



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaele Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Tienet, s. r. o.**, se sídlem Hruškové Dvory 123, Jihlava, zastoupené JUDr. Tomášem Štípkem, advokátem se sídlem Meziříčská 2868, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 29. 6. 2016, čj. 29689/16/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 3. 2019, čj. 30 Af 80/2016-40,

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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V této věci soud řeší právní otázku, zda měla žalobkyně při vystavování opravného daňového dokladu a při opravě základu a výše daně z přidané hodnoty postupovat podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zde by oprava byla samostatným zdanitelným plněním), nebo podle jeho § 43 (v tomto druhém případě by se oprava provedla v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň nesprávně uplatněna).

[2] Žalobkyně dodává IT technologie a vybavuje datová centra. Dne 29. 4. 2015 uzavřela smlouvu o dílo se společností CVVI, a. s., na dodávku IT vybavení vývojového centra a dne 30. 4. 2015 vystavila daňový doklad. Společnost CVVI dne 27. 7. 2015 podmíněně odstoupila od smlouvy a žádala, aby si žalobkyně odebrala část dodávky a vystavila dobropis. Tak se i stalo. Společnost CVVI nakonec převzala od žalobkyně jen virtualizační systém (software), který použila pro své stávající servery, zatímco původně sjednané počítače, servery, zálohovací stanice atd. (hardware) dodány nebyly.

[3] Žalobkyně ve svém opravném daňovém dokladu podle § 43 zákona o DPH, který poté vydala, uvedla, že nebylo dodáno zboží (byla poskytnuta jen služba – virtualizační systém), takže z původní faktury je třeba odečíst DPH za zboží (zdanitelné plnění při prodeji zboží totiž nastává až dnem dodání zboží – kdežto při poskytnutí služby může být dnem zdanitelného plnění kromě dne poskytnutí i den vystavení daňového dokladu, pokud nastane dříve). V srpnu 2016 pak podala dodatečné daňové přiznání k DPH za duben 2015, v němž snížila základ daně a daň tak, aby odpovídaly novým okolnostem.

[4] Žalovaný s tímto postupem nesouhlasil. Žalobkyně podle něj nepřiznala v původním daňovém dokladu daň nesprávně (právě na tyto případy dopadá § 43), ale daň bylo třeba upravit v důsledku následné změny smluvního vztahu mezi dodavatelem a odběratelem. Plnění bylo částečně uskutečněno, proto bylo třeba při opravě daně postupovat podle § 42 zákona o DPH. To však žalobkyně neudělala, a správce daně jí tak neuznal dodatečně uplatněný nárok na odpočet, a naopak jí v téže výši doměřil daň.

[5] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 3. 2019.

II. Kasační řízení

[6] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností. Podle ní krajský soud popsal skutkový stav rozporně. Z jeho popisu stěžovatelce plyne, že buď dodání proběhlo zcela, tj. všechny položky z původního daňového dokladu byly dodány, a společnost CVVI po odstoupení od smlouvy vrátila část dodávky stěžovatelce [důvod pro dobropis podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] – nebo dodání proběhlo jen zčásti, byl dodán jen virtualizační systém, ostatní položky nebyly dodány a společnost CVVI neměla stěžovatelce co vracet [důvod pro dobropis podle § 43 zákona o DPH]. Tyto možnosti se však vzájemně vylučují a ve skutečnosti nastala jen ta druhá.

[7] Stěžovatelka trvá na tom, že zboží (hardware) bylo jen připraveno k dodání, ale reálně dodáno nebylo. Ta část zdanitelného plnění, která nebyla dodána, tak logicky nemůže být vrácena ani její dodání nemůže být zrušeno [dvě varianty upravené v § 42 odst. 1 písm. a)], a je proto nutno postupovat podle § 43. Podle § 42 odst. 1 písm. a) by se postupovalo jen tehdy, pokud by bylo dodáno celé zdanitelné plnění a později by bylo (částečně) vráceno. Tento názor plyne i z dopisu Ministerstva financí ze dne 29. 3. 2016 a z rozsudku NSS ze dne 8. 11. 2012, čj. 7 Afs 75/2012-47.

[8] Krajský soud hleděl na plnění fakturované dokladem ze dne 30. 4. 2015 jako na komplexní plnění, jehož charakteristickým prvkem je IT vybavení, a jde tedy o poskytnutí služby. Ovšem podle stěžovatelky spočívalo dodání virtualizačního systému v dodání počítačů a nenainstalovaného software bez vzájemného propojení. Nemůže tak jít o službu (k tomu stěžovatelka odkázala na bohatou judikaturu Soudního dvora EU). Konečně stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný pochybil, protože ji před vydáním rozhodnutí neseznámil se svým novým názorem, že ve věci šlo o poskytnutí služby, a ne o dodání zboží.

[9] Žalovaný na kasační stížnost reagoval podrobným vyjádřením, v němž vyvracel konkrétní stěžovatelčiny námitky. Podle něj by měla být kasační stížnost zamítnuta.

III. Právní hodnocení

pokračování

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (ve znění účinném v roce 2015) opraví plátcе základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Podle § 43 tohoto zákona platí, že pokud plátcе přiznal daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšil daň na výstupu, je oprávněn provést opravu v dodatečném daňovém priznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň.

[12] Žalovaný i krajský soud (jehož rozsudek je dostupný na internetu, viz www.nssoud.cz) ve svých rozhodnutích citovaly pasáže jak z důvodové zprávy k zákonu o DPH, tak z komentářů k zákonu (viz zejména body 30–32 rozsudku krajského soudu). NSS proto nepokládá za užitečné opakovat po nich totéž – tím spíš, že stěžovatelka nijak nepolemizuje s takto citovanými pasážemi. Postačí připomenout, že § 42 zákona o DPH reaguje na situace, kdy se až po uskutečnění plnění (aspoň částečném) změnila výše úplaty za ně (typicky při vrácení zboží, nedodržení sjednaných podmínek, odstoupení od smlouvy) – zatímco § 43 je určen pro případy, kdy plátcе pochybil už při vystavování původního dokladu (např. chybným určením předmětu, základu či sazby daně nebo vyfakturováním nesprávnému odběrateli).

[13] NSS souhlasí se všemi dosud rozhodujícími orgány v tom, že stěžovatelčin případ spadá pod § 42 zákona o DPH, a nikoli pod § 43. Stěžovatelka při vystavování původního daňového dokladu ze dne 30. 4. 2015 nijak nepochybila. Důvodem, pro který vystavila opravný daňový doklad, nebylo nesprávné vystavení původního dokladu (resp. uvedení nějakého nesprávného údaje v něm), ale byla jím změněná situace v obchodním vztahu s odběratelem. Až do okamžiku podání kasační stížnosti stěžovatelka nepochybnila, že odběratel od smlouvy platně částečně odstoupil, a že plnění tak nemohlo proběhnout v celém rozsahu. V kasační stížnosti stěžovatelka nově uvádí, že pan L. Ř., který stěžovatelčiným jménem převzal písemnost společnosti CVVI informující o odstoupení od projektu, není oprávněn za stěžovatelku jednat. K této nově zmíněné skutečnosti NSS nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.), a i kdyby k ní přihlížet mohl, bylo by toto nové tvrzení značně nevěrohodné.

[14] Není pravda, že by krajský soud popsal skutkový stav rozporně. Krajský soud neměl důvod zpochybňovat stěžovatelčinu skutkovou verzi, tj. že plnění proběhlo jen částečně (byl dodán virtualizační systém) a zbylé původně objednané zboží si odběratel podle všeho ani nepřevzal. Krajský soud ani výslovně netvrdil, že celý objem původní objednávky byl fyzicky předán odběrateli a po odstoupení se část z něj musela fyzicky vracet stěžovatelce: podstatné pro něj bylo to, že z celé původně zamýšlené dodávky, která zahrnovala software i hardware, nakonec odběratel získal a zaplatil jen virtualizační systém. (Ovšem otázku, co nakonec bylo dodáno, neobjasnila stěžovatelka ani v kasační stížnosti – v jejím bodě III.b tvrdí, že virtualizační systém zahrnoval jak software na nosiči, tak počítače.)

[15] Nesprávnost myšlenkové konstrukce, na níž stěžovatelka setrvala i v kasačním řízení, spočívá v jejím přesvědčení, že dodávku zamýšlenou od počátku jako celek (komplexní plnění) je možné *ex post* rozdělit na dvě samostatné části (software a hardware, nebo služby a zboží), a dostat ji tak z dosahu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, který mluví o *zrušení nebo vrácení* plnění. Podle stěžovatelky je rozhodným kritériem to, zda se předmět dodávky ve své úplnosti ocitl fyzicky v dispozici odběratele, nebo ne. Pokud fyzicky bylo odběrateli dodáno jen něco (zde virtualizační systém) a tuto část dodávky si odběratel ponechal, domnívá se stěžovatelka, že nelze hovořit o zrušení nebo vrácení plnění. A pokud zbylá část dodávky byla sice objednána

a připravena k dodání v souladu s původním daňovým dokladem, ale nakonec nedodána (fyzicky zůstala u stěžovatelky), už vůbec tu podle stěžovatelky nejde o zrušení nebo vrácení plnění – protože zrušit nebo vrátit nelze plnění, jehož předmět ani fyzicky neopustil svého původního majitele. (K tomu se vztahuje i stěžovatelčina zmínka o rozdílu mezi zjišťovacím a předávacím protokolem.)

[16] Tento výklad je ale nesprávný. Pozdější rozdělení původní komplexní dodávky, z níž se nakonec uskutečnila jen část, na dvě oddělené složky (jednu uskutečněnou a druhou neuskutečněnou), a tedy vlastně dvě plnění, je umělé a neodpovídá realitě tohoto obchodního případu. Právně není (z pohledu § 42 a § 43 zákona o DPH) tolik podstatné, zda předmět dodávky přešel do dispozice odběratele, ale později zase fyzicky putoval zpět k dodavateli – nebo zda marně čekal u dodavatele a odběratel se nakonec rozhodl jej fyzicky ani nepřevzít. Důležité je, že stěžovatelka coby dodavatelka dala původním daňovým dokladem najevo vůli dodat IT vybavení vývojového centra podle smlouvy. Dodávka se částečně uskutečnila (virtualizační systém byl dodán), čímž se uskutečnilo i zdanitelné plnění.

[17] Soud chápe stěžovatelčinu argumentaci tak, že ta část, která nebyla dodána (kterou si odběratel ani nepřevzal), byla tvořena výlučně zbožím – a při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné až dnem převzetí [§ 21 odst. 2 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2015]. Jak ale správně podotkl i krajský soud, předmětem smlouvy o dílo bylo komplexní vybavení vývojového centra, tedy nikoli dílčí dodávky oddělených skupin zboží (nebo zboží a služeb). Ostatně i proto byl logicky vystaven jediný daňový doklad.

[18] Ve shodě s krajským soudem má i NSS za to, že dopis Ministerstva financí ze dne 29. 3. 2016 ani rozsudek NSS ve věci 7 Afs 75/2012 nemohou stěžovatelce prospět. Dopis reaguje obecně jen na ty informace, které stěžovatelka ministerstvu poskytla. Rozsudek NSS, jak už vysvětlil krajský soud (bod 34 a 38 jeho rozsudku), neshledal důvod pro použití § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH proto, že plátce neprokázal splnění zákonných podmínek.

[19] Zbytečná je ta pasáž kasační stížnosti, v níž stěžovatelka zdůrazňuje, že její plnění bylo v převažující míře dodáním zboží, a nikoli poskytnutím služby. Krajský soud, s nímž stěžovatelka takto polemizuje, se totiž tímto rozlišováním vůbec nezabýval. Vyslovil jen, že šlo o komplexní plnění a že rozlišovat mezi zbožím a službou je zde právně nepodstatné. NSS nemá co dodat ani k závěru krajského soudu, podle něž žalovaný nezkrátil stěžovatelku na jejím právu vyjádřit se k jeho novému názoru (že převážně byla dodávka poskytnutím služby, a nikoli dodáním zboží). Nešlo o odlišný právní názor, který by mohl ovlivnit rozhodnutí ve stěžovatelčin neprospěch (§ 115 odst. 2 daňového řádu), jen o reakci na odvolací námitku.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[21] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 3. února 2021

pokračování

Zdeněk Kühn
předseda senátu