



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **G. P., s. r. o.**, zastoupené Mgr. Přemyslem Hašlarem, advokátem se sídlem Tábořská 922, 293 01 Mladá Boleslav, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 3. 5. 2005, č. j. FŘ-5309/12/04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2006, č. j. 11 Ca 209/2005 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se 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 :

Dne 3. 5. 2005 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) dne 16. 2. 2004, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 87 500 Kč. Své rozhodnutí žalovaný zdůvodnil tím, že žalobkyně neoprávněně snížila základ daně o částku ve výši 250 000 Kč, neboť v roce 1999 účtovala o nákupu zařízení barevné reprodukce a zařízení C., ačkoliv vlastnické právo k těmto zařízením na žalobkyni přešlo, resp. zařízení byla žalobkyní převzata až na základě kupní smlouvy ze dne 5. 1. 2000, tedy v následujícím účetním období.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji však dne 23. 2. 2006 zamítl s tím, že se plně ztotožnil se závěry žalovaného.

Ve včas podané kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že nesouhlasí s právním názorem soudu, podle něhož se měla stát vlastníkem předmětných zařízení až dne 5. 1. 2000. Žalobkyně již v odvolání uvedla a doložila, že kupní cena dle kupní smlouvy byla uhrazena dne 28. 12. 1999 a dne 29. 12. 1999 byla prodávajícím vystavena faktura č. 782990207. Týž den byly předmětné věci předány kupujícímu, čímž zároveň přešlo i vlastnické právo na žalobkyni (o předání svědčí i dodací list č. 008409, uvedený na faktuře č. 782990207, který by bez předání zboží mohl být jen těžko vystaven). Žalobkyně se domnívá, že o okamžiku předání a převzetí předmětných zařízení lépe svědčí dodací list než předmětná kupní smlouva, která byla vyhotovena dodatečně; tuto skutečnost mohl potvrdit i navržený svědek, pokud by jeho svědecká výpověď byla jako důkaz připuštěna.

Žalobkyně dále uvedla, že prodávající zahrnul zmiňovanou fakturu do výnosů v roce 1999, čímž potvrzuje, že předmětná zařízení žalobkyni předal již v roce 1999. Žalobkyně k tomu navrhla provedení důkazu výsledkem svědka JUDr. M. L., správce konkursní podstaty prodávajícího; soud však provedení tohoto důkazu odmítl. Navrhovaný svědek má navíc patrně v držení předmětný dodací list ze dne 29. 12. 1999, na který faktura č. 782990207 odkazuje.

Žalobkyně konečně uvedla, že správce daně v daňovém řízení nijak nezpochybňoval okamžik převodu vlastnického práva. Správce daně žalobkyni pouze vytkl, že předmětná nakoupená zařízení měla být dle názoru správce daně odpisována a nikoliv kupní cena zahrnuta celá do daňově uplatnitelných nákladů za rok 1999. Žalovaný se pak v odvolání vůbec nezabýval původní výtkou správce daně a své rozhodnutí odůvodnil zcela jinými důvody, kdy zpochybnil okamžik přechodu vlastnického práva. Žalovaný tak porušil § 50 odst. 7 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když se měl vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými a nikoliv důvody doplňovat. Městský soud se tak vůbec nezabýval důvody, pro které byl vydán platební výměr, ale naopak se zabýval důvody, pro které tento výměr vydán nebyl.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že provedení svědecké výpovědi JUDr. M. L., správce konkursní podstaty prodávajícího, považuje v dané věci za nerozhodné, neboť jediným nabývacím titulem ke zmíněným zařízením je kupní smlouva ze dne 5. 1. 2000. K převodu vlastnického práva tak mohlo dojít nejdříve tohoto dne, přičemž tuto skutečnost nemohou vyvrátit ani dodací list ze dne 29. 12. 1999 ani faktura vystavená dne 29. 12. 1999 a ani úhrada předmětu koupě před podpisem smlouvy. Kasační námitka týkající se porušení § 50 odst. 7 daňového řádu je pak dle názoru žalovaného nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji žalobkyně neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla. Žalovaný při posuzování odvolání postupoval v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu, kdy přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně uzavřela dne 31. 12. 1996 nájemní smlouvu se společností G. – N., k. s., jejímž předmětem byla mimo jiné i některá ze zařízení barevné reprodukce a zařízení C. Součástí této smlouvy byla i dohoda o tom, že žalobkyně se stane spoluvlastníkem některých zařízení uvedených v příloze č. 1 a byl zde také upraven

postup, podle nějž se žalobkyně měla postupně stát výlučným vlastníkem těchto zařízení (de facto se jednalo o určitou formu koupě najaté věci). Usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 27. 5. 1999, č. j. 88 K 73/99-31, byl však prohlášen konkurs na majetek společnosti G. – N., k. s., a správcem konkursní podstaty byl ustanoven JUDr. M. L., advokát. Správce konkursní podstaty následně zakázal manipulovat se zařízeními, jež byly předmětem nájemní smlouvy, aby nedošlo ke zkrácení konkursní podstaty. Dne 5. 1. 2000 byla mezi Ing. R. Š., jednatelem žalobkyně, a správcem konkursní podstaty úpadce uzavřena dohoda o narovnání, v níž Ing. R. Š. výslovně uznal vlastnické právo úpadce k výše uvedenému předmětu nájmu a vzdal se jakýchkoliv práv k němu, zejména práva na přechod předmětu nájmu do vlastnictví nájemce. Dále Ing. R. Š. prohlásil, že se nájemce nestal vlastníkem, resp. spoluvlastníkem předmětu nájmu uvedeného v příloze č. 1 předmětné nájemní smlouvy. V ten samý den pak uzavřela žalobkyně se správcem konkursní podstaty kupní smlouvu s dohodou o narovnání na zařízení barevné reprodukce a na zařízení C. Podle článku III kupní smlouvy žalobkyně jako kupující uhradila kupní cenu před podpisem smlouvy. Podle článku 4.2 výslovně uznala vlastnické právo úpadce k předmětu nájmu a vzdala se jakýchkoliv práv vyplývajících z nájemní smlouvy ze dne 31. 12. 1996. Dále v článku 4.3 žalobkyně potvrdila, že se nestala vlastníkem, resp. spoluvlastníkem předmětu nájmu dle přílohy č. 1 nájemní smlouvy ze dne 31. 12. 1996 a že jediným nabývacím titulem k předmětu koupě je tato kupní smlouva. V článku 4.5 smluvní strany uvedly, že vlastnické právo k předmětu koupě přechází na žalobkyni po řádném zaplacení kupní ceny dnem jeho převzetí od prodávajícího. Podle článku 4.6 kupní smlouvy byla žalobkyně povinna převzít předmět koupě v sídle úpadce, a to nejpozději do 31. 1. 2000, o čemž měl být sepsán předávací protokol. Žalobkyně se zavázala demontovat a odvézt předmět koupě na vlastní náklady a nebezpečí.

Podle ustanovení § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2000 platilo, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je kalendářní rok. Obdobně podle § 23 odst. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Z uvedených právních předpisů vyplývá, že jednou ze zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na to, ve kterém období došlo k platbě, resp. k pohybu souvisejících peněžních prostředků. Obdobný princip zastává i zákon o daních z příjmů. V případě kupní smlouvy se pak časová souvislost bude posuzovat podle okamžiku, kdy je splněn účel této smlouvy, tj. v okamžiku převodu vlastnictví ke kupované věci.

Kupní smlouvu upravuje obecně v daném případě obchodní zákoník spolu se zákoníkem občanským. Podle § 443 odst. 1 obchodního zákoníku nabývá kupující vlastnického práva ke zboží, jakmile je mu dodané zboží předáno. Na rozdíl od koncepce kupní smlouvy ve francouzském právu, která spojuje s uzavřením smlouvy translační účinek a vlastnictví tedy zásadně přechází tímto okamžikem, v našem právním řádu uzavřením smlouvy vzniká jenom závazek převést vlastnické právo a vlastní převod je tedy odlišný od uzavření smlouvy, dochází k němu až v rámci plnění závazku ze smlouvy. Smlouva je pouze titulem nabytí vlastnictví, modem je až tradice neboli předání předmětu koupě. Předáním zboží je pak nutno rozumět fyzické převzetí kupujícím. (Blíže viz Pelikánová,

I.: Obchodní zákoník. Komentář. ASPI, 1997). Obchodní zákoník nicméně umožňuje, aby vlastnictví přešlo i dříve (§ 444), resp. později (§ 445); k tomu je však třeba písemná smlouva.

V posuzovaném případě je třeba vyjít ze skutečnosti, že k posunutí okamžiku převodu vlastnického práva písemně v souladu s § 444 a s § 445 obchodního zákoníku nedošlo; vlastnické právo k předmětným zařízením tudíž žalobkyně nabyla v okamžiku jejich faktického převzetí, přičemž zákon nepožaduje k uzavření takové kupní smlouvy písemnou formu. Pokud by tedy žalobkyně zaplatila za předmět koupě již v prosinci a současně tento předmět koupě od prodávajícího převzala, byla by kupní smlouva uzavřena, neboť by byly splněny její základní náležitosti. Proti tomuto scénáři však mluví zejména sama písemná kupní smlouva uzavřená dne 5. 1. 2000. Pokud by totiž vlastnictví k prodávaným zařízením na žalobkyni přešlo, není pochopitelné, proč by žalobkyně v následné písemné kupní smlouvě stvrzovala, že vlastníkem předmětných věcí není a že je teprve převezme v sídle prodávajícího; měla-li písemná kupní smlouva pouze potvrdit již existující vztah, jak tvrdí žalobkyně, lze poznamenat, že je pro tento účel zcela nevhodně formulovaná a naopak potvrzuje, že k předání zařízení teprve dojde. Konečně kupní smlouva není instrumentem pro potvrzování existujících práv a povinností, ale je nástrojem konstitutivní povahy, který práva a povinnosti zakládá. K potvrzení a vyjasnění dosud nabytých práv a povinností by bylo možné použít dohodu o narovnání, nikoliv však kupní smlouvu.

Žalobkyně se proto zcela evidentně podpisem kupní smlouvy ze dne 5. 1. 2000 dostala do důkazní nouze ohledně tvrzení, že vlastnictví k předmětným zařízením nabyla již v prosinci 1999. Zásadní otázkou pak je, zda skutkový stav založený předmětnou kupní smlouvou může být zvrácen dodacím listem č. 008409 a výpovědí správce konkursní podstaty prodávajícího, kterou žalobkyně navrhovala jako důkaz. Dodací list není obecně v právním řádu České republiky definován, ač jej používá řada právních předpisů. Obecně lze dospět k závěru, že dodací list je dokumentem, který vydává prodávající (resp. dodavatel určitého zboží) a ve kterém je zpravidla specifikováno dodávané zboží co do jeho druhu, množství, kvality apod., uvedena jeho cena a datum převzetí kupujícím. Dodací list je zpravidla při přejímce zboží předán kupujícím; z toho by vyplývalo, že by dodací list na předmětná zařízení měla mít v dispozici žalobkyně, nikoliv prodávající. Avšak i v případě, že dodacím listem by disponoval pouze prodávající, by jeho předložení soudu důkazní nouzi žalobkyně nevyřešilo. Vznikla by pouze otázka, proč žalobkyně následně uzavírala kupní smlouvu na zařízení, která už jí patřila. Rozumným vysvětlením by byla pouze skutečnost, že žalobkyně při uzavírání kupní smlouvy dne 5. 1. 2000 jednala v omylu a bylo by možné uvažovat o neplatnosti kupní smlouvy. Nicméně v případě omylu připouští občanský zákoník pouze tzv. neplatnost relativní, které se musí jedna ze stran dovolat; ani žalobkyně ani správce konkursní podstaty prodávajícího tak však neučinili a platnost kupní smlouvy nijak nezpochybnili. Nelze navíc přehlédnout skutečnost, že správce konkursní podstaty prodávajícího zakázal žalobkyni s předmětnými zařízeními, které měla v té době v nájmu, nakládat (stěhovat do nových výrobních prostor žalobkyně), aby nedošlo ke zmenšení majetku náležejícího do konkursní podstaty – viz odpověď žalobkyně ze dne 11. 12. 2002 na výzvu správce daně č. j. 377742/02/005932/7893. V této odpovědi žalobkyně také uvedla, že stěhování těžších zařízení jí bylo umožněno až v roce 2000. Žalobkyně proto nemohla zařízení převzít na základě dodacího listu, když jí byla manipulace s nimi zakázána a když kupní smlouva výslovně uvádí, že si žalobkyně zařízení sama v sídle prodávajícího v lednu roku 2000 demontuje a odveze.

Zásadním argumentem pak je skutečnost, že žalobkyně v předmětné kupní smlouvě výslovně prohlásila, že vlastníkem předmětných zařízení není. Toto prohlášení žalobkyně zřejmě učinila zejména s ohledem na dříve uzavřenou nájemní smlouvu ze dne 31. 12. 1996, podle níž se měla postupně stát výlučným vlastníkem některých zařízení, čímž toto své vlastnictví vyloučila. Nicméně z prohlášení je nutné dovodit, že žalobkyně přinejmenším do data podpisu kupní smlouvy nebyla vlastníkem předmětných zařízení a nemohla se jím proto stát ani v prosinci roku 1999, kdy za tyto zařízení zaplatila kupní cenu. Zaplacení kupní ceny je tak třeba vnímat pouze jako složení určité zálohy.

Samotný fakt, že prodávající zahrnul fakturu č. 782990207, již byla žalobkyni vyúčtována kupní cena, do výnosů v roce 1999, nemůže potvrdit, že předmětná zařízení byla žalobkyni předána již v prosinci roku 1999. Nevěrohodnost tohoto důkazu navíc dokládá i skutečnost zmiňovaná městským soudem v jeho rozsudku, tedy že faktura obsahuje datum splatnosti, které časově předchází dni, kdy byla faktura vystavena. Provedení důkazu výpovědí správce konkursní podstaty prodávajícího se proto v tomto ohledu jeví jako nadbytečné. Pokud by správce konkursní podstaty v žalobkyni navrhované výpovědi uvedl, že vlastnické právo přešlo na žalobkyni již v prosinci roku 1999, byla by jeho výpověď v rozporu s obsahem kupní smlouvy uzavřené svobodně a vážně oběma smluvními stranami. Uzavření kupní smlouvy dne 5. 1. 2000 by pak bylo ze strany správce konkursní podstaty prodávajícího zcela iracionálním jednáním. Městský soud proto nepochybil, když k výsledku správce konkursní podstaty nepřistoupil, neboť i dle názoru Nejvyššího správního soudu by takový důkaz nezvrátil skutečnosti uvedené v kupní smlouvě ze dne 5. 1. 2000.

Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje s názorem žalovaného, že kasační námitka týkající porušení § 50 odst. 7, kdy žalovaný své rozhodnutí odůvodnil jinými důvody než správce daně, je nepřipustná. Toto tvrzení bylo uplatněno poprvé až v kasační stížnosti; v žalobě bylo pouze uvedeno, že „ze znaleckého posudku, který žalobce přiložil ke svému odvolání a které je tak založeno ve správním spisu, vyplývá, že předmětné zařízení netvoří funkční celek, ale jedná se o samostatné movité věci“. Z této věty však nelze dovodit, že by žalobkyně namítala porušení § 50 odst. 7 daňového řádu, resp. že by vůbec něco namítala. Jedná se o holé konstatování určité skutečnosti, která vyplývá ze správního spisu, jež však nemůže nabýt charakteru žalobního bodu. Městský soud se proto k této námitce nemohl vyjádřit. Kasační řízení je přitom založeno na přezkumu soudních rozhodnutí; pokud námitka není uplatněna již v řízení před správním soudem prvního stupně, chybí zde podklad k přezkumu, a z tohoto důvodu se takovou námitkou Nejvyšší správní soud nemůže zabývat pro její nepřipustnost (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Městskému soudu přitom nelze vytýkat, že se zabýval jinými důvody, než pro které byl vydán předmětný platební výměr, neboť soud je vázán rozsahem žalobních bodů; pokud žaloba takový žalobní bod neobsahovala, nedopustil se městský soud žádného pochybení, když se touto otázkou nezabýval, jelikož se nejedná o případ povinného přezkumu z moci úřední.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. dubna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu

