



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. V. L.**, správce konkurzní podstaty úpadce K. & S. G., a. s., zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem v Plzni, Škrétova 25, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2003, č. j. 28 Ca 266/2001-41

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 4. 2001, č. j. FŘ 189/13/01 bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 23. 8. 2000, č. j. 208710/00/004515/6965, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1999, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 91 959 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 25. 6. 2001 žalobu, která byla rozsudkem Městského soudu v Praze jako nedůvodná zamítnuta.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že kasační stížnost podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst.1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), neboť soud dle jeho názoru při posuzování právní a skutkové podstaty nevzal v úvahu veškeré důkazy provedené v průběhu správního, tak i soudního řízení. Stěžovatel tvrdí, že žalovaný odůvodnil své rozhodnutí tím, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě kupních smluv uzavřených dne 7.11.1999 mezi úpadcem - společností K. & S. G. a. s. jako kupujícím a společností K. F. a. s. jako prodávajícím, neboť na prodávajícího nepřešlo vlastnické právo k předmětu plnění, které měl získat na základě kupních smluv uzavřených se společnostmi K., a. s., A., a. s. a F. a. s.

Žalovaný ani Městský soud v Praze nevzali dle stěžovatele v úvahu, že k uskutečnění zdanitelného plnění mezi úpadcem K. & S. G., a. s. a společností K. F., a. s. došlo okamžikem zaplacení kupní ceny, tj. provedeným započtením vzájemných pohledávek ze dne 23. 11. 1999 ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kdy toto započtení úpadce doložil žalovanému již v průběhu odvolacího řízení a stěžovatel na něj poukazoval i v při ústním jednání. Stěžovatel má i nadále za to, že kupní smlouvy jsou platné, došlo k řádnému převodu vlastnického práva, a tím k uskutečnění zdanitelného plnění.

Stěžovatel napadá závěry žalovaného ohledně přechodu vlastnického práva a tvrdí, že pro posouzení přechodu vlastnického práva není rozhodující zjištění žalovaného ohledně neexistence předávacích protokolů či umístění předmětu plnění a že lze nabýt vlastnické právo i od nevlastníka, a dále nesouhlasí se závěrem žalovaného o neplatnosti kupních smluv. Soud se s těmito jeho námitkami nezabýval, případně se k nim nevyjádřil dostatečně přesvědčivě. Stěžovatel je přesvědčen, že úpadce jako plátce daně uplatňující nárok na vrácení nadměrného odpočtu v průběhu řízení před správními orgány přijetí zdanitelného plnění prokázal.

Stěžovatel má dále za to, že soud měl vyhovět jeho návrhu a měl do doby, než bude pravomocně skončeno řízení v právní věci úpadce proti správci konkurzní podstaty společnosti K. a. s. o vyloučení věci z konkurzní podstaty, řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přerušit.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal ohledně průběhu daňového řízení na obsah správního spisu. K námitkám stěžovatele, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno zaplacením kupní ceny dne 23. 11. 1999 vzájemným zápočtem pohledávek, uvedl, že úpadce společnost K. & S. G., a. s. uplatnil nárok na odpočet DPH na základě tří kupních smluv, uzavřených dle příslušných ustanovení obchodního zákoníku mezi úpadcem a společností K. F., a. s. dne 7. 10. 1999 a nikoliv dne 7. 11. 1999, jak uvádí stěžovatel. V této souvislosti odkázal na ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. V případě prodeje zboží na základě kupní smlouvy uzavřené dle obchodního zákoníku se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání zboží, sjednaným v kupní smlouvě; pokud tento den není v kupní smlouvě vymezen, považuje se za den dodání den vymezený v ustanoveních § 412 až 416 obch. zák. Dodání zboží úpadce neprokázal a tuto skutečnost žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí řádně zdůvodnil. Tvrzení stěžovatele, že k

uskutečnění zdanitelného plnění došlo dnem zaplacení kupní ceny, nemá proto ve smyslu výše uvedeného oporu v zákoně. V souvislosti s touto námitkou stěžovatele poukázal žalovaný rovněž na skutečnost, že by v tomto případě nemohly být faktury vystavené pro úpadce společností K. F. a. s., uznány jako daňové doklady, neboť jak vyplývá z ustanovení § 12 odst.1 zákona o DPH, doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění, s výjimkou splátkového kalendáře, není daňovým dokladem.

Pouze pro úplnost poukázal žalovaný na to, že v případě nároku na odpočet DPH jde při dokazování o dvojstranný vztah, kdy dodavatel prokazuje, že uskutečnil pro odběratele zdanitelné plnění v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu a odběratel prokazuje, že toto zdanitelné plnění od odběratele přijal. V tomto smyslu však nárok na vrácení nadměrného odpočtu úpadci nebyl prokázán.

Dle názoru žalovaného se soud s žalobními námitkami stěžovatele v odůvodnění svého rozhodnutí plně vypořádal.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že úpadce podal dne 25. 11. 1999 přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 1999, ve kterém na řádku 54 uplatnil nadměrný odpočet ve výši 34 631 959 Kč. Správce daně na základě pochybností o správnosti údajů v tomto daňovém přiznání zahájil za toto zdaňovací období ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) vytykáací řízení a následně pak daňovou kontrolu. Na základě výsledku provedené daňové kontroly a po provedeném dokazování správce daně dospěl ke zjištění, že úpadce jako plátce DPH neprokázal ve smyslu § 19 odst.1 zákona o DPH nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 34 540 000 Kč uplatněného na základě předložených faktur, vystavených v návaznosti na kupní smlouvy ze dne 7. 10. 1999, uzavřené ve smyslu § 409 a násl. obch. zák. mezi úpadcem jako odběratelem a společností K. F. a. s. jako dodavatelem, kdy předmětem těchto kupních smluv byl soubor movitých věcí (technologických zařízení). Zjištění správce daně bylo podkladem pro vydání rozhodnutí č. j. 208710/00/004515/6965 – platebního výměru na DPH za zdaňovací období říjen 1999, kterým byl úpadci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 91 959 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal úpadce odvolání, ve kterém namítl mj. rozpor zjištění správce daně se skutkovým stavem, když tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě kupních smluv s dodavatelem K. F. a. s., neboť přijal zdanitelné plnění tím, že na něj uzavřením kupní smlouvy přešlo vlastnické právo k souboru movitých věcí, jež byly předmětem koupě. Sjednaná cena pak byla uhrazena na základě daňových dokladů, vystavených dodavatelem dne 23.11.1999, a to vzájemným zápočtem pohledávek. Úpadce dále tvrdil, že toto přijaté zdanitelné plnění použil při podnikání k dosažení svého obratu. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. FŘ-189/13/01 ze dne 12. 4. 2001 zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání nárokovaného nadměrného odpočtu bylo zjištění správce daně v prvním stupni – FÚ pro Prahu 4, učiněné na základě provedených dožádání u správců daně společností K. F. a. s., K. a. s., A. a. s. a F. a. s. Bylo zjištěno, že společnosti K. a. s., A. a. s. a F. a. s. uzavřely dne 7. 10. 1999 kupní smlouvy se společností K. F. a. s., jejichž předmětem byly soubory movitých věcí. Dle ujednání, vyplývající z těchto smluv, vlastnické právo k těmto movitým věcem přešlo dnem jejich podpisu na kupujícího - společnost K. F. a. s., která tyto soubory movitých věcí téhož dne prodala na základě kupních smluv úpadci. Dle zjištění správce daně nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že by byl předmět smluv dodán kupujícímu, tento zůstal i nadále

v prostorách prodávajících společností a byl jimi využíván při jejich činnosti. Správce daně napadl i platnost uzavřených smluv, když poukázal na neurčité vymezení předmětu plnění v kupních smlouvách, který měl být blíže specifikován v samostatných přílohách, tvořících nedílnou součást smluv, avšak tyto přílohy byly dle zjištění správce daně vyhotoveny později. Současně poukázal na probíhající soudní jednání mezi dodavatelem a odběratelem a incidenční spor vedený mezi správcem konkurzní podstaty úpadce K. a.s. a společností K. & S. G. a.s. Na základě těchto zjištění dospěl k závěru, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění dodáním předmětu plnění ve smyslu § 9 odst.1 písm.a) zákona o DPH mezi prodávajícími společnostmi K. a.s., A. a.s., F. a.s. a kupujícím - společností K. F. a.s. - a konstatoval, že dodavatel – společnost K. F. a.s. - nemohl předmět koupě dále prodat úpadci K. & S. G. a.s. Proto ani u úpadce nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu výše citovaného ustanovení. Tento závěr správce daně žalovaný svým rozhodnutím o odvolání potvrdil.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce dne 25.6.2001 žalobu u Městského soudu v Praze.

V žalobě mimo námitky týkající se nahlížení do spisu ve smyslu § 23 zákona o správě daní namítl rozpor se skutkovým stavem. Žalovaný nevzal v úvahu existenci řádných kupních smluv, dle kterých došlo jejich podpisem k přechodu vlastnického práva k předmětu smluv na úpadce společnost K. & S. G. a.s., přičemž je nerozhodný názor žalovaného, kde byl předmět koupě umístěn, když tato skutečnost nemá žádný význam pro posouzení přechodu vlastnického práva. Nárok na vrácení nadměrného odpočtu vznikl proto úpadci podpisem kupních smluv, kdy na úpadce přešlo i vlastnické právo k předmětu smluv.

Podle žalobce je proto závěr žalovaného o tom, že nemohlo dojít k přechodu vlastnického práva na úpadce, neboť toto vlastnické právo neměl ani prodávající, nesprávný a je v rozporu s ust. §443 obch. zák. Ke zjištění žalovaného, že prodávající nebyl vlastníkem předmětu koupě, odkázal pak žalobce na ust. § 446 obch. zák., dle kterého přechází vlastnické právo na kupujícího i v případě, kdy prodávající není vlastníkem zboží. Tyto námitky zopakoval i při jednání před soudem, které proběhlo dne 30. 4. 2003.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozhodnutí soud mj. uvedl, že je povinností plátce daně uplatňujícího nárok na nadměrný odpočet prokázat přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem daně v jeho prospěch. Žalobce netvrdí a neprokazuje, že došlo k faktickému dodání zboží, pouze nesprávně argumentuje tím, že mu vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu na DPH podpisem kupních smluv, kdy na něj přešlo vlastnické právo. Soud proto považuje žalobu v tomto bodě za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d), s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky týkající se vzniku nároku úpadce na odpočet daně z přidané hodnoty v návaznosti na den uskutečnění zdanitelného plnění.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Městského soudu v Praze neshledal.

Dle § 19 odst.1 zákona o DPH ve znění platném do 31. 3. 2000 má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Dle § 2 odst.1 písm. a) zákona o DPH ve znění platném do 31. 3. 2000 se pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním rozumí dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření.

Dle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění platném do 31. 3. 2000 se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při prodeji zboží podle kupní smlouvy dnem dodání, v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že k uskutečnění zdanitelného plnění u úpadce došlo na základě přechodu vlastnického práva k souboru movitých věcí, případně zaplacením kupní ceny.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen Městskému soudu v Praze, jednoznačně vyplynulo, že úpadce uzavřel dne 7. 10. 1999 tři kupní smlouvy dle § 409 a násl. obch. zákoníku se společností K. F. a. s; předmětem těchto smluv byl nákup souborů movitých věcí – technologických celků. Obě smluvní strany se dohodly, že dnem uzavření těchto smluv přechází vlastnické právo k předmětu smluv na kupujícího. Den dodání předmětu koupě nebyl ve smlouvách určen. Na základě těchto smluv vystavil prodávající kupujícímu daňové doklady, faktury, na kterých je jako den uskutečnění zdanitelného plnění uveden den 7. 10. 1999.

Za den uskutečnění zdanitelného plnění dle § 9 odst.1 písm.a) zákona o DPH v případě prodeje zboží mezi podnikatelskými subjekty, který je uskutečňován na základě kupní smlouvy dle obchodního zákoníku, se považuje den dodání zboží, i když se tento den může lišit ode dne, kdy na subjekt přešla vlastnická práva. Den uskutečnění zdanitelného plnění tak není vázán na den nabytí vlastnického práva kupujícím (viz. nález II.ÚS 399/1997).

V případě, kdy den dodání není v kupní smlouvě uzavřené dle obchodního zákoníku určen, se tímto dnem rozumí den, tak jak je vymezen v ustanovení § 412 – 416 obch. zákoníku.

Pouze v případech, kdy je prodej zboží realizován mimo rámec smlouvy dle obchodního zákoníku, například se jedná o prodej zboží občanovi dle občanského zákoníku, považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné dnem převzetí zboží nebo dnem jeho zaplacení podle toho, který den nastane dříve.

Lze tedy uzavřít, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění mohl být v případě úpadce pouze den dodání zboží. Den nabytí vlastnického práva k tomuto zboží a den, kdy došlo k zaplacení kupní ceny jsou ve vztahu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst.1 písm.a) zákona o DPH irelevantní. Stejně tak je bez významu otázka možnosti nabytí vlastnického práva od nevlastníka, kterou soud nikterak, jedná-li se o právní vztah založený výše uvedenými ustanoveními obchodního zákoníku, nezpochybňuje.

Tím, že úpadce v průběhu daňového řízení ve smyslu § 31 odst.9 zákona o správě daní neprokázal den dodání zboží, když toto se u něj nenacházelo a ani o něm neúčtoval, neprokázal den, kdy u něj došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a tím neprokázal nárok na vrácení požadovaného nadměrného odpočtu ve smyslu § 19 odst.1 zákona o DPH.

Žalovaný a následně i soud se proto tvrzené nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nedopustily.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel ust. § 103 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

V podané kasační stížnosti však nebylo blíže nezdůvodněno jaké vady řízení napadá a v čem spočívají. Nejvyšší správní soud se proto tímto důvodem nezabýval, neboť nestačí pouze tento důvod tvrdit, aniž by byl podepřen vyličením skutečností, pro toto tvrzení rozhodných.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je důvodem pro podání kasační stížnosti tvrzená nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Městský soud byl při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu vázán v souladu s ustanovením § 75 s.ř.s. rozsahem a důvody podané žaloby a to těmi, které byly uplatněny ve lhůtě pro její podání (§ 71 odst.2 s.ř.s.) a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Nejvyšší správní soud v postupu soudu v I.stupni neshledal žádná pochybení; soud se v rámci svého oprávnění řádně vypořádal s námitkami stěžovatele, přičemž rozsah jeho přezkumné činnosti vymezil sám stěžovatel. Nelze proto vytýkat soudu, že se nezabýval námitkami, které nebyly stěžovatelem uplatněny, nebo že se s nimi vypořádal stručně, leč výstižně, pokud se týká vlastní podstaty věci. Za vadu řízení před soudem nelze rovněž

považovat to, že soud v daném případě řízení o žalobě z důvodu probíhajícího incidenčního sporu nepřerušil. Nejvyšší správní soud proto považuje žalobu v tomto bodě za nedůvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst.1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. 5. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu