



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právních věcech žalobkyně D. T., zastoupené JUDr. Janem Pavlokem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Příkopě 391/7, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2003, čj. 28 Ca 393/2002 – 39, 7. 11. 2003, čj. 28 Ca 392/2002 - 38, 28. 11. 2003, čj. 28 Ca 396/2002 - 38, 28. 11. 2003, čj. 28 Ca 395/2002 - 39, 28. 11. 2003, čj. 28 Ca 394/2002 - 38, 14. 11. 2003, čj. 28 Ca 397/2002 - 43, 14. 11. 2003, čj. 28 Ca 399/2002 - 41, 14. 11. 2003, čj. 28 Ca 398/2002 - 40, 19. 11. 2003, čj. 28 Ca 402/2002 - 43, 19. 11. 2003, čj. 28 Ca 401/2002 - 43, 19. 11. 2003, čj. 28 Ca 400/2002 - 45 a 10. 12. 2003, čj. 28 Ca 422/2001 - 59,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2Afs 24/2004, 2 Afs 27/2004, 2 Afs 31/2004, 2 Afs 32/2004, 2 Afs 35/2004, 2 Afs 36/2004, 2 Afs 37/2004, 2 Afs 38/2004, 2 Afs 42/2004, 2 Afs 43/2004, 2 Afs 44/2004 a 2 Afs 59/2004 se spojují ke společnému řízení. Tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 2 Afs 24/2004.**
- I. Kasační stížnosti se zamítají.**
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobkyně (dále též stěžovatelka) domáhá přezkoumání shora označených rozsudků Městského soudu v Praze. Těmito rozsudky byly (po vyloučení věcí ohledně návrhů na přezkoumání jednotlivých správních rozhodnutí žalovaného k samotnému projednání) zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, vesměs ze dne 13. 7. 2001, čj. FŘ 6038/13/01, FŘ 6039/13/01, FŘ 6040/13/01, FŘ 6041/13/01, FŘ 6042/13/01, FŘ 6043/13/01, FŘ 6044/13/01, FŘ 6045/13/01, FŘ 6046/13/01, FŘ 6047/13/01,

FŘ 6048/13/01 a FŘ 1141/13/01 ve věcech dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za období leden 1999 až prosinec 1999.

Protože jde o věci týčž účastníků řízení se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány i stejné důvody, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 120 ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil tyto kasační stížnosti ke společnému projednání.

Stěžovatelka v kasačních stížnostech uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a uvádí následující.

Za nejdůležitější důvod kasačních stížností považuje nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky tímto soudem v předcházejícím řízení.

Je nepochybné, že stěžovatelka v těchto případech uzavřela kupní smlouvu, na základě které dodala zboží svému zákazníkovi panu P. Konkrétně k prodeji a koupi zboží došlo tak, že pan P. si vybral podle vystavených výrobků v obchodě žalobkyně a podle katalogů druh a počet jednotlivých výrobků a tyto si nechal žalobkyní dodat na svoji adresu do ciziny. Pokud jde o zaplacení, toto bylo provedeno platební kartou kupujícího při sjednání prodeje v obchodě žalobkyně. Zaplacení se uskutečnilo v okamžiku, kdy kupujícím označené zboží nebylo dosud konkrétně shromážděno, ani zabaleno, ani přihlášeno k proclení, ani odesláno, ani doručeno kupujícímu. V okamžiku placení tedy nebylo jasno, jaká bude skutečná dodávka. Mohlo např. dojít k tomu, že by se některé zboží nepodařilo opatřit v potřebném počtu kusů, mohlo se cestou rozbít apod. Pod tímto úhlem pohledu je potřeba považovat platbu, kterou provedl kupující kartou v době druhového a množstvího výběru (nikoliv výběru individuálního) za platbu předběžného charakteru a nikoliv za platbu konečnou. V souladu s konstantní judikaturou soudů se v takovýchto případech vždy jedná o zálohu.

Rovněž je nepochybné, že zboží vybrané výše popsaným způsobem kupujícím, prodávající odeslal do ciziny a do dispoziční sféry kupujícího se proto toto zboží dostalo až v místě dodání v cizině.

Obchodní případ proběhnuvší výše popsaným způsobem je třeba posuzovat jako vývoz zboží do ciziny a to i za situace, kdyby byl nesprávně zobrazen v účetnictví. Namítá-li správce daně nesprávnost účtování, je povinen postupovat dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon takovouto povinnost správci daně ukládá bez ohledu na to, zda takovýto postup je ve prospěch plátce daně či v neprospěch.

Stěžovatelka dále tvrdí, že Městský soud v Praze nesprávně interpretoval a aplikoval § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, když výše popsanou obchodní operaci posoudil nikoliv jako prodej zboží podle kupní smlouvy, ale jako tzv. ostatní případ. Tento výklad jde přes jazykové vyjádření zákonné normy a pokouší se odůvodnit aplikaci druhé části věty (tzv. ostatní případy) systematickým výkladem. Takovýto postup

však je nesprávný a v daném případě nepoužitelný. Prodej zboží v obchodě obecně probíhá, a v daném případě proběhl podle ustanovení občanského zákoníku o prodeji zboží v obchodě (§ 588 až 627 o. z.). Restriktivní výklad a omezení použitelnosti výše citované zákonné normy § 9 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pouze na případy kupní smlouvy, uzavřené podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku, je v rozporu se zásadou právní jistoty a se zásadou legitimního očekávání.

Je možné, že výše citované ustanovení lze vykládat dvojím způsobem. V takovém případě nevýhodu dvojznačnosti právní normy musí nést stát jako příjemce příslušné daně a tvůrce nejednoznačných právních norem.

Městský soud v Praze se nadbytečně zabýval otázkou přechodu vlastnického práva ke zboží, které bylo předmětem obchodní transakce mezi žalobkyní a kupujícím a pokouší se v odůvodnění svého nesprávného rozhodnutí využít obsahu rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 1. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 399/97. Toto rozhodnutí se však zabývá jinou právní otázkou. *Ratio decidendi* tohoto rozhodnutí řeší rozdíl mezi dodáním zboží a přechodem vlastnického práva kupujícímu resp. na kupujícího pro případ kupní smlouvy uzavřené podle obchodního zákoníku. Pokud jde o zmínku o kupní smlouvě uzavřené podle občanského zákoníku, jedná se pouze o část rozhodnutí, kterou je nutno považovat pouze za *obiter dictum*.

Na základě výše popsaných skutečností a důvodů stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka dále uplatňuje i důvod vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Namítá především to, že správce daně při provádění daňové kontroly postupoval nezákonně, neseznámil ji s listinou obsahující stížnost pana P. a své rozhodnutí opřel o skutečnosti, které nebyly předmětem řízení v rámci daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že daňovou kontrolu jako postup upravený zákonem je nutno považovat za proces, namítá žalobkyně porušení práva na spravedlivý proces.

Konečně stěžovatelka namítá i nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí, protože vychází právě z výše uvedené stížnosti kupujícího, aniž by s touto skutečností bylo v daňovém procesu zákonným způsobem nakládáno.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem poukázal zejména na následující skutečnosti.

Pokud jde o námitku, že rozsudek soudu vychází z nesprávného posouzení právní otázky, má žalovaný (dále též „finanční ředitelství“) za to, že je to právě stěžovatelka, kdo chybně interpretuje ustanovení příslušného právního předpisu, tj. zákona o dani z přidané hodnoty, když navíc ani nepřihlíží ke skutečnému obsahu důkazních prostředků, které v daňovém řízení předložila. Stěžovatelkou uváděné závěry jsou v rozporu jak s daňovým předpisem, tak i s obsahem dokladů, které sama vystavila.

Podstatou kasační stížnosti, stejně jako žaloby i předchozího daňového řízení, je stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží stěžovatelkou, na jehož základě správce daně, odvolací orgán i soud posuzovali, zda se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění se vznikem daňové povinnosti, nebo zda se jednalo o vývoz zboží, jak tvrdí stěžovatelka.

Finanční ředitelství při posouzení daného případu vycházelo z údajů, které stěžovatelka uvedla na vystavených daňových dokladech, a které sama v daňovém řízení nikdy nezpochybnila, a dále z údajů uvedených na stěžovatelkou předložených jednotných celních deklaracích. Z těchto údajů a z jejich vzájemného porovnání je evidentní, že u předmětných obchodních případů se jednalo o tuzemská zdanitelná plnění, u kterých byla povinnost uplatnit daň na výstupu a nikoliv o vývoz zboží, který je osvobozený od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Všechny skutečnosti, v souladu s údaji na dokladech předložených stěžovatelkou, vypovídají o tom, že zdanitelná plnění nastala ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, při prodeji zboží zákazníkovi zaplacením v prodejně. Na základě kupní smlouvy, uzavřené podle občanského zákoníku, zaplatil zákazník cenu za vybrané zboží v plné výši přímo v prodejně. O tom stěžovatelka vystavila doklady, na kterých jsou uvedeny druh a množství zboží, celková kupní cena, a také poznámka, že platba za zboží byla provedena platební kartou, a to v částce celkové ceny zboží uvedené na tomto dokladu. Na dokladech je také uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, které je stejné, jako datum vystavení dokladu a zejména stejné jako datum zaplacení zboží. Stěžovatelka přitom nikde ve svých podáních nezmínila, že by datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedla na dokladech nesprávně a správní orgány také v souladu s tímto údajem postupovaly.

Jako ryze účelové považuje pak finanční ředitelství tvrzení stěžovatelky, že výše zmíněné platby za zboží je nutno považovat za zálohy, jejichž zaplacení se nepovažuje za uskutečnění zdanitelného plnění. Ze samotných dokladů totiž nijak nevyplývá, že se jedná o zálohové faktury a ani stěžovatelka jinými důkazními prostředky neprokázala, že by v těchto případech pro zákazníka provedla vyúčtování záloh. Podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je nutno stěžovatelkou vystavené doklady považovat také za účetní doklady a podle jejich obsahu mělo také být o nich účtováno. Neobstojí také tvrzení stěžovatelky, že se muselo jednat o zálohu z toho důvodu, že by u již prodaného zboží mohlo být zákazníkem zjištěno, že má vady a neodpovídá tedy kupní smlouvě, což by mělo vliv na výši sjednané a zaplacené kupní ceny. Takové případy jsou „ošetřeny“ jak v občanském zákoníku (viz. § 597 - § 600), tak i v zákoně o dani z přidané hodnoty (viz § 15) a vždy se v nich vychází z kupní ceny.

Stěžovatelka zde také neodůvodněně odkazuje na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť v přezkoumávaných případech nebylo zjištěno, že by se skutečný obsah právního úkonu provedeného stěžovatelkou lišil od stavu formálně právního. To, co stěžovatelka uvedla na předložených dokladech, se ve skutečnosti také tak stalo. Stěžovatelka v daném případě pouze jen nesprávně uplatnila zákon o dani z přidané hodnoty.

Finanční ředitelství nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že v tomto případě bylo nesprávně interpretováno a aplikováno ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, které stanovuje rozdílně datum uskutečnění zdanitelného plnění pro případy prodeje zboží podle kupní smlouvy, s odkazem na § 412 – 416 obchodního zákoníku, a pro ostatní případy prodeje. Stěžovatelka nepředložila žádný důkaz o tom, že by se v daných případech jednalo o obchodní závazkové vztahy, na něž se vztahuje obchodní zákoník, ve kterém je také, v již zmíněných ustanoveních § 412 – 416 řešen den dodání zboží, z něhož se v takových případech odvozuje stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění. Na ostatní obchodní případy, tedy i na prodeje zboží na základě kupní smlouvy, uzavřené podle občanského zákoníku, což jsou právě tyto případy, se vztahuje ta část ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uvedeno, že za den zdanitelného plnění se považuje den převzetí nebo zaplacení zboží, a to ten den, který nastane dříve. Občanský zákoník, na rozdíl od obchodního zákoníku, neřeší den dodání zboží, ale zmiňuje pouze převzetí zboží, ev. převzetí zboží dodáním.

K výše uvedenému považuje finanční ředitelství za důležité ještě zmínit tu podstatnou věc, že v daňovém řízení byl plně akceptován údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění, který na dokladech uvedla sama stěžovatelka. Z tohoto pohledu, vzato čistě hypoteticky, pokud by se skutečně jednalo o prodej zboží podle kupní smlouvy, vyhotovené podle obchodního zákoníku a stěžovatelkou na dokladech uvedené datum o dni uskutečnění zdanitelného plnění by tedy vyjadřovalo den dodání zboží, i v takovém případě by se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, neboť toto datum předchází datu vývozu zboží do zahraničí.

Finanční ředitelství nepovažuje na rozdíl od stěžovatelky za nadbytečnou tu část rozsudku Městského soudu v Praze, kde se zabývá právním výkladem určení dne uskutečnění zdanitelného plnění, v souvislosti s ustanovením § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a kdy v tomto směru poukazuje i na rozhodnutí Ústavního soudu. Soud naopak právě v této části rozsudku obsažným způsobem odůvodnil s odkazem na příslušné právní předpisy protiprávnost jednání žalobkyně a tím také i zamítnutí žaloby.

K námitce stěžovatelky, že nebyla v daňovém řízení seznámena se stížností, kterou vznesl zákazník, je třeba uvést, že tato stížnost byla podána k České obchodní inspekci a směřovala do oblasti poškozování spotřebitele při sjednávání přepravy zboží a celkově poskytované služby prodávajícím, tedy do oblasti, která patří do působnosti orgánu kontroly obchodu, respektive živnostenských úřadů. Správci daně byla tato stížnost předána k využití vzhledem k tomu, že se týkala faktur vystavených stěžovatelkou. Stížnost byla správcem daně přijata jako úřední korespondence a využita v souladu s § 36 zákona o správě daní a poplatků s tím, že na jejím základě byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola, jejímž výsledkem bylo dodatečné vyměření daně. Pro správce daně byla tato stížnost pouze impulsem pro ověření postupu stěžovatelky. Protože byla adresována jinému státnímu orgánu, který ji měl se stěžovatelkou projednat, správce daně nebyl povinen s jejím obsahem

seznámit stěžovatelku i z toho důvodu, že pro daňové řízení se stížnost nestala důkazním prostředkem. Postup správce daně tedy byl v souladu se zásadami daňového řízení.

V souvislosti s výše uvedeným pak finanční ředitelství považuje za neopodstatněné tvrzení stěžovatelky, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože vychází ze stížnosti zákazníka, s jejímž obsahem nebyla seznámena. Dodatečný platební výměr byl prokazatelně vystaven na základě konkrétních zjištění daňové kontroly, ze kterých vyplynulo, že stěžovatelka jednala v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty. S těmito zjištěními byla také stěžovatelka seznámena při projednání Zprávy o daňové kontrole. Jak již bylo uvedeno, předmětná stížnost se stala pouze podnětem pro ověření správnosti postupu stěžovatelky, resp. pro zahájení daňové kontroly, nikoliv však důkazem pro oprávněnost dodatečného vyměření daně.

Ze všech těchto důvodů považuje žalovaný kasační stížnost žalobkyně za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí, přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozsudků, městský soud vycházel především z následujících právních a skutkových závěrů.

Na základě kontrolních zjištění správce daně a tvrzení žalobkyně vzal soud za prokázané a mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně v průběhu předmětného zdaňovacího období uskutečňovala případy prodeje zboží na základě kupní smlouvy uzavřené podle § 612 občanského zákoníku. Při daňové kontrole bylo dále zjištěno, a žalobkyně to při projednání zprávy o daňové kontrole nezpochybnila, že zajišťovala mezinárodní přepravu zboží na adresy svých zákazníků v cizině. Vystavené daňové doklady, kterými jsou předmětné faktury, dokládají den uskutečnění zdanitelného plnění, který se shoduje se dnem vystavení faktury a dnem její splatnosti a dále vždy konkrétní předmět prodeje a platbu zboží v plné výši celkové kupní ceny. Předmětné faktury nejsou označeny jako zálohové a nelze z nich seznat, že ze strany zahraničního zákazníka došlo k hrazení přepravného v hotovosti. Vystavené celní deklarace vždy s datem pozdějším, než je datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na fakturách, dokládají následné nakládání se zbožím v rámci přepravy a jeho propuštění do ciziny. Žalobkyně ve svém stanovisku ke kontrolním zjištěním neuvedla žádná specifika dané obchodní transakce, týkající se placení zálohy, výběru vzorků zboží z katalogu a zkompletování dodávky tak, jak později uváděla v podaném odvolání ve správním řízení a v podané žalobě. Při daňové kontrole a k průkazu svých odvolacích námitek nepředložila v řízení finančním orgánům žádné důkazní prostředky o tom, že šlo o prodej vývozem zboží, např. formou zásilkového prodeje tak, jak nyní tvrdí v podané žalobě a že ze strany zákazníka došlo nejprve k objednávce zboží dle katalogů a k zaplacení zálohy. Vystavené faktury vyvracejí tvrzení žalobkyně a nedokládají, že šlo o prodej zboží na dobírku tak, jak je zásilkový prodej vymezen pro účely daně z přidané hodnoty v § 2 odst. 2 písm. u) cit. zákona. Žalobkyně na průkaz svých tvrzení v podaném odvolání nepředložila ani žádné důkazní prostředky

(např. objednávky, katalogy, důkazní prostředky o obsahu jednání se zahraničním zákazníkem, apod.) o tom, že vývoz zboží se uskutečnil na základě objednávky dle katalogu a kompletace zboží dle objednávky.

Její námitky proti zhodnocení skutkového stavu věci správními orgány obou stupňů se tak ocitají pouze v rovině neprokázaného tvrzení, které je vyvráceno vystavenými fakturami s uvedeným dnem uskutečnění zdanitelného plnění a z důvodu vystavení těchto faktur samotnou žalobkyní je nepodporují ani ostatní důkazní prostředky, které žalobkyně v daňovém řízení předložila. Celní deklarace vystavené v daném případě, byť na jméno deklaranta – žalobkyně, nejsou způsobilé být daňovým dokladem žalobkyně ve smyslu § 45 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty o uskutečnění zdanitelného plnění vývozem zboží, protože žalobkyně již před tím vystavila daňové doklady na jí uskutečněné zdanitelné plnění prodejem zboží v obchodě podle § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Celní deklarace mohou být v tomto případě pouze důkazem o tom, že zboží překročilo státní hranice a bylo vyvezeno do ciziny. Záznamy v peněžním deníku o zálohách na prodané zboží nejsou rovněž průkazným důkazem o tom, že žalobkyně uzavírala obchody a realizovala vývoz zboží tak, jak nyní tvrdí v podané žalobě. V posuzované věci není rozhodné, že o platbách z předmětných prodejů bylo v účetnictví žalobkyně účtováno jako o zálohách. Údaje v účetnictví daňového subjektu totiž mohou být důkazem o určitém plnění pouze tehdy, jsou-li podloženy prvotními daňovými doklady, které jsou vystaveny na základě skutečně realizovaného plnění. Jestliže žalobkyně zaúčtovala předmětné faktury, které jednoznačně dokumentují prodej konkrétního zboží v určitém množství a úhradu ceny zboží v plné výši celkové kupní ceny, pak účetnictví žalobkyně, v němž jsou evidovány předmětné platby jako zálohy, neodrážejí stav, který vyplývá z vystavených daňových dokladů ve smyslu § 6 odst. 1 a § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle těchto zákonných ustanovení účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, podle účetních dokladů a jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Je-li vydána zálohová faktura, je třeba platbu na základě této faktury zaúčtovat jako zálohu, je-li vydána faktura na plnou kupní cenu, neoznačená jako zálohová faktura, je platbu třeba zaúčtovat jako platbu kupní ceny. Účetnictví je odrazem vystavených daňových dokladů a nelze v něm evidovat až výsledky určitého obchodního případu v závislosti na tom, zda např. dojde k právním účinkům té určité obchodní transakce. Vedení účetnictví se řídí pravidly účtování danými zákonem o účetnictví a metodami účtování stanovenými prováděcími předpisy. Proto se žalobkyně mylí, pokud se dovolává judikatury českých soudů v otázkách závazkových právních vztahů, týkajících se sporů o právní účinky kupní smlouvy z hlediska přechodu vlastnického práva a plnění přijatých z titulu kupní ceny. Kromě uvedených skutečností pak tvrzení, že šlo o obchod na objednávku se zaplacením zálohy nevyplývá ani z popisu obchodního vztahu mezi žalobkyní a zahraničním zákazníkem, který je uveden ve stížnosti pana M. P., jež byla podnětem pro prověření daňové povinnosti u žalobkyně. Naopak z obsahu této stížnosti je patrný takový průběh obchodu, jaký odpovídá vystaveným fakturám o uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží v obchodě.

Na základě uvedeného městský soud neshledal, že by správce daně a žalovaný správní orgán pochybili při hodnocení skutkových zjištění. Pokud jde o právní

posouzení zdanitelného plnění, jde o právní institut, který je upraven v zákoně ČNR č. 588/1992 Sb., který je speciálním předpisem v oblasti veřejného práva.

Kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je prodej zboží, tedy vždy k plnění podle kupní smlouvy, stanoví pro účely zákona o dani z přidané hodnoty tento zákon v § 9 odst. 1 písm. a), zatímco případy zdanitelných plnění, které jsou specifickým prodejem při zásilkovém prodeji nebo prodeji formou předplatného a ty, které nejsou prodejem, jsou upraveny pod písm. b) – o) cit. zákonného ustanovení.

Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodné době, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při prodeji zboží podle kupní smlouvy dnem dodání (k tomu je v poznámce č. 6 pod čarou uveden odkaz na § 412 až § 416 obchodního zákoníku), v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Z uvedeného zákonného ustanovení vyplývá, že zákon o dani z přidané hodnoty časově určuje den, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění odlišně u prodeje podle kupní smlouvy, podle níž dochází k dodání zboží, a odlišně u prodeje v případech ostatních, kdy nejde o plnění z kupní smlouvy dodáním. V ostatních případech prodeje dochází ke zdanitelnému plnění dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve.

V uvedeném ustanovení zákon o dani z přidané hodnoty při stanovení, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění, vychází u pojmu „den dodání“ z úpravy dané obchodním zákoníkem upravujícím obchodní vztahy mezi podnikatelskými subjekty, který stanoví, jakým způsobem a kdy dochází k dodání zboží podle kupní smlouvy. Ustanovení § 412 obchodního zákoníku v odst. 1 – 3 vymezuje několik způsobů nakládání se zbožím, které se považují za dodání zboží a za splnění povinnosti prodávajícího zboží dodat, přičemž § 414 odst. 1 písm. a) obchodního zákoníku výslovně stanoví den dodání a to tak, že je jím den určený v kupní smlouvě. Tím právní úprava týkající se kupní smlouvy podle obchodního zákoníku vytváří konstrukci plnění z kupní smlouvy jako dodání zboží prodávajícím kupujícímu. Oproti tomu úprava daná občanským zákoníkem v § 614 a násl., týkající se prodeje zboží v obchodě, z povahy věci výslovně neupravuje den dodání, nespecifikuje, kdy a jakým plněním se považuje zboží za dodané pro účely této kupní smlouvy a pokud výraz „dodání“ používá, pak jen v souvislosti s povinností kupujícího věc převzít při dodání a dále při prodeji formou zásilkového prodeje. Z uvedeného nelze než dovodit, že zákon o dani z přidané hodnoty v § 9 odst. 1 písm. a) při určení, že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem dodání podle kupní smlouvy, vychází z úpravy dané obchodním zákoníkem, v ostatních případech, kdy ke zdanitelnému plnění dochází dnem převzetí nebo zaplacení, pak logicky půjde o případy kupní smlouvy podle občanského zákoníku, v obou případech však platí, že zákon o dani z přidané hodnoty den uskutečnění zdanitelného plnění nepodmiňuje ani nespojuje s okamžikem, kdy dochází k přechodu vlastnického práva podle uvedených zákonů. Podle § 443 obchodního zákoníku kupující nabývá

vlastnického práva, jakmile je mu dodané zboží předáno (odstavec 1) nebo, získá-li kupující oprávnění s přepravovanou zásilkou nakládat (odstavec 2), podle § 614 odst. 3 občanského zákoníku přechází vlastnictví zakoupené věci na kupujícího převzetím věci.

Den uskutečnění zdanitelného plnění je tedy specifickou skutečností stanovenou zákonem pro účely fungování daně z přidané hodnoty, která čerpá z právní úpravy dané obchodním a občanským zákoníkem pouze pokud jde o realizaci, tj. naplnění předmětu kupní smlouvy, aniž by bylo nutné ztotožňovat okamžik zdanitelného plnění se změnou vlastnického práva. Den uskutečnění zdanitelného plnění tedy nemusí, ale může být odlišný ode dne přechodu vlastnického práva. V daném případě, kdy nesporně došlo k prodeji zboží podle úpravy daně občanským zákoníkem, zmíněná situace nastala, neboť vystavené daňové doklady prokazují, že zahraniční zákazník zaplatil kupní cenu dříve, než převzal zboží, tedy než došlo k přechodu vlastnického práva.

Městský soud při výkladu aplikace citovaného § 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/1992 Sb. vycházel výlučně ze znění tohoto ustanovení v návaznosti na citovanou úpravu plnění dle kupních smluv podle obchodního a občanského zákoníku a ze smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom se neřídil poznámkou pod čarou, která není právně závazná. Soud nedospěl k závěru, že citované zákonné ustanovení umožňuje jiný výklad, než v tom smyslu, jak bylo toto ustanovení finančními orgány aplikováno a soudem vyloženo. Nedošlo proto k situaci, že by v dané věci bylo možné učinit dvojí výklad citovaného zákonného ustanovení a že by tak ve smyslu judikatury Ústavního soudu, mělo být rozhodnuto ve prospěch žalobkyně. Soud v tomto směru poukazuje na rozhodnutí Ústavního soudu II. ÚS 399/97, v němž se tento soud zabýval právní úpravou danou § 9 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb. a bez zpochybnění smyslu této úpravy rozlišil den uskutečnění zdanitelného plnění v rámci tohoto ustanovení podle obchodního zákoníku a podle občanského zákoníku se shodným závěrem, že den přechodu vlastnického práva může být odlišný ode dne uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového zákona.

Městský soud neshledal důvod ke zrušení napadených rozhodnutí ani v námitce, že žalobkyně nebyla v daňovém řízení seznámena s obsahem stížnosti zahraničního občana, který upozornil na postupy žalobkyně týkající se uskutečňovaných obchodů zahraničním zákazníkům. Ze správního spisu vyplývá, že šlo o stížnost zaslou orgánům České obchodní inspekce, která se stala podnětem pro provedení daňové kontroly u žalobkyně. Je zřejmé, že v řízení před správcem daně tato stížnost nebyla použita jako důkazní prostředek, a pokud k ní žalovaný správní orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí přihlížel, pak pouze v tom ohledu, že obsah této stížnosti potvrzuje postup, který byl zjištěn z vystavených daňových dokladů. Soud proto shledal, že nebyla-li žalobkyně s obsahem této stížnosti seznámena, nemělo to vliv na věcné posouzení skutkové a právní stránky věci a nejde o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou obsaženou v kasačních stížnostech, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné (neboť již z tohoto důvodu by bylo nutno toto správní rozhodnutí zrušit), že stěžovatelka ve správním řízení

nebyla seznámena s listinou obsahující stížnost pana P. a že žalovaný opřel své rozhodnutí o skutečnosti, které nebyly předmětem řízení v rámci daňové kontroly. Městský soud v Praze se v napadených rozsudcích podrobně vypořádal se skutkovými zjištěními, přičemž v souladu s obsahem správního spisu dospěl k závěru, že již samotná zjištění z daňové kontroly (bez ohledu na obsah stížnosti pana P.) byla dostačující. Proto městský soud právem uzavřel, že uvedená skutečnost neměla vliv na posouzení skutkové stránky věci a nejde o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí.

Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že jednou z nejzákladnějších otázek v dané věci je interpretace ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/2002 Sb. Se zřetelem i na obsah kasačních stížností je třeba v první řadě uvést, že žalovaný a zejména pak městský soud nezpochybňovali, že se v daných případech jednalo o kupní smlouvu. Sporné bylo, zda zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem dodání při prodeji zboží podle kupní smlouvy uzavřené nejen podle obchodního zákoníku, ale i podle občanského zákoníku, nebo zda na případy kupní smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku je třeba aplikovat druhou část tohoto ustanovení, t. j. že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve.

Pokud městský soud poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 1998, sp. zn. II ÚS 399/97, je skutečností, že tato věc se týkala kupní smlouvy uzavřené podle obchodního zákoníku (kde použití první části uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebylo sporné). Ústavní soud se však zřejmě v zájmu jasného výkladu tohoto ustanovení zabýval i otázkou kupních smluv uzavřených podle občanského zákoníku (byť i bez podrobnější právní argumentace). Poukaz na tento nález Ústavního soudu byl tedy namístě.

Městský soud v Praze se správně nespokojil ani jen s odkazem uvedeným v poznámce pod čarou k tomuto ustanovení a zevrubně se zabýval jeho výkladem. Jednalo se především o interpretaci použitého pojmu „den dodání“ se zřetelem na příslušná ustanovení obchodního a občanského zákoníku, tedy o odpovídající využití výkladu *a pari* (logické výkladové metody, podle níž jestliže norma v jednom případě vysvětluje pojem a ve druhém nikoliv, je i ve druhém případě nutno postupovat stejně, pokud to není jinak vyloučeno). S tímto právním výkladem, včetně závěrů z něho vyplývajících (viz výše), se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a není k němu třeba co dodat.

Bezesporu je nutno připustit určitou nejasnost ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., zejména pokud je použit toliko gramatický výklad. Samotná tato skutečnost však nemůže vést (při použití odpovídající interpretace) k tomu, že by u stěžovatelky vyměření příslušné daně z přidané hodnoty nepřicházelo v úvahu. Tato okolnost by mohla hrát roli při rozhodnutí o vyměření penále, především při úvaze o jeho prominutí. Takovéto rozhodnutí (t. j. rozhodnutí o penále) však předmětem soudního přezkumu v dané věci nebylo.

Městský soud v Praze se zevrubně vypořádal i s otázkou, zda (při prodeji v obchodě) došlo k zaplacení kupní ceny a nebo jen zálohy na cenu, přičemž vycházel především z dokladů – faktur vystavených stěžovatelkou. Ostatně stěžovatelka jen znovu tvrdí, že se jednalo o zálohu (s poukazem na „konstantní judikaturu soudů“), aniž by blíže uvedla, v čem spočívá v tomto směru nesprávnost skutkového a právního hodnocení provedeného městským soudem.

Ze všech těchto důvodů nebyly kasační stížnosti shledány důvodnými a proto byly zamítnuty (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelce, která neměla v řízení o kasačních stížnostech úspěch, nepřísluší právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nad běžný rámec výdajů nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2005

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu