



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **SG spol. s r. o.**, se sídlem nám. Míru 65, Zlín, zastoupeného JUDr. Ivanou Santariusovou, advokátkou se sídlem Třída Tomáše Bati 1560, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2006, č. j. 29 Ca 170/2003 – 84,

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 :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2006, č. j. 29 Ca 170/2003 - 84, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 3. 2003, č. j. 6145/02/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 15. 5. 2002, č. j. 111739/02/303914/6731 o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 ve výši 1 159 848 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že k datu vystavení dobropisu (3. 3. 2000) nebyla v zákoně č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 3. 2000, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) stanovena omezující lhůta k opravě základu daně a výše daně, a proto žalobní námitka, že vystavení dobropisu bránila omezující lhůta, po jejímž uplynutí nebylo lze opravu provést, je nedůvodná. Stěžovatelem namítané ustanovení zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval, jelikož bylo do právní úpravy citovaného zákona začleněno až novelizací provedenou zákony č. 17/2000 Sb. a č. 22/2000 Sb. s účinností od 1. 4. 2000. Z daňového hlediska nebylo podstatné, že společnost LEPOT, s. r. o. doručila daňový dobropis stěžovateli až téměř rok po jeho vystavení. Oprava daně se provede v tom zdaňovacím období, ve kterém obdržel plátce daňový dobropis související s opravou základu daně. Protože ze správního spisu vyplývá,

že dobropis byl stěžovateli doručen dne 26. 1. 2001, měla být oprava odpočtu daně provedena v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2001. Správní orgány zjistily, že tento dobropis nebyl společnosti LEPOT, s. r. o. vrácen, což plyne z dopisu stěžovatele ze dne 30. 1. 2001. Předmětný dobropis má všechny zákonem stanovené náležitosti, když datum uskutečnění zdanitelného plnění není údajem, který by měl daňový dobropis obsahovat. Pokud tento údaj přesto obsahoval, šlo o údaj nadbytečný a jeho uvedením nemohla být jakkoli porušena práva stěžovatele. Namítal-li stěžovatel v souvislosti s tímto, že měl být při snížení kupní ceny a vystavení daňového dobropisu zohledněn rozpočet zpracovaný společností Centroprojekt Zlín, a. s., toto tvrdil teprve až v podané žalobě. K námitce antidatování daňového dobropisu dovozovaného z poměrně dlouhé prodlevy mezi jeho vystavením a doručením stěžovateli krajský soud uvedl, že stěžovatel své tvrzení nijak neprokázal a žádný důkaz v tomto směru nepředložil. Pro úplnost krajský soud zdůraznil, že v předmětné věci bylo třeba aplikovat zákon o dani z přidané hodnoty ve znění platném v době, kdy nastaly pro daný případ relevantní skutečnosti, a nikoli ve znění platném v době rozhodování správního orgánu.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal nesprávné právní posouzení věci. Uvedl, že v průběhu daňového řízení použil a předložil všechny důkazy, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení jeho daňové povinnosti. Vždy se bere v úvahu skutečný obsah právního úkonu a tato zásada musí být respektována i tehdy, pokud svědčí ve prospěch daňového subjektu. Předmětný dodatek (č. 5) nebyl uzavřen jen z důvodu dohody o snížení kupní ceny, ale uvedené snížení bylo provedeno v návaznosti na zrušení povinnosti prodávajícího provést opravy na vlastní náklady na stavbách, které byly poškozeny požárem. Krajský soud ani správní orgány nevzaly při svém rozhodování v úvahu další ujednání v dodatku, přičemž z jeho odstavce „za osmé“ výslovně vyplývá, že snížení kupní ceny bylo provedeno v návaznosti na zrušení povinnosti prodávajícího provést opravy staveb poškozených požárem. Podle stěžovatele není možné dospět k závěru, že účastníci kupní smlouvy se v dodatku dohodli pouze na snížení kupní ceny předmětu smlouvy bez dalšího, neboť z něj je zřejmé, že převodce nesplnil svou povinnost opravit stavby poškozené požárem, a to v rozsahu rozpočtu zpracovaného společností Centroprojekt Zlín, a. s., a proto došlo ke snížení kupní ceny. Daňový dobropis byl tedy podle stěžovatele převodce povinen vystavit podle rozsahu jím provedených oprav v návaznosti na výše uvedený rozpočet. Dále stěžovatel označil za nesporné, že v předmětném dobropise je uvedeno datum jeho vystavení 3. 3. 2000 a stěžovateli byl doručen až dne 26. 1. 2001, tedy až po účinnosti novely zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by jako datum vystavení bylo uvedeno datum po 1. 4. 2000, vztahovala by se na výstavce omezující lhůta k opravě základu daně. Správce daně byl proto povinen se zabývat i tím, zda nebyl dobropis vystaven se zpětným datem a pouze účelově, když stěžovateli byl doručen poprvé až 26. 1. 2001. Zopakoval, že od počátku tvrdil, že s částkou uvedenou v dobropise nesouhlasil, proto jej nepřijal, nezaúčtoval a svůj nesouhlas adresoval výstavci dne 30. 1. 2001, a tím splnil svou zákonnou povinnost. Pokud je mu vyčítáno, že dobropis nevrátil výstavci, pak takové tvrzení soudu nemá oporu v zákoně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že z dodatku č. 5 ke kupní smlouvě podle jeho názoru nevyplývá, že by se snížení kupní ceny o 11 000 000 Kč mělo týkat pouze kupní ceny nemovitostí. Pokud bylo snížení ceny rozděleno podle poměru původní kupní ceny movitých věcí a nemovitostí, vyplývalo to právě z uzavřeného dodatku. K otázce data vystavení dobropisu konstatoval, že má-li být posouzena otázka provedení opravy základu daně a její výše, je třeba aplikovat zákon ve znění platném v době, kdy byla tato oprava provedena, tj. ve znění platném do 31. 3. 2000. Zákon o dani z přidané hodnoty je předpisem hmotného práva, kdy v zásadě platí, že je třeba aplikovat znění platné v době, kdy nastaly rozhodné skutečnosti, nikoli znění účinné v době rozhodování správního orgánu. Na dobropisu

je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 21. 2. 2000, tj. datum uzavření dodatku ke kupní smlouvě. Datum uskutečnění zdanitelného plnění není údajem, který by měl dobropis obsahovat, a proto skutečnost, že datum bylo uvedeno, je pro daný případ bez významu. Dobropis byl doručen dne 26. 1. 2001 a bylo povinností stěžovatele, aby v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2001 provedl příslušnou opravu odpočtu daně z přidané hodnoty. Proto finanční ředitelství navrholo zamítnutí podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel jako nabyvatel uzavřel v roce 1996 se společností LEPOŤ, s. r. o. jako převodcem kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej nemovitostí a movitých věcí. V kupní smlouvě se převodce zavázal, že převádné stavby poškozené požárem svým nákladem opraví a uvede do bezvadného stavu, a to v rozsahu prací a rozpočtu, který zpracovala společnost Centroprojekt Zlín, a. s. Následně se smluvní strany dne 21. 2. 2000 dohodly na snížení původně sjednané kupní ceny tak, že „se snižuje celková kupní cena 45 mil. Kč o částku 11 mil. Kč s tím, že se ruší ujednání kupní smlouvy ze dne 19. 6. 1996, podle něhož se převodce zavázal, že předmětné stavby, které byly poškozeny požárem, opraví svým vlastním nákladem a uvede do bezvadného stavu, a to v rozsahu prací a rozpočtu, zpracovaném společností Centroprojekt Zlín, a. s.“, přičemž ohledně tohoto ujednání uzavřely dodatek č. 5 ke kupní smlouvě ve formě notářského zápisu č. j. N 35/2000 NZ 27/2000. Na základě toho upravil převodce základ daně a výši daně a vyhotovil pro stěžovatele daňový dobropis.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávný závěr krajského soudu týkající se otázky, zda lze snížení ceny kvalifikovat jako snížení celkové ceny bez zřetele k tomu, zda šlo o snížení ceny za nemovitosti či věci movité, Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou. Odůvodnění rozsudku krajského soudu v této otázce je dostatečně podrobné a přesvědčivé. Z obsahu kupní smlouvy a dodatku č. 5 je nepochybné, že byla samostatně stanovena kupní cena jednak nemovitostí, a jednak věcí movitých. Pokud v bodě 8 dodatku, na který stěžovatel odkazoval, je výslovně uvedeno, že „se snižuje celková kupní cena“, nelze jen ze skutečnosti, že bylo rovněž sjednáno upuštění od povinnosti provést opravu, dovodit, že byla snížena pouze ta část kupní ceny, která se vztahuje k nemovitostem. Pokud by tomu tak mělo být, nemohl by být dodatek formulován tak, že dochází ke snížení celkové kupní ceny, ale pouze ceny za nemovitosti, a to tím spíše, že tato dílčí část ceny byla v kupní smlouvě samostatně stanovena. Navíc není akceptovatelné tvrzení stěžovatele, že převodce byl povinen vystavit daňový dobropis podle rozsahu jím provedených oprav v návaznosti na rozpočet společnosti Centroprojekt Zlín, a. s., neboť toto ujednání nebylo v dodatku č. 5 vůbec obsaženo. V tomto rozpočtu byly náklady na provedení oprav vyčísleny částkou 5 987 000 Kč, a proto nelze souhlasit se stěžovatelem, že převodce byl povinen vystavit daňový dobropis v návaznosti na tento rozpočet, když v dodatku č. 5 byla dohodnuta snížení celkové kupní ceny o odlišnou částku, a to o 11 000 000 Kč.

Ke stížní námitce týkající se aplikace ustanovení § 15 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném po 1. 4. 2000 s ohledem na to, že sice na daňovém dobropisu je uvedeno datum jeho vystavení 3. 3. 2000, ale doručen byl stěžovateli 26. 1. 2001, je třeba poukázat na to, že se krajský soud námitkou antedatování vystavení daňového dobropisu zabýval a dospěl k závěru, že stěžovatel své tvrzení o možném antedatování nijak neprokázal a žádný důkaz k tomuto tvrzení nepředložil. Ani v kasační stížnosti stěžovatel v této souvislosti

netvrdí žádnou konkrétní skutečnost, která by předpokladu o zpětném datování rozhodnutí nasvědčovala, ani nenavrhuje žádné důkazy k prokázání tohoto svého tvrzení. Tvrdí-li nyní navíc, že se touto skutečností měl zabývat již správce daně, přičemž v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nic takového nenamítal, je třeba poukázat na § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle kterého vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Pod pojmem „vyjít najevo“ je nutno rozumět jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Tento přezkum nad rámec odvolacích námitek však předpokládá, že takové informace jsou ze spisu či jiným způsobem seznatelné. Pokud spis obsahoval daňový dobropis se zákonnými náležitostmi a jeho datování nebylo odvoláním zpochybněno, nelze finančnímu ředitelství jako odvolacímu orgánu vytýkat, že pouze z časové prodlevy mezi vystavením daňového dobropisu a jeho doručením stěžovateli nedovodil možnost jeho antedatování. Proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil tuto námitku jako nedůvodnou.

Namítal-li stěžovatel v tomto kontextu, že od počátku tvrdil a z důkazů vyplývá, že s částkou uvedenou na daňovém dobropise nesouhlasil, proto tento nepřijal a nezaúčtoval, čímž splnil svou zákonnou povinnost že mu je přičítáno k tíži, že daňový dobropis nevrátil jeho výstavci, pak toto tvrzení soudu nemá oporu v zákoně, Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, neboť v něm krajský soud nevyslovil názor, že by právní předpis takový postup vyžadoval, ale reagoval pouze na tvrzení stěžovatele o vrácení daňového dobropisu a uvedl, proč má zato, že k této skutečnosti nedošlo.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství, který měl ve věci úspěch nebyla náhrada nákladů přiznána, protože mu s tímto řízením žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 31. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu