



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉ NEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **ENERGO SOURCE ALLIANCE a. s.**, se sídlem Rudolfovská 113, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Ing. Ivo Halou, advokátem se sídlem Anglická 140/20, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2005, čj. 2320/03/FR 130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2007, čj. 30 Ca 259/2005 - 94,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 2856 Kč, k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Ivo Haly, ve lhůtě tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 9. 2005, čj. 2320/03/FR 130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno II (správce daně) ze dne 14. 11. 2002, čj. 146419/02/289912/7883, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 ve výši nadměrného odpočtu 252 961 Kč. Důvodem bylo neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u faktur za nákup kogenerační jednotky v Oslavanech, kde je jako dodavatel uvedena společnost SERVICING s. r. o. Tato společnost se totiž podle žalovaného nestala vlastníkem kogenerační jednotky, protože jejím vlastníkem nebyla ani Spalovna průmyslových odpadů a. s., od níž měla společnost SERVICING s. r. o. kogenerační jednotku nabýt.

II. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 12. 9. 2007, čj. 30 Ca 259/2005 - 94, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný podle krajského soudu dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť se nestal vlastníkem

předmětné kogenerační jednotky, kterou nemohl nabýt od nevlastníka. Krajský soud však žalovanému vytkl, že se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval aplikací § 446 obchodního zákoníku, který umožňuje nabýt vlastnictví k předmětu koupě i za situace, kdy prodávající není vlastníkem prodávaného zboží. Krajský soud proto uzavřel na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.

III.1

Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající ve vadě řízení před soudem, která mohla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Namítl, že při zpracování žalobou napadeného rozhodnutí vycházel z § 50 odst. 3 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Odvolání neobsahovalo námitku nabytí vlastnictví předmětu zdanitelného plnění podle § 446 obchodního zákoníku, proto se žalovaný touto možností v odůvodnění rozhodnutí nezabýval. Domnívá se totiž, že nebylo jeho povinností, aby se touto možností nabytí vlastnictví v daňovém řízení zabýval z úřední povinnosti bez podnětu ze strany žalobce. Žalobce byl správcem daně vyzván k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, z předložených důkazů však žádný nesměřuje k prokázání dobré víry žalobce, že předmět plnění nabyl na základě § 446 obchodního zákoníku. Pokud žalobce toto tvrzení uplatnil až v žalobě, není možné, aby napadené rozhodnutí tuto otázku řešilo.

III.2

Žalobce se plně ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je zdanitelným plněním dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.

Podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 tohoto ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem; v případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Správcem daně v předmětném daňovém řízení prověřoval oprávněnost nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s koupí souboru věcí, označovaného v daňovém i soudním řízení souhrnně „kogenerační jednotka“, žalobcem od společnosti SERVICING s. r. o.

Pro posouzení věci je tedy v souladu s § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rozhodné, zda žalobce nabyl vlastnické právo ke kogenerační jednotce.

Z daňového spisu vyplývá, že správce daně provedl důkladné důkazní řízení, mj. na základě dožádání místně příslušných správců daně společnosti Spalovna průmyslových odpadů a. s. a společnosti SERVICING s. r. o. Zjistil přitom, že společnost Spalovna průmyslových odpadů a. s. nabyla vlastnické právo k předmětné kogenerační jednotce od společnosti EKOENGINEERING, a. s. Společnost Spalovna průmyslových odpadů a. s. uzavřela dne 20. 4. 2000 se společností Investiční a poštovní banka, a. s. dvě smlouvy o zajišťovacím převodu práva k movitým věcem, kterými převedla vlastnictví k věcem tvořícím kogenerační jednotku na společnost Investiční a poštovní banka, a. s. Předmětné movité věci pak společnost Spalovna průmyslových odpadů a. s. nadále užívala na základě Smlouvy o výpůjčce uzavřené téhož dne s jejím novým vlastníkem. Společnost Spalovna průmyslových odpadů a. s. poté (bez souhlasu společnosti Investiční a poštovní banka, a. s.) prodala kogenerační jednotku společnosti SERVICING s. r. o., tato transakce byla deklarována fakturami ze dne 1. 12. 2001. Společnost SERVICING s. r. o. konečně kupními smlouvami ze dne 5. 12. 2001 prodala kogenerační jednotku žalobci.

Správce daně, a posléze rovněž žalovaný, na základě provedeného dokazování dospěli k závěru, že za situace, kdy společnost Spalovna průmyslových odpadů a. s. nebyla v době prodeje předmětné kogenerační jednotky společnosti SERVICING s. r. o. jejím vlastníkem, nemohlo dojít k převodu vlastnického práva k této jednotce na společnost SERVICING s. r. o. Nemohlo proto dojít ani k pozdějšímu převodu vlastnického práva ke kogenerační jednotce ze společnosti SERVICING s. r. o. na žalobce, a ten proto nesplnil podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle § 446 obchodního zákoníku, ve znění účinném od 1. 1. 2001, kdy nabytí účinnosti zákon č. 370/2000 Sb., kupující nabývá vlastnické právo i v případě, kdy prodávající není vlastníkem prodávajícího zboží, ledaže v době, kdy kupující měl vlastnické právo nabyt, věděl nebo vědět měl a mohl, že prodávající není vlastníkem a že není ani oprávněn nakládat zbožím za účelem jeho prodeje.

Citované ustanovení obchodního zákoníku v zájmu právní jistoty obchodních vztahů prolamuje princip, že nikdo nemůže na druhého převést více práv, nežli sám má, neboť podle něj kupující nabývá vlastnické právo i v případě, když prodávající není vlastníkem prodávajícího zboží (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 178/01, <http://nalus.usoud.cz>).

Ustanovení § 446 obchodního zákoníku, ve znění účinném do novely provedené zákonem č. 370/2000 Sb., obsahovalo vyvratitelnou právní domněnku, že kupující nabytí vlastnické právo i od nevlastníka, a bylo na osobě, která měla na věci právní zájem, aby prokázala, že kupující o tom, že prodávající není vlastníkem, věděl (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 437/02, <http://nalus.usoud.cz>). Po účinnosti předmětné novely došlo k určitému zmírnění právní úpravy v tom směru, že osoba, která má na věci právní zájem, může pouze prokázat, že kupující o tom, že prodávající není vlastníkem, vědět měl a mohl.

Předpokladem nabytí vlastnictví kupujícím je ve smyslu § 446 obchodního zákoníku jeho dobrá víra v době uzavření kupní smlouvy. V dobré víře mohl být kupující, i když věděl, že prodávající není vlastníkem, pokud se domníval a mohl domnívat, že je oprávněn věc prodat. Tato dobrá víra se předpokládá. Proto musí být k tomu, aby kupující nenabytí vlastnictví prokázáno, že věděl, resp. vědět měl a mohl, že prodávající nebyl vlastníkem a že nebyl

ani oprávněn zboží prodat. Otázku dobré víry nabyvatele, je přitom nezbytné posuzovat velmi přísně. Podle judikatury Ústavního soudu (srov. např. usnesení ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 112/01, <http://nalus.usoud.cz>), je vždy nutné, aby v situacích, kdy existují o dobré víře kupujícího pochybnosti, kupující prokázal, že využil všechny dostupné prostředky k tomu, aby se přesvědčil, že prodávající je skutečně oprávněn převést vlastnictví k předmětné věci, a že tedy byl v této souvislosti skutečně v dobré víře. Důkazní břemeno týkající se dobré víry kupujícího nese v těchto případech on sám.

V posuzované věci se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí aplikací § 446 obchodního zákoníku vůbec nezabýval. Jeho posouzení otázky, která je pro přezkoumávanou věc rozhodující, zda žalobce na základě prověřované transakce nabyt vlastnické právo ke kogenerační jednotce, je neúplné. Právní závěr žalovaného o tom, že žalobce nenabyt platně vlastnické právo ke kogenerační jednotce, proto nemůže obstát.

Pokud krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku uvedenou vadu žalovanému vytkl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, nepochybil. Pokud však krajský soud v popsáném pochybení žalovaného shledal jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení, nelze mu přisvědčit. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutno tuto vadu rozhodnutí žalovaného právně kvalifikovat jako nezákonnost, nikoliv jako vadu řízení. Absence odůvodnění aplikace § 446 obchodního zákoníku v napadeném rozhodnutí žalovaného je totiž bezprostředním důsledkem nesprávného právního posouzení věci žalovaným, tzn. toho, že žalovaný předmětné ustanovení na posuzovaný případ vůbec neaplikoval. Nejvyšší správní soud však v této souvislosti již dříve vyslovil (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2006, č. 2 Afs 100/2005 - 106, www.nssoud.cz), že pokud je rozhodnutí krajského soudu ve výsledku věcně správné, lze dílčí nesprávné závěry krajského soudu (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítl, že se možností nabytí vlastnictví předmětu zdanitelného plnění žalobcem podle § 446 obchodního zákoníku v odůvodnění rozhodnutí nezabýval, protože žalobce v odvolání proti platebnímu výměru správce daně tuto námitku neuplatnil a zároveň nebylo povinností stěžovatele učinit tak z úřední povinnosti.

Tato námitka není důvodná. Podle § 50 odst. 3 věty druhé a třetí daňového řádu, vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim při rozhodování přihlídnout. Odvolací orgán přitom není vázán návrhy odvolatele a může změnit odvoláním napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil (srov. rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. 2 Afs 31/2005 - 57, č. 868/2006 Sb. NSS, jehož se stěžovatel dovolal v kasační stížnosti), že slovo „lze“, užití v § 50 odst. 3 větě druhé daňového řádu, není přípustné vykládat jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlídnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlídnou, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí - k nim přihlídnout musí. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud rovněž vyslovil, že „vyjitím najevo“ je nutné rozumět jakýkoliv způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, je nutné ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

Žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil a dokládal nabytí vlastnického práva k předmětné kogenerační jednotce na základě kupních smluv, které byly uzavřeny podle

obchodního zákoníku. Z daňového spisu, stejně jako z rozhodnutí stěžovatele (viz strana 4 odst. 3), vyplývá, že daňové orgány měly při posuzování věci k dispozici kupní smlouvy, na jejichž základě žalobce tvrdil nabytí vlastnického práva ke kogenerační jednotce. Z těchto kupních smluv (jejichž kopie jsou založeny v soudním spise) zcela jednoznačně vyplývá, že byly uzavřeny podle § 409 a násl. obchodního zákoníku. V tomto směru se jedná o skutečnosti, které v daňovém řízení „vyšly najevo“, a stěžovatel k nim byl povinen v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu přihlédnout.

Co do posouzení těchto smluv je třeba uvést, že dovedl-li stěžovatel, že žalobce nenabyl vlastnické právo ke kogenerační jednotce, musel smlouvy hodnotit. Přitom byl ovšem povinen aplikovat rovněž § 446 obchodního zákoníku, který obsahuje vyvratitelnou právní domněnku nabytí vlastnického práva i od nevlastníka. Tato úvaha přitom představuje právní posouzení věci, nikoli skutkovou otázku, resp. otázku tvrzených či netvrzených skutečností, a stěžovatel ji byl povinen řešit z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem, a to 1x 2100 Kč za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti) a dále 1x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s ustanovením § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, celkem 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 456 Kč. Celková částka náhrady nákladů tedy činí 2856 Kč.

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

V Brně dne 29. srpna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu