



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **NJK UNICOS, spol. s r. o.**, se sídlem Vídeňská 31, Klatovy, zastoupena Mgr. Michalem Trkalem, advokátem se sídlem nám. T. G. M. 142, Příbram, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2007, čj. 2344/07-1300-401706, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2008, čj. 57 Ca 44/2007 - 106,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2008, čj. 57 Ca 44/2007 - 106, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společností, jejímž předmětem podnikání je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a poskytování software a školení uživatelů výpočetní techniky. Je držitelkou oprávnění k výkonu práv z průmyslového vlastnictví k programovému vybavení Mzdy Unicos. Žalobkyně poskytuje za úplaty programové licence a následný servis (včetně aktualizací programu) třetím osobám. Prodej programu prováděla žalobkyně v roce 2002 buď sama nebo prostřednictvím dealerů a komisionářů. K dealerům žalobkyně patřila též společnost INIT holding s. r. o. (dále jen „společnost INIT“ nebo „INIT“).

[2] Finanční úřad v Klatovech (dále jen „správce daně“) v rámci místního šetření dne 9. 2. 2005 zjistil, že žalobkyně společností INIT v roce 2002 nevystavila žádné daňové

doklady za dodávané aktualizace programového vybavení (software) a společnost INIT za tyto aktualizace ani nic nehradila. V téže době přitom INIT vykonávala stejné činnosti jako ostatní dealeri žalobkyně, kteří ovšem, na rozdíl od INIT, aktualizace hradili. Dalším rozdílem mezi smluvním vztahem žalobkyně k INIT a smluvním vztahem žalobkyně k ostatním dealerům bylo též to, že smluvní vztah mezi žalobkyní a INIT nebyl podchycen písemnou formou. Protože správci daně vznikly pochybnosti ohledně správnosti žalobkyní uplatněné a přiznané DPH ve vztahu k jejímu smluvnímu vztahu s INIT, byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola za zdaňovací období únor až prosinec 2002. Žalobkyně v průběhu daňového řízení v podstatě tvrdila, že INIT měla ve srovnání s ostatními dealery výjimku, podle níž součástí prodejní ceny software bylo i poskytnutí bezplatné aktualizace. Podle žalobkyně to bylo odůvodněno tím, že INIT se zaměřila na oblast zdravotnictví, jehož problematika je pro žalobkyni neznámá. Dle názoru správce daně však žalobkyně v tomto směru důkazní břemeno neunesla (v tom poukázal správce daně též na jednotlivé odlišnosti v tvrzeních žalobkyně). Neprokázala proto, že v ceně užívacích práv k software byly i jeho aktualizace.

[3] Na základě právních předpisů aplikovatelných pro rok 2002 tedy byla žalobkyni doměřena z jejího bezúplatného plnění vůči společnosti INIT DPH na výstupu. DPH z bezúplatného zdanitelného plnění byla stanovena na základě § 7 odst. 1 a § 14 odst. 3 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, za použití § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Správce daně přihlédl k dealerským smlouvám uzavřeným s ostatními dealery, zvážil, jakou částku by podle těchto smluv žalobkyně vyúčtovala společnosti INIT za zdaňovací období únor 2002. Tímto postupem dospěl k částce 1 226 195,80 Kč, z této částky pak měla žalobkyně správně odvést 5 % DPH na výstupu. Správce daně proto vydal dne 8. 6. 2006 dodatečný platební výměr čj. 58777/06/133910/1465, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena DPH na zdaňovací období únor 2002 ve výši 61 310 Kč. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, Finanční ředitelství v Plzni však odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 5. 3. 2007 zamítlo.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou ze dne 7. 5. 2007. Krajský soud žalobě vyhověl, jeden bod žaloby uznal částečně důvodným, a proto zrušil rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Plzni.

[5] Většinu žalobních bodů krajský soud neuznal důvodnými. Dospěl k závěru, že jednak dodatečný platební výměr není neplatným ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, jednak aplikace ustanovení daňového řádu o důkazním břemenu na žalobkyni byla správná. Žalobkyně skutečně neprokázala poskytování slevy na aktualizace, když hodnota aktualizací měla být dle tvrzení žalobkyně zahrnuta v ceně samotného software. Zpráva o daňové kontrole je dle krajského soudu také přezkoumatelná. Závěr o uskutečnění zdanitelného plnění bez úplaty se krajskému soudu jevil jako logické vyústění provedeného dokazování a hodnocení důkazů, se kterým se krajský soud plně ztotožnil.

[6] Důvodnou však byla žaloba v části, v níž polemizovala se stanovením základu daně. Správce daně vycházel při stanovení základu daně z počtu prodaných aktualizací společností INIT svým klientům v roce 2002. Podle běžných dealerských smluv by žalobkyně vyúčtovala tuto částku s 50 % slevou. Dle názoru krajského soudu však je tento způsob dodatečného stanovení daňové povinnosti nesprávný. Nebylo totiž důvodu pro postup, který vycházel z prodeje uskutečněného společností INIT svým zákazníkům, tedy z podkladů čerpaných z účetnictví společnosti INIT, jak to učinil správce daně. Způsob výpočtu daně měl především vycházet z podkladů, které předložila žalobkyně, tedy z podkladů jejího účetnictví. Námitka žalobkyně týkající se nesprávného určení daňového základu a výše daně je proto důvodná. Ze zprávy o daňové kontrole totiž není zřejmé, jaký okruh zákazníků,

kterým byl společností INIT program prodán, vzal správce daně v úvahu při výpočtu základu daně, či zda vycházel z celkového obrátu INIT. Pokud se žalovaný s tímto výkladem správce daně ztotožnil, porušil § 50 odst. 5 daňového řádu a jeho rozhodnutí mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy nezákonné rozhodnutí o výši základu daně a daně samotné.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[8] Stěžovatel nejprve shrnuje dosavadní průběh řízení. Upozorňuje, že krajský soud se shodl se žalovaným též v tom, že daň za zdaňovací období únor 2002 byla stanovena dokazováním, tj. postupem podle § 31 odst. 1 – 4 daňového řádu; nejednalo se o stanovení daně za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. S tím je v rozporu tvrzené porušení § 50 odst. 5 daňového řádu stěžovatelem, neboť toto ustanovení upravuje postup odvolacího orgánu právě tehdy, pokud daň byla stanovena za použití pomůcek. V odvolacím řízení bylo postupováno podle § 50 odst. 3 a rozhodnuto podle § 50 odst. 6 daňového řádu.

[9] V případě zdanitelného plnění bez úplaty je nutno postupovat podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování, přičemž obvyklou cenou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém styku v tuzemsku ke dni ocenění. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyně distribuovala program (software) a jeho aktualizace prostřednictvím dealerů, kteří je prodávali svým jménem a na svůj účet. Žalobkyně za každý měsíc vystavovala doklady na prodej programů a aktualizací těmto dealerům, přičemž fakturovaná částka se odvíjela od výše ceny skutečně prodaného zboží. Každý dealer byl povinen vést v této věci za dané období evidenci, kterou předával žalobkyni. Dealerům byly poskytovány slevy ve výši 25 % ze skutečného množství prodaných programů a ve výši 50 % z ceny prodaných aktualizací. Tento princip platil pro všechny dealery.

[10] Stěžovatel upozorňuje, že žalobkyně neprokázala zahrnutí aktualizací v dokladech vystavených žalobkyní společností INIT, tedy započítání ceny aktualizací do celkové ceny prodaného programu. Došlo tedy k uskutečnění zdanitelného plnění bez úplaty (s tím krajský soud souhlasil). Právě proto nebylo možno brát v potaz doklady vystavené v roce 2002 za prodej programu ve prospěch INIT, které předložila žalobkyně v průběhu daňového řízení. Stanovení ceny obvyklé v daňovém řízení vycházelo z obchodních podmínek, kterými byla stanovena cena aktualizací programů dodávaných žalobkyní všem dealerům. Z tohoto důvodu bylo nutno pro stanovení ceny obvyklé provést šetření u společnosti INIT, a to za účelem zjištění celkové hodnoty skutečně prodaných aktualizací. Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že ze spisové dokumentace není zřejmé, z čeho vycházel správce daně při stanovení ceny obvyklé. Je nepochybné, že správce daně vyšel při stanovení ceny obvyklé výhradně z hodnoty aktualizací prodaných společností INIT, nikoliv tedy z celkového obrátu této společnosti. Dále vyšel z období, kdy byly aktualizace fakturovány společností INIT subjektům, které je odkoupily, a plnění ze strany žalobkyně bylo v návaznosti na tento prodej uskutečněno ve zdaňovacím období únor roku 2002. Dokazování bylo tedy provedeno s ohledem na obchodní

podmínky žalobkyně, přičemž s ohledem na ně bylo nutno vyjít z účetnictví INIT, a to za účelem zjištění hodnoty prodaných aktualizací.

[11] Stěžovatel konečně vytýká krajskému soudu, že nenastaly takové skutečnosti, na jejichž základě by mělo být zrušeno jak rozhodnutí stěžovatele, tak i rozhodnutí správce daně.

[12] Ze všech shora uvedených důvodů proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 29.12.2008 uvedla, že se neztotožňuje s tím, jak se krajský soud vypořádal s většinou žalobních bodů. Kasační stížnost však nemohla podat, protože krajský soud vyhověl podané žalobě v plném rozsahu. Odmítá nadále samotnou existenci zdanitelného plnění, neboť poskytnutí aktualizací samo o sobě není bezúplatným plněním, ale plněním povinnosti žalobkyně udržovat produkt ve stavu způsobilém k užívání. Dále polemizuje s výkladem důkazního břemene ze strany krajského soudu, stejně jako s výkladem zdaňovacího období, jak je provedl krajský soud. Stěžovatel prý nenapadá nesprávnost výroku rozhodnutí, jedná se proto o kasační stížnosti podanou proti důvodům rozhodnutí, jež je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřipustná. Navíc kasační stížnost neuvádí žádný zákonný důvod podle § 103 s. ř. s. K druhé kasační námitce žalobkyně uvádí, že krajský soud správně zrušil obě rozhodnutí. Na závěr žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[14] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. S ohledem na zásadní vázanost kasačního soudu vymezením okruhu otázek tak, jak to učinila kasační stížnost, nebylo možno přihlídnout k argumentům, které uplatnila ve svém vyjádření žalobkyně, pokud se nevztahují ke kasačním bodům uplatněným stěžovatelem (mj. tedy otázka, zda vskutku byla prokázána existence aktualizace software jako zdanitelného plnění bez úplaty). Dále tedy kasační soud posuzoval pouze a jen otázku, nakolik byl v daném případě správně stanoven základ daně a následně též daň.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžejní kasační námitka stěžovatele ohledně správnosti stanovení daňového základu správcem daně se týká nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předchozím řízení [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel dále uplatnil důvod kasační stížnost

spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[17] Stěžovatel předně namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, neboť v něm soud uvádí, že stěžovatel porušil § 50 odst. 5 daňového řádu. V jiné části odůvodnění však soud potvrzuje, že správce daně stanovil daň dokazováním, stěžovatel postupoval v odvolacím řízení dle § 50 odst. 3 daňového řádu a rozhodl dle § 50 odst. 6. Nejvyšší správní soud se shoduje s žalobkyní, že jde jen o zjevnou chybu v psaní, která nemohla mít žádný vliv na srozumitelnost rozhodnutí krajského soudu. Krajský soud vychází z toho, že daň nebyla stanovena za použití pomůcek (zejména s. 22 rozsudku), proto v úvahu přicházelo porušení § 50 odst. 6 daňového řádu. Tato námitka stěžovatele je nedůvodná.

[18] Na daný případ doměření DPH je aplikovatelný zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ve znění pro rok 2002. Podle § 7 odst. 1 tohoto zákona předmětem daně byla *veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak*. Podle správce daně, žalovaného a krajského soudu o takováto zdanitelná plnění bez úplaty šlo i v případě poskytování aktualizací software Mzdy Unicos. Podle § 14 odst. 3 písm. a) téhož zákona byla v případě bezúplatného zdanitelného plnění základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Tímto předpisem byl v rozhodné době zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona se majetek a služba *oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby*. Smyslem obou předpisů tedy bylo zatížit bezúplatné zdanitelné plnění daní ve výši, která by odpovídala dani stanovené při srovnatelném zdanitelném plnění.

[19] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu mj. tyto skutečnosti. Správce daně stanovil v souladu s § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku obvyklou cenu aktualizací software Mzdy Unicos, poskytovaných žalobkyní společnosti INIT, a to následujícím způsobem. Správce daně přihlédl k písemným dealerským smlouvám uzavřeným žalobkyní s ostatními dealery. Povinností těchto ostatních dealerů bylo uhradit žalobkyni jako prodávající prodejní cenu software sníženou o slevy dle smlouvy; aktualizace software podléhaly slevě 50 % z ceny skutečně prodaných nových verzí. Správce daně dále vycházel při stanovení základu daně z počtu aktualizací software prodaných společností INIT svým klientům v roce 2002: šlo celkem o částku bez daně 2 452 391,70 Kč, fakturace se uskutečnila v únoru 2002 (viz s. 7 zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 4. 2006, únor uváděn jako „období 02/2002“). Podle dealerských smluv uzavřených s jinými dealery by tak byla bývala žalobkyně vyúčtovala INIT za zdaňovací období únor 2002 1 226 195,80 Kč (po započtení slevy 50 %). Tato částka byla dle správce daně a žalovaného taktéž základem daně ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se jednalo o cenu obvyklou za poskytnuté aktualizace software. Z této částky pak měla žalobkyně dle obou správních orgánů odvést 5 % DPH na výstupu (§ 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

[20] Tomuto postupu nelze nic vytknout. Krajský soud se totiž mylí, pokud dospívá k závěru, že způsob výpočtu daně měl především vycházet z podkladů, které předložila žalobkyně, tedy z podkladů jejího účetnictví. Žalobkyně sama totiž přípisem ze dne 14. 2. 2006 uvedla, že ve své evidenci požadované údaje o počtu prodejků aktualizace software nemá (dokument pod č. 19 správního spisu 1), což bylo v souladu i s předchozím dokazováním v daňovém řízení

(protokol o výpovědi svědka, č. 6 správního spisu 1). Jak obecně uvádí v judikatuře Nejvyšší správní soud, daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 (*EURO PRIM, spol. s r. o.*), publ. též pod č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta č. I.]. V dané věci dospěl žalovaný, správce daně a krajský soud k závěru, že DPH na výstupu nebyla vůbec přiznána, nebyl na toto plnění vystaven daňový doklad a žalobkyně nedoložila přes výzvu správce daně jednotlivá plnění (viz s. 4 rozhodnutí stěžovatele, s. 21 rozsudku krajského soudu). Dle závěru obou správních orgánů a krajského soudu nebyly aktualizace software součástí základní ceny software fakturované žalobkyní společnosti INIT. Z tohoto důvodu nemohla fakturace dodávky software, kterou žalobkyně předložila, nic prokázat ve vztahu k bezplatně poskytnutým aktualizacím. Krajský soud tedy zavázal žalovaného, resp. správce daně k určení základu daně takovým způsobem, kterým tento základ nebude možno stanovit.

[21] Ze zprávy o daňové kontrole (s. 7) rovněž jednoznačně plyne, že částka 2 452 391,70 Kč, jejíž polovina tvoří základ daně (viz bod [19] shora), odpovídala prodejm aktualizace software Mzdy Unicos společnostmi INIT třetím osobám, jak byly fakturovány v únoru 2002. Je přitom patrné, že aktualizace software Mzdy Unicos byly dodávány společnosti INIT toliko žalobkyní. Není tedy ani důvodná výtkra krajského soudu, že není jasné, jaký okruh zákazníků společnosti INIT vzal správce daně v potaz, resp. zda snad dokonce vycházel z celkového obrátu INIT. Ze zprávy o daňové kontrole je nepochybné, že správce daně sečetl plnění vztahující se na všechny aktualizace software Mzdy Unicos, která společnost INIT fakturovala svým zákazníkům v únoru 2002.

[22] Nejvyšší správní soud pro pořádek dodává, že druhou námitkou stěžovatele zpochybňující to, že bylo zrušeno nejen rozhodnutí stěžovatele, ale též rozhodnutí správce daně, se s ohledem na právní závěry výše uvedené již nemusel zabývat [obecně lze k postupu správního soudu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, čj. 8 Afs 113/2006 - 70 (*SPOLINVESTMENT, s. r. o.*)].

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. dubna 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu