytnutých záloh.

Spis obsahuje kopie faktur vystavených od května 2004 do listopadu 2004 na platby záloh společnosti Petřivý na dodávky výrobků vyskladněných v tom kterém měsíci. Dodané zboží bylo v měsíci listopadu fakturováno doklady ze dne 15. 11. 2004 č. 040068, č. 040070 a č. 040071, přičemž v nich vždy bylo uvedeno, že faktura byla v den vystavení započtena proti závazkům (zálohovým platbám). Fakturou č. 040069, vystavenou dne 15. 11. 2004, byla fakturována částka 650 000 Kč za dohodnuté navýšení cen oken a úhrady za nájmy kanceláří a skladových prostor, včetně podílu za telefony a spotřebu elektrické energie, s tím, že platba byla započtena proti zálohovým platbám. Z téhož dne je dobropis č. 040075 vystavený společností Petřivý na částku - 650 000 Kč, jímž byly stornovány daňové doklady za platby předem a výše těchto plateb byly započítány k úhradě faktury – daňového dokladu za navýšení cen oken

a nájemné a služby spojené s nájmem. Rovněž je zde uvedeno, že faktura byla v den vystavení započtena proti závazkům společnosti Petřivý (zálohovým platbám).

Dne 29. 5. 2007 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, mj. i daně z přidané hodnoty za rok 2004. Ve zprávě o kontrole č.j. 8411/08/239930/4058, projednané dne 6. 3. 2008 je konstatováno, že daňový subjekt v r. 2004 nakupoval výrobky od společnosti Petřivý, na které jí poskytoval zálohy; na společnost Petřivý byl dne 18. 11. 2004 prohlášen konkurs. Na základě dokladů k zálohovým platbám si daňový subjekt nárokoval odpočet na dani. V měsíci listopadu 2004 byl uplatněn nárok na odpočet 123 500 Kč na základě faktury č. 040069, tedy byl uplatněn nárok ze záloh, z nichž již jednou uplatněn byl. K tomu správce daně poukázal na doklady a na zjištění, že daňový subjekt vůči společnosti Petřivý uplatnil v rámci konkursu pohledávku ze záloh na dodávky, které se před prohlášením konkursu neuskutečnily. Správce daně rovněž zdůraznil, že obě jmenované společnosti byly ovládány jednou osobou (ve společnosti DVO podíl 80%, ve společnosti Petřivý 88%). Doklad označený jako daňový dobropis (č. 040075) se nachází v účetnictví společnosti Petřivý, nikoliv však v účetnictví daňového subjektu.

Na základě výsledku daňové kontroly byl finančním úřadem vydán dodatečný platební výměr doměřující daň z přidané hodnoty za listopad 2004 ve výši 123 500 Kč. V odvolání daňový subjekt(stěžovatel) poukázal na skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění za listopad 2004 byla snížena až ve IV. čtvrtletí r. 2007, neboť až v prosinci 2007 mu byl doručen daňový doklad č. 040075 vystavený 15. 11. 2004 dodavatelem (společností Petřivý) a mohlo být podáno dodatečné daňové přiznání. Doklad nebyl dodavatelem doručen dříve a mohlo se tak stát až po ukončení jeho konkursu, neboť konkursní správce takový úkon provést nemohl. Odvolatel také poukázal na § 104 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož mělo být postupováno. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí zdůraznil, že odpočet daně byl správně uplatněn v souvislosti s doklady o zaplacení záloh a že v tom případě byl odpočet uplatněný na základě dokladu č. 040069 odpočtem duplicitním. Doklad č. 040075 označený jako dobropis, tímto není, neboť nejsou splněny podmínky podle § 42 odst. 1 a 3 zákona o DPH. Stornem zálohových plateb nedošlo ke zrušení nebo vrácení zdanitelného plnění, ke snížení základu daně ani k vrácení plateb. U plateb předem došlo ke zdanitelnému plnění ve smyslu § 21 zákona o DPH. Z toho důvodu žalovaný označil doklad č. 040075 za neplatný, neboť podle něho nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a tudíž nevznikla povinnost snižovat odpočet DPH. Pokud daň podle něho byla odvedena ve IV. čtvrtletí r. 2007, lze to změnit jen dodatečným daňovým přiznáním za toto období. Žalovaný uzavřel, že z důvodu neplatnosti dokladu č. 040075 a duplicitně uplatněnému daňovému odpočtu, nepřichází vůbec v úvahu postup podle § 104 odst. 2 zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení věci z právní úpravy platné v rozhodné době. Nárok na odpočet daně vzniká plátci daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). Uplatněním odpočtu se přitom rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání (odst. 3 téhož ustanovení). Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu a podle odst. 2 téhož ustanovení lze nárok na odpočet uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací

období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Nárok uplatněný stěžovatelem na základě zálohových faktur v rozhodném období tomu odpovídal. Pokud tedy stěžovatel následně uplatnil další nárok na základě faktury č. 040069, jednalo se skutečně o duplicitní uplatnění nároku z již zaplacených a zdaněných částek. Není pak už rozhodné, zda tento doklad vykazoval všechny formální znaky daňového dokladu, když měl sice oporu ve Smlouvě, ovšem byl zcela nekonkrétním ve vztahu ke zdanitelnému plnění, jehož se měl týkat; stejně tak správce daně nemusel vážit, zda s ohledem na personální propojenost subjektů, způsob a výše navýšení odpovídaly běžným obchodním vztahům a cenám v té době.

Stěžovatel je ovšem názoru, že náprava byla sjednána daňovým dobropisem č. 040075, který ovšem byl zaúčtován až ve 4. čtvrtletí r. 2007, neboť až tehdy mu byl dodavatelem doručen. Poukazuje nato, že při opravě základu daně a výše daně je podle § 42 odst. 4 písm. a) zákona o DPH uskutečněním zdanitelného plnění okamžik, ve kterém byl daňový dobropis doručen plátci. Tvrdí tedy, že zdanitelné plnění uskutečněné v listopadu r. 2004 navýšením cen již dříve dodaného a uhrazeného zboží bylo oprávněné proto, že předchozí zdanitelné a zdaněné plnění bylo stornováno dobropisem účinným až v prosinci r. 2007. Při akceptaci tohoto tvrzení by to znamenalo, že podmínky pro uskutečnění platby fakturou č. 040069 vznikly následně po třech letech. Žalovaný ani krajský soud přípustnost tohoto postupu nezkoumaly, neboť vycházely z názoru, že daňový dobropis č. 040075 je neplatný.

Oprava základu daně, která má za následek snížení nebo zvýšení daně, je možná podle § 77 odst. 1, 2 zákona o DPH. V případě následného snížení daně se tak děje daňovým dobropisem a oprava odpočtu se provede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce dobropis obdržel. V případě zvýšení uplatněného odpočtu se tak děje daňovým vrubopisem či jiným dokladem, nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká. Daňový doklad, který byl stěžovateli dodavatelem vystaven, byl označen jako dobropis, byť stěžovatel tvrdí, že se ve své podstatě jednalo o daňový vrubopis.

Daňovým dobropisem je podle § 43 odst. 2 zákona o DPH daňový doklad, kterým se opravuje výše daně podle § 42 odst. 1 a 3; podmínky těchto ustanovení splněny nebyly. Daňovým vrubopisem je podle § 43 odst. 3 zákona o DPH daňový doklad, kterým se opravuje výše daně při opravě podle § 42 odst. 2, tedy v případě, kdy došlo ke zvýšení základu daně; i zde lze přisvědčit žalovanému a krajskému soudu, že ke splnění této podmínky nedošlo. Dodat k tomu lze pouze to, že předmětný daňový doklad nesplňuje ani náležitosti, které musí mít jak daňový dobropis, tak i daňový vrubopis podle § 43 odst. zákona o DPH, neboť v něm není dostatečně konkretizován rozsah a předmět zdanitelného plnění ani identifikovány původní daňové doklady [písm. f), h) cit. ustanovení].

Nejvyšší správní soud tak ohledně naplnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na základě faktury č. 040069 dospěl ke shodným závěrům jako žalovaný a krajský soud.

Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká, že na jeho případ nebyl aplikován § 104 odst. 2 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení *[p]okud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím daňovou povinnost, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle zákona upravujícího správu daní z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.* I zde však je třeba krajskému soudu přisvědčit, že se v případě stěžovatele nejednalo o nesprávné uvedení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, ale o duplicitní uplatnění nároku na odpočet, tudíž, že aplikace daného ustanovení vůbec nepřicházela v úvahu.

Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou

Kasační stížnost proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly.

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

V Brně dne 23. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu