



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce **Mgr. R. K.**, zast. Mgr. Pavlem Szkanderou, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1199, Frýdek – Místek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 2. 2003, č. j. 22 Ca 86/2002 – 24,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2001, č. j. 4682/130/2001, zamítl žalovaný odvolání úpadce B. A. C., s. r. o., se sídlem v O., ul. Č. L. č. 20 (dále též jen „úpadce“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Ostrava I. ze dne 1. 3. 2001, č. j. 36492/01/388912/1746, jímž bylo úpadci na základě výsledku vytýkacího řízení k dodatečnému přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodatečně vyměřeno zvýšení daňové povinnosti ve výši 836 286 Kč, a to odchylně od zvýšení daňové povinnosti ve výši 467 673 Kč, uplatněné v dodatečném přiznání za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998. Žalovaný dovodil, že zdanitelné plnění podle dokladu č. 01/98 ze dne 31. 12. 1998, vydaného na základě komisionářské smlouvy mezi právním předchůdcem úpadce a společností S. T., a. s. – oblast O., o. z. ze dne 7. 10. 1996, bylo v souladu s ustanovením § 9 odst. 3 písm. f) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v roce 1998 (dále jen „ZDPH“), uskutečněno, a proto podle § 10 odst. 1 a odst. 3 ZDPH vznikla úpadci daňová povinnost uplatnit daň na výstupu, resp. uvést daň do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998. Žalovaný vycházel ze zjištění, že k plnění dle dokladu č. 01/98 ze dne 31. 12. 1998 byla uzavřena mezi S. k. A., O. – P. (veškerá práva a

povinnosti vyplývající z uzavřených smluv převzal úpadce – B. A. C., s. r. o.) na straně jedné a společností S. T., a. s. – oblast O. o. z. na straně druhé komisionářská smlouva podepsaná dne 3. 10. 1996, resp. 7. 10. 1996. Předmětem této smlouvy bylo obstarání záležitosti investora (v tomto případě komitenta – S. T., a. s. – oblast O. o. z.), a to realizace části díla (stavebních prací, případně stavební části), konkrétně telekomunikačních místností pro digitální telefonní ústřednu (dále jen předmětné plnění) a poukázal na celkovou Smlouvu o dílo č. 10301 ze dne 4. 9. 1996 uzavřenou mezi objednatelem S. k. A. O. – P. a zhotovitelem – U. O., a. s., která podle něj byla nedílnou součástí výše uvedené komisionářské smlouvy. K předání a převzetí díla (včetně předmětného plnění) dle Smlouvy o dílo pak došlo 13. 12. 1998, jak o tom svědčí zápis o odevzdání a převzetí dokončených staveb (ucelených částí) mezi objednatelem a zhotovitelem. Tímto dnem pak také došlo k obstarání záležitosti – předmětného plnění komitenta. Skutečnost, že předmět plnění byl řádně splněn, dokládá podle žalovaného zápis o odevzdání a převzetí stavby – její dokončené části ze dne 24. 7. 1997 mezi S. T., a. s. – oblast O. a S. k. A. O. – P., jakož i společností U. O. Jelikož uvedená záležitost byla ze strany komisionáře obstarána formou smlouvy o dílo, považuje se toto předmětné zdanitelné plnění za uskutečněné v souladu s § 9 odst. 1 písm. f) ZDPH převzetím a předáním díla (když k zaplacení do té doby nedošlo), tzn., že 13. 12. 1998 vznikla komisionáři povinnost uplatnit podle § 10 odst. 1 ZDPH daň na výstupu, resp. dle § 10 odst. 3 tuto daň na výstupu uvést do daňového přiznání za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998. Vzhledem k tomu, že předmětné plnění je službou a nikoliv dodáním zboží či převodem nemovitosti, není ke zjištění, zda se jedná o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH nutné splnění podmínky změny vlastnického práva či práva hospodaření.

Včas podanou žalobou se žalobce u Krajského soudu v Ostravě domáhal zrušení uvedeného rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správního orgánu I. stupně s odůvodněním, že na základě komisionářské smlouvy ze dne 7. 10. 1996 nedošlo k převodu vlastnického práva ani k předání stavebních prací, a proto nevznikla povinnost daňového subjektu vystavit daňový doklad v souladu se zákonem č. 588/1992 Sb. Tuto skutečnost žalobce dokládá tím, že v jeho účetnictví je částka ve výši 5 000 000 Kč vedena jako záloha a z toho důvodu neměla být faktura č. 1/98 ze dne 31. 12. 1998 na celkovou částku včetně DPH ve výši 7 048 838,50 Kč vůbec vystavena. Svě tvrzení dokládá rovněž tím, že u S. T. nebyla uvedená faktura nikdy zúčtována. Podle názoru žalobce nejsou zápisy o odevzdání a převzetí stavby nebo její dokončené části ze dne 27. 6. 1997 a 24. 7. 1997 dostatečně průkazné a nemohou být důvodem k tvrzení, že došlo podle zákona ke zdanitelnému plnění. Z napadeného rozhodnutí žalovaného jednoznačně nevyplývá, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že ke zdanitelnému plnění v tomto případě došlo, přičemž žalobce má za to, že dostatečným způsobem prokázal oprávněnost dodatečného daňového přiznání ze dne 23. 11. 2000 a žalovaný neoprávněně a v rozporu se zákonem daňový odpočet neuznal. Nevypořádal se rovněž s argumentací žalobce ohledně toho, že nedošlo k předání stavebních prací a že částka ve výši 5 000 000 Kč je vedena v účetnictví žalobce jako záloha a společnost S. T., a. s. tuto částku rovněž nikdy nezúčtovala. Žalobce dovozuje, že správní orgány I. i II. stupně vyšly z nesprávných skutkových zjištění, z nichž vyvodily nesprávný závěr.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhoval její zamítnutí s odůvodněním, že plnění podle komisionářské smlouvy, a sice realizace části díla (stavebních prací, popř. stavební části), konkrétně pak telekomunikačních místností pro digitální telefonní ústřednu, je nutno v souladu s § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH pokládat za službu, přičemž podle § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona není poskytování služeb vázáno na podmínku změny vlastnického práva nebo práva hospodaření. Z tohoto důvodu nelze splnění této podmínky vázat na uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 ZDPH u předmětného plnění, tedy

služby. Ze zápisu o odevzdání a převzetí dokončených staveb (ucelených částí) mezi úpadcem a firmou U. O., a. s., ze dne 13. 12. 1998 a ze zápisu ze dne 24. 7. 1997 je podle žalovaného nepochybné, že předmětné plnění bylo převzato a předáno v souladu s § 9 odst. 1 písm. f) ZDPH a došlo tak k uskutečnění zdanitelného plnění. V těchto zápisech je prokazatelně uvedeno, čeho se týkají a jsou podepsány všemi zúčastněnými stranami. Správce daně pak bezpečně zjistil, že telekomunikační místnosti (ústředna) byly již během roku 1998 v provozu, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 5. 10. 2000 se svědkem – zástupcem společnosti Č. T. (právního nástupce S. T.) JUDr. V. K. a z potvrzení zástupce společnosti U. O., a. s., že stavba byla ukončena v roce 1997, když prostory uživatel převzal již v průběhu uvedeného roku (viz protokol o ústním jednání se zástupcem společnosti U. O. Ing. R. H.). Žalobce přitom nedoložil své tvrzení o tom, proč nelze pokládat tyto doklady za dostatečně průkazné. Způsob účtování, a to jak u žalobce, tak u společnosti Č. T., a. s., není podle žalovaného rozhodný pro zjištění, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Uskutečnění zdanitelného plnění je vymezeno v § 9 ZDPH a vzhledem k tomu, že tento zákon je ve vztahu k zákonu o účetnictví (č. 563/1991 Sb.), zákonem speciálním, není skutečnost, jak bylo o předmětném plnění účtováno důkazem pro zjištění, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Navrhoval proto, aby Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl.

Napadeným rozsudkem ze dne 28. 2. 2004, č. j. 22 Ca 86/2002 – 24 uvedený soud žalobu zamítl a současně vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Přisvědčil argumentaci žalovaného, že k poskytnutí služby podle komisionářské smlouvy ze dne 7. 10. 1996 došlo nejpozději v prosinci 1998, kdy S. k. A. O. – P. splnil svůj závazek zařídit nebo vykonat vlastním jménem pro S. T., a. s., na jeho účet realizaci stavebních prací na akci: Sociální objekt (včetně telekomunikačních místností) pro Softball a Baseball hřiště P., které byly komisionáři jako objednateli na základě smlouvy o dílo ze dne 4. 9. 1996 předány zhotovitelem U., a. s., O., dne 13. 12. 1998. Kromě zápisu o odevzdání a převzetí dokončených staveb (jejich ucelených částí) z naposledy uvedeného dne bylo předání stavby v prosinci 1998 potvrzeno podle krajského soudu i výpovědí vedoucí finančního odboru U., a. s., O. R. do protokolu sepsaného správcem daně dne 30. 4. 1999 a tuto skutečnost potvrdil i zaměstnanec Č. T., a. s., pracoviště O. JUDr. V. K. do protokolu sepsaného správcem daně 5. 10. 2000. Protože služba podle komisionářské smlouvy byla komisionářem poskytnuta, došlo dnem jejího poskytnutí k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 odst. 1 písm. e) ZDPH [nikoliv podle § 9 odst. 1 písm. f) ZDPH, neboť ve vztahu mezi S. k. A., O. – P., a S. T., a. s. nebyla uzavřena smlouva o dílo, nýbrž smlouva komisionářská podle ustanovení § 577 a násl. obchodního zákoníku] a ke vzniku povinnosti úpadce uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu podle § 10 odst. 1 ZDPH. Okolnost, že nedošlo k převodu vlastnického práva v souvislosti s uzavřenou komisionářskou smlouvou, není ani podle krajského soudu významná pro závěr, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť k jeho uskutečnění se v případě poskytování služeb změna vlastnického práva nevyžaduje, jak vyplývá z ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH. Na uvedený závěr stejně tak nemá vliv ani okolnost, jakým způsobem byly zúčtovány u úpadce zálohy zaplacené mu podle komisionářské smlouvy a u S. T., a. s., faktura č. 1/98, neboť podmínky uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku povinnosti uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu stanoví ZDPH a nikoliv předpisy o účetnictví a postupy účtování daňových subjektů. Závěr žalovaného o vzniku povinnosti úpadce uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění podle komisionářské smlouvy ze dne 7. 10. 1996 a jeho povinnosti uvést tuto daň do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998 shledal tudíž Krajský soud v Ostravě jako správný a v důsledku toho žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žádnému z účastníků nepřiznal náhradu

nákladů řízení, když žalobce neměl ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu do té doby žádné náklady nevznikly.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce však kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) vycházející z přesvědčení, že Krajský soud v Ostravě při svém rozhodování vycházel z nesprávných skutkových zjištění, když v rozporu se zákonem nezohlednil dodatečné daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998, které podal žalobce správci daně dne 23. 11. 2000. Žalobce nesouhlasí s názorem soudu o vzniku povinnosti uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění podle komisionářské smlouvy ze dne 7. 10. 1996 a povinnosti uvést tuto daň do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998. Tvrdí, že na základě komisionářské smlouvy nedošlo k převodu vlastnického práva ani k předání stavebních prací a nevznikla tudíž povinnost daňového subjektu vystavit daňový doklad v souladu se ZDPH. Má za to, že tato skutečnost je doložena dostatečně tím, že v jeho účetnictví je částka 5 000 000 Kč vedena jako záloha a z tohoto důvodu neměla být tedy faktura č. 1/98 ze dne 31. 12. 1998 na celkovou částku včetně DPH ve výši 7 048 838, 50 Kč vůbec vystavena. Ostatně tato faktura nebyla u Č. T., a. s. nikdy zúčtována. Stejně jako v žalobě opakuje i v kasační stížnosti, že zápisy o odevzdání a převzetí stavby nebo její dokončené části ze dne 27. 6. a 24. 7. 1997 nejsou dostatečně průkazné a mohou být hodnoceny pouze jako záznam o tom, že se Č. T., a. s. zajímal o to, jakým způsobem bylo s jeho finančními prostředky naloženo a o to, jak byly prostory, ve kterých měl působit, postaveny. Žalobce celou transakci popisuje tak, že Č. T., a. s. poskytl finanční částku 5 000 000 Kč S. k. A. O. (nikoliv úpadci B. A. C. s. r. o.) na stavbu nemovitosti. Teprve poté S. k. A. O. vložil nemovitost (nikoliv podnik) do základního kapitálu B. A. C. s. r. o., ale s tímto vkladem nepřesl závazek S. k. A. O. vůči Č. T., a. s. vrátit onu zálohu ve výši 5 000 000 Kč. Poté, co si všechny zúčastněné strany uvědomily, že závazek 5 000 000 Kč zůstal na S. k. A. O., sešly se k tomu, aby situaci narovnali a výsledkem byla komisionářská smlouva ze dne 3. 10. 1996. Z ní vyplývá, že Č. T., a. s. se necítí být spoluvlastníkem nemovitosti, tedy mu nemohlo být fakturováno za výstavbu jeho spoluvlastnického podílu na nemovitosti a naopak Č. T., a. s. konstatuje, že 5 000 000 Kč chápe jako zálohu na kupní cenu jednotky (zákon č. 72/1994 Sb.), kterou si po dostavbě nemovitosti koupí. Nemohla tedy být po právu vyfakturována Č. T., a. s. cena jakéhokoli díla či provedených prací, když toto neodpovídalo žádné dohodě ani zákonu. Pokud by bylo možno připustit, že úpadce měl právo vyfakturovat provedené práce společnosti Č. T., a. s., pak by bylo nutno připustit, že Č. T., a. s. je spoluvlastníkem nemovitosti (vlastníkem stavby je stavebník) a potom by tomu zcela jistě odpovídal i zápis v katastru nemovitostí, ale v katastru nemovitostí je zapsán jako jediný vlastník pouze úpadce B. A. C., s. r. o. Žalobce je názoru, že krajský soud nesprávně hodnotil provedené důkazy a poté nesprávně aplikoval platnou právní úpravu na zjištěný skutkový stav, což mělo za následek nezákonnost jím vydaného rozhodnutí. Navrhuje, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 5. 2003 navrhuje její zamítnutí. K námitkám uvedeným v bodě III. kasační stížnosti, které jsou identické s námitkami uvedenými v žalobě proti napadenému rozhodnutí žalovaného, odkázal na stanovisko k žalobě ze dne 9. 4. 2002, kde je vyvrácení těchto námitek odůvodněno. K tvrzení stěžovatele, že zápis o odevzdání a převzetí stavby nebo její dokončení části ze dne 24. 7. 1997 je pouhým záznamem o tom, že se Č. T., a. s. zajímal o to, jakým způsobem bylo s jeho prostředky naloženo, a o to, jak byly prostory, v nichž měl působit, postaveny, žalovaný nesouhlasil. Poukázal na obsah uvedeného zápisu, a citaci komisionářské smlouvy

ze dne 7. 10. 1996, na základě které byly uvedené stavební práce převzaty, což je také uvedeno ve vyjádření všech účastníků řízení na tomto jednání zúčastněných („objednatel tímto přejímá provedené práce a předává je uživateli“). K poskytnutí služeb dle komisionářské smlouvy pak došlo nejpozději v prosinci 1998, jak o tom svědčí zápis o odevzdání a převzetí dokončených staveb ze dne 13. 12. 1998, kterým byla předána společnosti B. A. C., s. r. o. stavba „sociální objekt“, a to včetně telekomunikačních prostor (tzn. již dříve předaných a převzatých stavebních prací dle komisionářské smlouvy – viz také zápis ze dne 24. 7. 1997). Tyto skutečnosti také potvrzuje vyjádření JUDr. V. K. a O. R. do protokolu o ústním jednání před správcem daně dne 30. 4. 1999. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, týkajícím se vztahu společnosti S. k. A. O. – P. a B. A. C., s. r. o. ke komisionářské smlouvě, resp. k provedeným pracem podle této smlouvy a též k vlastnickému vztahu ke stavbě – sociálnímu objektu, vymezené ve smlouvě o dílo č. 10301 ze dne 4. 9. 1996. Připomíná, že v průběhu celého daňového řízení nebyl stěžovatelem zpochybňován přechod všech smluv, resp. práv a závazků týkajících se předmětné stavby z prvního subjektu na druhý. Tuto skutečnost potvrzují i písemné materiály, viz zejména úřední záznam Finančního úřadu Ostrava I. ze dne 26. 2. 2001, dohoda ze dne 14. 9. 2000, resp. 19. 9. 2000 úřední záznam ze dne 13. 12. 2000 a smlouva o dílo č. 10301 ze dne 4. 9. 1996 včetně dodatku o cessi práv a závazků na úpadce ze dne 30. 6. 1998. Dále žalovaný konstatuje, že odpočet daně týkající se předmětné stavby (výše již zmíněná smlouva o dílo) resp. stavebních prací provedených v souladu s komisionářskou smlouvou společností U., a. s. (doklady byly vystaveny touto společností na stěžovatele) byl uplatněn úpadcem a nikoliv S. k. A. O. – P. (tomuto plátcí byla ke dni 30. 6. 1997 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty).

Dále žalovaný namítá, že tvrzení stěžovatele, že z komisionářské smlouvy jednoznačně vyplývá, že Č. T., a. s. se necítí být spoluvlastníkem nemovitosti, neodpovídá textu citované smlouvy. V komisionářské smlouvě předložené stěžovatelem je totiž v hlavě XI. – vlastnická práva – uvedeno, že komitent (S. T., a. s.) je spoluvlastníkem 20 % procent zhotovovaného díla. V celé této smlouvě není zmínka o tom, že se komitent necítí být spoluvlastníkem nemovitosti. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že je v této komisionářské smlouvě uvedeno konstatování Č. T., a. s., že 5 000 000 Kč chápe jako zálohu na kupní cenu jednotky, kterou si po dostavbě nemovitosti koupí. Předmětem plnění dle předmětné smlouvy (viz hlava II.) jsou stavební práce a komitent se zavazuje pro jejich zajištění převést na účet komisionáře celkové částky za tyto práce podle podmínek uvedených v hlavě VII. této smlouvy – cena plnění a platební podmínky. V této hlavě je pak podrobně popsán způsob úhrady plateb a fakturace. V bodě V. téže hlavy je pak uvedeno, že zbývající část ceny od vybraného zhotovitele stavebních prací uhradí komitent komisionáři po předání hotového díla na základě konečné faktury, což je v rozporu s tvrzením stěžovatele, jakož i s jeho dalším tvrzením, že žádné dohodě neodpovídá fakturace provedených prací Č. T. Další tvrzení stěžovatele o tom, že právo fakturovat provedené práce je vázáno na spoluvlastnictví nemovitosti označuje žalovaný za zmatečné. V daném případě se jedná (viz komisionářská smlouva) o stavební práce, nebo-li v souladu s § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH o poskytování služeb, které na rozdíl od dodání zboží a převodu nemovitosti není vázáno na změnu vlastnického práva. Poskytování služeb se pak považuje za uskutečněné v souladu s § 9 odst. 1 písm. e) ZDPH dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavením daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační

stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost neshledal důvodnou.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle uvedeného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Taková pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku Krajského soudu v Ostravě neshledal.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním a) dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, b) 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.

Podle § 2 odst. 2 písm. a) a b) ZDPH pro účely tohoto zákona se rozumí a) zbožím věci movité, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry, pokud tento zákon nestanoví jinak, b) službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí; a převod nebo využití práv.

Podle § 9 odst. 1 písm. e) a f) ZDPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné e) při poskytování služeb dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavení daňového dokladu a to tím dnem, který nastane dříve; v případě kompletace služeb cestovního ruchu dnem poskytnutí poslední služby nebo jejím zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve, f) 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.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 23. 10. 2000 bylo Finančnímu úřadu Ostrava I. doručeno dodatečné přiznání k DPH za IV. čtvrtletí roku 1998 na daňovou povinnost v částce 836 286 Kč. Dne 23. 11. 2000 bylo témuž úřadu doručeno dodatečné přiznání k DPH za IV. čtvrtletí roku 1998 na nadměrný odpočet v částce 368 613 Kč. Jeho důvodem bylo storno původně vystavené faktury ze dne 31. 12. 1998 na S. T., a. s. V dopise z téhož data tehdejší zástupce B. A. C., s. r. o. zdůvodnil uvedenou skutečnost tím, že nedošlo k prodeji části investice a tudíž ani ke zdanitelnému plnění (k datu 16. 1. 2001 byl na společnost B. A. C. prohlášen konkurz). Správce daně při neuznání nadměrného odpočtu uplatněného na základě dodatečného přiznání k DPH za IV. čtvrtletí 1998 ve výši 368 613 Kč vycházel z komisionářské smlouvy ze dne 7. 10. 1996, která je součástí správního spisu a kterou měl k dispozici jak Krajský soud v Ostravě, tak i Nejvyšší správní soud. Z jejího obsahu vyplývá, že byla uzavřena mezi S. k. A. O. – P. (veškerá práva a povinnosti vyplývající z uzavřených smluv převzal B. A. C., s. r. o.) jako komisionářem a S. T., a. s. – oblast O. o. z. jako komitentem. V ní se komisionář zavázal (v souladu s ustanovením § 577 a násl. obchodního zákoníku), že v rozsahu dohodnutém ve smlouvě a za podmínek v ní uvedených zařídí nebo vykoná vlastním jménem pro komitenta na jeho účet realizaci stavebních prací na akci: Sociální objekt (včetně telekomunikačních místností) pro Softball a

Baseball hřiště P. – o. o., ul. P., O. – P. Komitent se zavázal, že za vykonání nebo zařízení ujednaných činností zaplatí komisionáři úplatu ve výši ujednané v této smlouvě. Komitent se zavázal, že pro zajištění stavebních prací převede na účet komisionáře celkové částky za tyto práce podle podmínek uvedených v hlavě VII. smlouvy. Podle bodu III. (rozsah a obsah předmětu plnění) se komisionář touto smlouvou zavázal k zajištění prováděcího projektu, zajištění realizace stavby v rozsahu dle projektové dokumentace, zajištění a výkonu technického dozoru investora na stavbě, zajištění investorsko-inženýrských činností po dokončení stavby, zajištění stavební připravenosti pro montáž kabelu, zajištění stavební připravenosti pro montáž technologie v návaznosti na časové dispozice smlouvy. Pod bodem IV. (způsob plnění předmětu smlouvy) se smluvní strany dohodly, že předmět plnění, ujednaný ve smlouvě, je splněn řádným vykonáním činností, ke kterým se komisionář zavázal v čl. III., dle oběma stranami odsouhlaseného zápisu o vykonání smluvených činností. Pod bodem V. (čas plnění) se komisionář zavázal, že jednotlivé činnosti podle čl. III. smlouvy pro komitenta zajistí nebo vykoná v termínu, který u dokončení předmětného díla je dán datem 31. 5. 1997 s tím, že dílčí termíny – dokončení telekomunikačních místností pro montáž technologie telekomunikací zajistí v termínu do 28. 2. 1997. Komitent se pod bodem VII. (cena předmětu plnění a platební podmínky) zavázal poskytnout komisionáři na realizaci stavby částku 5 000 000 Kč s tím, že rozpočet uvedené částky tvoří nedílnou část této smlouvy jako příloha č. 1. Komitent se mj. zavázal poskytnout komisionáři zálohy na základě komisionářem vystavených zálohových faktur v závislosti na plnění harmonogramu postupu prací. Zbývající část ceny od vybraného zhotovitele se pak zavázal uhradit komisionáři po předání hotového díla na základě koneční faktury, jejíž přílohou bude soupis provedených prací s uvedením jejich ceny. Komitent se zavázal provádět platby na účet organizace provádějící dodávku stavebních prací v tomto případě na účet U. a. s., na základě jím vystavených zálohových listů odsouhlasených komisionářem. V bodě XI. (vlastnická práva) se uvádí, že komitent je spoluvlastníkem 20 % zhotoveného díla a komisionář spoluvlastníkem 80 % zhotovovaného díla. V rubrice XII. (zvláštní ujednání) se mj. uvádí, že skončením prací se rozumí jejich protokolární převzetí komitentem, který odsouhlasí jejich rozsah a kvalitu. Ve správním spise je dále založena smlouva o dílo uzavřená dne 4. 9. 1996 mezi S. k. A. O. – P. jako objednatelem a U. O., a. s. jako zhotovitelem, jejímž předmětem je zhotovení stavby na klíč – sociální objekt popsany v komisionářské smlouvě. Dále je zde založen zápis o odevzdání a převzetí stavby nebo její dokončené části ze dne 24. 7. 1997, podle něhož objednatel S. T., a. s. převzal od zhotovitele provedené práce na stavbě nebo její dokončené části „R. P.“ a předal je uživateli T. O. Zápis byl podepsán zástupci T. O., S. T., a. s. oblast O., o. z., zástupci S. A. O. a U. a. s. O. Dále je obsahem správního spisu zápis o odevzdání a převzetí dokončených staveb (ucelených částí) ze dne 13. 12. 1998 podle něhož úpadce jako objednatel převzal od zhotovitele U. a. s. O., stavbu sociálního objektu specifikovaného ve smlouvě o dílo ze dne 4. 9. 1996 bez vad a nedodělků. Z faktury ze dne 31. 12. 1998, č. 01/98 úpadce vyfakturoval na základě vyúčtování dokončené investice S. T., a. s. celkovou částku 7 048 838,50 Kč, z čehož po odečtení zálohy 5 000 000 Kč zbývalo doplatit 2 048 838, 50 Kč. Finanční úřad v Ostravě I. zahájil po podání dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998 vytýkáci řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, jehož cílem bylo odstranit pochybnosti související s podaným daňovým přiznáním, zejména za účelem objasnění, z jakého důvodu došlo ze strany daňového subjektu ke stornu vystavené faktury č. 01/98 ze dne 31. 12. 1998 za dokončenou investici, tj. za účelem ověření, zda došlo či nikoliv k řádnému a skutečnému předmětu zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud – ve shodě s Krajským soudem v Ostravě – je přesvědčen, že z předložených dokladů jednoznačně vyplývá, že k poskytnutí služby podle uzavřené

komisionářské smlouvy došlo nejpozději v prosinci 1998, kdy v souladu s touto smlouvou S. k. A. O. – P., a. s., splnil svůj závazek zařídit nebo vykonat vlastním jménem pro S. T., a. s., na jeho účet realizaci stavebních prací na akci: Sociální objekt (včetně telekomunikačních místností) pro Softball a Baseball hřiště P., které byly komisionáři jako objednateli na základě smlouvy o dílo ze dne 4. 9. 1996 předány zhotovitelem U. a. s. O., a to dne 13. 12. 1998. Kromě zápisu o odevzdání a převzetí dokončených staveb (ucelených částí) z uvedeného dne bylo předání stavby potvrzeno i výpovědí vedoucí finančního odboru U. a. s. O. R. (do protokolu sepsaného správcem daně dne 30. 4. 1999) a tuto skutečnost potvrdil i zaměstnanec Č. T., a. s. JUDr. V. K. (do protokolu ze dne 5. 10. 2000). Protože služba podle komisionářské smlouvy (tak jak byla výše citována podle bodu III. – rozsah a obsah předmětu plnění) byla takto nepochybně komisionářem poskytnuta, došlo dnem jejího poskytnutí k uskutečnění zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že toto plnění je třeba posuzovat podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) a nikoliv písm. f) ZDPH, neboť právě pod písm. e) je pamatováno na poskytování služeb, přičemž zdanitelné plnění při poskytování služeb se pokládá za uskutečněné dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve. Ve vztahu mezi S. k. A. O. – P. a S. T., a. s. nebyla totiž uzavřena smlouva o dílo [na niž pamatuje ZDPH v § 9 odst. 1 písm. f)], nýbrž smlouva komisionářská, když plnění z ní, a sice realizace části díla (stavebních prací, případně ucelených částí stavebních prací), konkrétně pak telekomunikačních místností pro digitální telefonní ústřednu je v souladu s § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH službou. Nejednalo se o zdanitelné plnění uskutečněné podle smlouvy o dílo. Čímž také došlo ke vzniku povinnosti úpadce uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu podle § 10 téhož zákona. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje též s právním názorem Krajského soudu v Ostravě, že na rozdíl od dodání zboží a převodu nemovitostí [podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH] není poskytování služeb vázáno na podmínku změny vlastnického práva nebo práva hospodaření. Z tohoto důvodu nelze na tuto podmínku vázat na uskutečnění zdanitelného plnění u předmětné služby. Ztotožňuje se též s právním závěrem, že bez vlivu na řešenou otázku zůstává okolnost, jakým způsobem byly zúčtovány u úpadce zálohy zaplacené mu podle komisionářské smlouvy, neboť způsob účtování, a to jak u žalobce, tak u společnosti Č. T., a. s. není z hlediska ustanovení § 9 ZDPH rozhodný pro zjištění, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Podmínky uskutečnění zdanitelného plnění řeší jen citované ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, a ten takovou podmínku neklade.

Stejně jako Krajský soud v Ostravě pokládá i Nejvyšší správní soud za dostatečně průkazné zápisy o předání zdanitelného plnění, a to jak zápis ze dne 13. 12. 1998, tak i ze dne 24. 7. 1997, neboť z nich je zcela zřejmé, že předmětné plnění bylo převzato a předáno v souladu s § 9 odst. 1 písm. e) a došlo tak k uskutečnění zdanitelného plnění. V těchto zápisech je vymezeno, čeho se týkají a jsou podepsány všemi zúčastněnými stranami. Dokládá se jimi zjištění, že telekomunikační místnosti (ústředna) byly již během roku 1998 v provozu a že stavba byla ukončena v roce 1998, když prostory pro Č. T., a. s. byly touto společností převzaty již v roce 1997. Nikdo tyto zápisy nezpochybňoval a ani stěžovateli se nepodařilo jejich průkaznost vyvrátit. Jednalo se přitom o zápis zcela v souladu s citovanou komisionářskou smlouvou. Nelze přitom souhlasit s tvrzením stěžovatele obsaženým až v kasační stížnosti, že zápis o odevzdání a převzetí stavby nebo její dokončené části ze dne 24. 7. 1997 je jen záznamem o tom, že se Č. T., a. s. zajímal o to, jakým způsobem bylo s jeho prostředky naloženo a o to, jak byly prostory, v nichž měl působit, postaveny. Takový výklad provedený stěžovatelem nemá oporu v uvedeném zápise, nehledě k tomu, že jde o námitku stěžovatele uplatněnou nově až v řízení o kasační stížnosti, která ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není přípustná, neboť se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Totéž pak je

nutno konstatovat i o námitce stěžovatele, kterou zpochybňuje přechod všech práv a závazků týkajících se předmětné stavby ze S. k. A. O. – P. na společnost B. A. C., s. r. o. V průběhu řízení předcházejícího vydání napadeného rozsudku tato skutečnost zpochybňována nebyla, přičemž, jak uvádí i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti potvrzují tento převod veškeré listinné materiály, které si správce daně v této věci v průběhu daňového řízení vyžádal.

Tvrzení stěžovatele, že z komisionářské smlouvy vyplývá, že Č. T., a. s. se necítí být spoluvlastníkem nemovitosti, neodpovídá textu citované smlouvy. Jak již bylo výše uvedeno, je v rubrice „vlastnická práva“ uvedeno, že komitent (S. T., a. s. – právní předchůdce Č. T.) je spoluvlastníkem 20 % zhotoveného díla. Stejně tak není ničím podloženo tvrzení stěžovatele, že v komisionářské smlouvě uvedený právní subjekt chápe částku 5 000 000 Kč jako zálohu na kupní cenu jednotky, kterou si po dostavbě nemovitosti koupí.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplňuje důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků nepřiznal, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch. Ostatně v kasační stížnosti též náhradu nákladů řízení výslovně nežádal.

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

V Brně dne 28. února 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu