



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **P. L.**, zast. advokátkou JUDr. Irenou Pražanovou, se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 1. 2016, č. j. 22 Af 108/2013 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 19. 10. 2012, č. j. 116905/12/376922802425 a č. j. 116906/12/376922802425, jimiž mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za říjen a listopad 2010 ve výši 0 Kč.

I. Vymezení věci

Stěžovatel podal dne 25. 5. 2012 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 a listopad 2010, ve kterých vykázal snížení uskutečněných zdanitelných plnění se základní sazbou daně; za říjen 2010 vykázal rozdíl oproti posledně známé daňové povinnosti ve výši -2 200 000 Kč, za listopad 2010 vykázal

rozdíl ve výši -754 000 Kč. V důvodech pro podání dodatečných daňových přiznání uvedl stěžovatel rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 13 Cm 1246/2011 - 58, který nabyt právní moci dne 14. 2. 2012. Na základě uvedeného rozsudku dle stěžovatele bylo potvrzeno, že nedošlo ke zdanitelným plněním (dodání nákladních vozidel TATRA T 815 S3 společnosti KOROSTENSKI s.r.o), která přiznal v řádných daňových přiznáních za říjen a listopad 2010.

Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností, v jeho proběhu nebyly shledány důvody pro změnu původně přiznané daňové povinnosti, neboť správce daně shledal, že dodatečně uvedená výše daně nebyla stěžovatelem věrohodným způsobem prokázána; správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování a vydal platební výměry, kterými doměřil daň za uvedená období ve výši 0.

Proti platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, v němž namítal, že nebyly správně a ve všech souvislostech hodnoceny důkazní prostředky, byl nesprávně posouzen skutkový stav věci a následně byly nesprávně aplikovány daňové předpisy.

Proti zamítavému rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž setrval na svých námitkách uplatněných v odvolání; zejména zdůraznil, že se stal obětí podvodu jednatele společnosti KOROSTENSKI s.r.o. Radka Nováka, jehož úmyslem nikdy nebylo získat zboží za jakékoli protiplnění; je-li plněno v důsledku trestného jednání pachatele – třetí osoby, nelze to přičítat k tíži poškozeného daňového subjektu. Chybí-li tak dle stěžovatele konkrétní majetek v důsledku trestné činnosti třetí osoby, nelze to považovat za dodání zboží. Získání zboží podvodem činí z osoby, která se podvodu dopustila, pouhého detentora ve zlé víře; odkázal přitom na rozhodnutí Soudního dvora Evropské Unie ve věci *C-435/03, British American Tobacco International*. Projev vůle byl dle stěžovatele učiněn v omylu, který byl Radkem Novákem úmyslně vyvolán. Dále vytkl žalovanému, že měl vyčkat výsledků trestního řízení vedeného o předmětné transakci vůči Radku Novákovi pro trestný čin podvodu; posouzení, zda se jedná o trestný čin, má dle jeho názoru charakter předběžné otázky ve smyslu § 92 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Krajský soud žalobu zamítl, odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, která jasně vymezila pojem „dodání zboží“ pro účely daně z přidané hodnoty právě jako jakýkoli úkon hmotného majetku jednou osobou, který opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jakoby byla jeho vlastníkem, a to bez ohledu na to, jak upravuje převod vlastnického práva vnitrostátní legislativa, tj. i v případě, že podle vnitrostátní legislativy k převodu vlastnického práva nedošlo (*C-320/88 ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*); tato zásada nebyla prolomena ani rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. *C-435/03*, v němž bylo akcentováno, že při krádeži nedochází k žádnému jednání či úkony první osoby, jímž by tato vyjádřila svou vůli umožnit druhé osobě nakládat s majetkem jako vlastním (proto se nemůže jednat o dodání zboží a předmět daně z přidané hodnoty). Dále soud vycházel rovněž z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. *C-330/95 ve věci Goldsmith Jewellers Ltd.*; v něm soud zdůraznil, že pro případ, že transakce nebyla završena, je na volbě členského státu, zda, a za jakých podmínek umožní vrácení daně z přidané hodnoty, ve vztahu ke které již

pokračování

daňová povinnost podle obecných pravidel příslušnému daňovému subjektu vznikla (odst. 16), přičemž se jedná o výjimku z obecných pravidel (odst. 15). Krajský soud konstatoval, že podle uvedené judikatury tak „pouhé“ nezaplacení ceny nemá vliv na primární daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty, když tato primární daňová povinnost vzniká již převodem práva nakládat s věcí jako vlastník. Je dále na členském státu, zda (za naplnění dalších podmínek stanovených dříve starou, nyní novou směrnicí o DPH) umožní vrácení dříve řádně vyměřené daně z přidané hodnoty v takových případech, přitom zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný předpis práva České republiky vrácení daně z přidané hodnoty v takovém případě neumožňuje. Zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje vrácení DPH jen v § 44 pro případ insolvence odběratele, a to při stanovení dalších přísných podmínek; tato úprava se na nyní posuzovaný případ nevztahuje.

Krajský soud uzavřel, že vrácení daně nepřichází v posuzovaném případě do úvahy a stěžejní je tak posouzení otázky, zda vůbec došlo k primární daňové povinnosti, tj. k úkonu, jímž bylo společnosti KOROSTENSKI s.r.o. umožněno nakládat se zbožím jako vlastník. Poukázal především na to, že stěžovatel dobrovolně dodal zboží společnosti KOROSTENSKI s.r.o., o čemž též účtoval ve svém účetnictví (sjednanou cenu společnosti KOROSTENSKI s.r.o. vyfakturoval); tím umožnil o vlastní vůli této společnosti nakládat se zbožím jako vlastník, čímž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora EU (věc C-320/88); přitom vůle stěžovatele nebyla determinována násilím, tísni či jiným nátlakem.

Krajský soud současně zdůraznil, že závěry rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. C-435/03 nelze bez dalšího vztahovat na jakoukoli činnost prohlášenou vnitrostátním právem za trestnou; je nutno rozlišovat mezi trestnou činností vylučující svobodnou vůli poškozeného (např. loupež dle § 173 zák. č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů) a trestnou činností, která vůli poškozeného nevylučuje (např. pletichy v insolvenčním řízení dle § 226 tr. zák.). Krajský soud rovněž konstatoval, že si je vědom skutečnosti, že Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 4. 4. 2013 č. j. 1 Afs 104/2012 - 45 i Soudní dvůr EU např. ve věci sp. zn. C-409/04 Teleos naznačují, že oběti podvodu by neměl být podvod na ní spáchaný k tíži. To však tato rozhodnutí vždy podmiňují skutečností, že oběť přijala veškerá opatření, která po ní lze spravedlivě požadovat, aby podvodu zabránila. To v nyní posuzované věci stěžovatel zjevně neučinil, pokud podle obsahu spisu v dodávkách pokračoval i poté, co mu nebyla cena za dodávky uskutečněné 4. 10. 2010, splatná 29. 10. 2010, zaplacená. Argumentaci, že by přijal veškerá opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, aby podvodu zabránil, přitom ani neučinil obsahem žalobních bodů.

Krajský soud neshledal ani porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, když stěžovatel si při pořízení zboží uplatnil odpočet daně na vstupu a nyní, když sám o své vůli umožnil jinému nakládat se zbožím jako vlastník, je po něm tato daň (odpočtená mu dříve na vstupu) požadována na výstupu.

Krajský soud neshledal žalobní námitky důvodné a žalobu zamítl.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda došlo k dodání zboží ve smyslu příslušných právních předpisů a judikatury SDEU; zda lze na jednání učiněné v omylu v důsledku podvodu kupujícího, kdy dojde k vylákání věci s úmyslem neposkytnout prodávajícímu protiplnění, nahlížet jako na dodání zboží za protiplnění a zda může podléhat dani z přidané hodnoty. Krajský soud zcela pominul, že vůle stěžovatele nebyla prosta omylu. Právní úkony jsou definovány jako kvalifikované projevy vůle; má-li ovšem jít o projev vůle způsobilé osoby, musí zde především taková vůle být. Kupující uvedl v omyl stěžovatele tak, že se zmocnil jeho majetku, skutečným účelem jednání kupujícího nebylo uzavřít smluvní vztah, ale využít stěžovatele jako oběť podvodu. K získání zboží ze strany kupujícího došlo formou podvodu nikoli na základě zdanitelného plnění; nejedná se o zdanitelné plnění, ale o ztrátu majetku v důsledku podvodu; to nelze považovat za dodání zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel namítá, že postupem žalovaného došlo k porušení zásady neutrality daňové zátěže, která chrání osobu povinnou k dani. S ohledem na uvedené není přípustné, aby daní byl zatížen stěžovatel jakožto dodavatel, ale daní z přidané hodnoty má být zatížen pouze konečný spotřebitel; stěžovatel nemůže nést následky protiprávního jednání kupujícího. Stěžovatel poukazuje na to, že jedním ze základních principů unijního práva týkajícího se systému daně z přidané hodnoty je stanovení základu pro vyměření daně ve výši odpovídající skutečně přijaté úplatě; ve shodě s uvedeným je proto nezbytné, aby byla zajištěna možnost odpovídajícím způsobem snížit základ daně a následně daň z přidané hodnoty placenou plátcem daně.

Za zásadní kasační důvod stěžovatel označuje nesprávně vyloženou zásadu neutrality ze strany krajského soudu; soud na tuto otázku nahlíží pouze z pohledu stěžovatele, tedy na jeho vstup a výstup. Nejedná se však o vztah L. – L., ale o vztah dodavatel – odběratel. V daném případě neměla mít firma KOROSTENSKI s.r.o. nárok na odpočet daně na vstupu, když se lze domnívat, že součástí podvodného jednání bylo i podvodné jednání ve věci daně z přidané hodnoty, tedy s úmyslem neuhradit státu příslušnou daň. Pokud tedy neměla mít tato firma nárok na odpočet na vstupu, nebyl důvod k neaplikaci zásady daňové neutrality, tedy mělo dojít i ke zrušení výstupu na DPH u osoby, která se zjevně na daňovém podvodu nepodílela. Povinnost podvedené osoby zaplatit DPH za zboží, které jí bylo protiprávně odňato bez protiplnění, nelze obhájit.

Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že nepřijal veškerá opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, aby podvodu zabránil. Stěžovatel jako prodávající ve smlouvách sjednal výhradu vlastnického práva dle § 445 obchodního zákoníku tak, že vlastnické právo k vozidlům, která byla předmětem kupních smluv, mělo přejít až úplným zaplacením kupní ceny. Stěžovatel se tedy chránil tím, že vlastnické právo na kupujícího nepřešlo a vlastníkem vozidel zůstal stěžovatel. Kupující se stal pouze držitelem zboží. Takové získání zboží nemá dle stěžovatele za následek oprávnění pachatele podvodu nakládat se zbožím jako vlastník ani nespadá pod pojem dodání zboží, tedy není zdanitelným plněním. Stěžovatel odkazuje v této souvislosti na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-435/03, z něhož lze dovodit, že v případě, že osoba je pouhým držitelem zboží, nedochází k oprávnění pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník a nedochází k převodu mezi poškozeným a pachatelem trestného činu. Stěžovatel

pokračování

tvrdí, že nedošlo k dodání zboží, jak tvrdí krajský soud s odkazem na judikaturu SDEU, neboť jedna strana neoprávnila druhou stranu, aby s majetkem nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Na transakci je nutno z pohledu dodání zboží pohlížet, jako by k ní nedošlo; v takovém případě se nejedná ani o převod práva k majetku se souhlasem podvedeného vlastníka ani o žádné protiplnění, které by bezprostředně souviselo s plněním a které by podvodník hradil ve prospěch vlastníka.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že otázka, zda se jednatel kupujícího dopustil podvodu či nikoli, je zcela nerozhodná a nebylo na místě vyčkávat výsledků trestního řízení, v němž by bylo objasněno, zda uskutečněné jednání společnosti bylo od samého počátku podvodným, zda byl stěžovatel uveden v omyl a zda byl tímto jednáním spáchán trestný čin; tato otázka má nepochybně povahu předběžné otázky, která je pro daňové řízení důležitá. Žalovaný tak neučinil, tedy nezjistil ani dostatečně základní skutečnosti mající vliv na objasnění skutkového stavu věci a právní hodnocení. Žalovaný tím, že nevyčkal výsledků trestního řízení, se zbavil možnosti provést v daňovém řízení důkaz veřejnou listinou z trestního řízení, z níž mohl čerpat základní poznatky nejen z hlediska otázky, zda byl spáchán trestný čin, ale i z hlediska platnosti uzavřených smluv a předávacích protokolů. Stejně nesprávně postupoval i krajský soud, který řízení nepřerušil, ačkoli je vedeno řízení o předběžné otázce, která je pro rozhodnutí ve věci zásadní.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a námitky stěžovatele považuje za nedůvodné.

Za klíčovou považuje otázku, zda ve smyslu § 13 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), došlo k dodání zboží. Stěžovatel prokazatelně předal dobrovolně (bez jakéhokoli nátlaku nebo tísne) zboží (nákladní vozidla) společnosti KOROSTENSKI s.r.o., a tím umožnil této společnosti nakládat se zbožím jako vlastník; tím došlo k dodání zboží pro účely DPH. Závěru, že uvedená společnost mohla nakládat se zbožím jako vlastník zcela zjevně přisvědčuje i fakt, že některá z těchto vozidel byla touto společností již prodána dalším subjektům, což vyplývá z předložených písemností; následný prodej potvrdil ostatně i sám stěžovatel ve své výpovědi ze dne 5. 3. 2012. Dle žalovaného nedošlo ani k namítanému porušení neutrality daně z přidané hodnoty; stěžovatel zakoupil vozidla od plátců daně z přidané hodnoty, přičemž si mohl uplatnit nárok na odpočet na vstupu v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, což prokazatelně také učinil; nyní, když stěžovatel o své vlastní vůli umožnil jinému subjektu nakládat se zbožím jako vlastník, je po něm tato daň (odpočtená mu dříve na vstupu) požadována na výstupu. K námitce stran povinnosti krajského soudu přerušit řízení uvedl, že i kdyby byl jednatel společnosti uznán vinným ze spáchání trestného činu podvodu, existuje zde stále úkon stěžovatele, kterým bylo umožněno nyní žalované společnosti (jejímu jednatele) nakládat s věcí jako vlastník, což je pro vznik daňové povinnosti rozhodné. Vzhledem k tomu, že otázka, zda se jmenovaný jednatel dopustil podvodu či nikoli, je pro věc nerozhodná, a proto nebylo na místě vyčkávat výsledků trestního řízení; zcela se rovněž ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že stěžovatel nepřijal dostatečná opatření, aby podvodu zabránil.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu z důvodů a v rozsahu uplatněném v kasační stížnosti; neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout ex offio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Předmětem posouzení je právní otázka, zda lze dodání zboží (nákladních automobilů), tj. prodej uskutečněný stěžovatelem na základě kupních smluv s výhradou vlastnictví, považovat za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“), za situace, kdy nebyla za předaná vozidla stěžovateli zaplacená kupující kupní cena, tato vozidla na základě odstoupení od smlouvy a poté na základě rozsudku soudu na vydání věci nebyla stěžovateli ani vrácena z důvodu jejich prodeje kupující dalším subjektům.

Nejvyšší správní soud především nemůže pominout, že stěžovatel v průběhu daňového a poté soudního řízení zakládá své argumenty, pro které má za to, že nedošlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, na zcela odlišných premisách, které se dílem prolínají, ale dílem se vzájemně vylučují.

V rámci postupu k odstranění pochybností byl stěžovatel vyzván k tomu, aby v případě, že má za to, že byly splněny podmínky pro opravu základu daně dle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty, sdělil, zda byly vystaveny a doručeny opravné daňové doklady v souladu s § 42 a § 45 zákona o dani z přidané hodnoty. K uvedené výzvě stěžovatel přípisem ze dne 9. 7. 2012 sdělil, že na základě uzavřených smluv, které současně přiložil, byla sjednána tzv. výhrada vlastnictví až do úplného zaplacení; z toho je patrné, že nezaplacením kupní ceny nedošlo ke zdanitelnému plnění a nevznikla tím povinnost odvádět daň v říjnu a listopadu 2010; uvedl, že z důvodu, že nepřešlo vlastnictví ke zboží, nebyly vystaveny ani opravné daňové doklady, neboť nedošlo ke zrušení či změně zdanitelného plnění, neboť toto nikdy nenastalo, nemohlo být tudíž zrušeno.

V doplnění odvolání ze dne 17. 12. 2012 stěžovatel se nadto dovolává i postupu dle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty; uvádí, že dne 2. 11. 2012 doručil opravný daňový doklad jednatelem společnosti KOROSTENSKI s. r. o. a že odstoupení od smlouvy je důvodem pro postup dle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. V doplnění odvolání ze dne 19. 4. 2013 zase tvrdí, že v řetězci transakcí mezi dodavatelem nákladních vozidel a kupujícím jako konečným odběratelem hraje stěžovatel pouze zprostředkovatele, který předmětná nákladní vozidla fakticky kupujícímu nikdy nedodal; poukazuje na to, že na tom nic nemění ani vystavené písemnosti (předávací protokoly podepsané stěžovatelem a kupujícím), neboť skutkový stav je od stavu formálně právního odlišný. Tvrdí tedy, že vozidla předával dodavatel fakticky kupujícímu.

pokračování

V žalobě pak již jen namítá, že nedošlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť cílem kupujícího bylo podvodné jednání, pro které byl stěžovatel využit; pokud je plněno v důsledku podvodu, nelze toto plnění považovat za nakládání se zbožím jako vlastník; dovolává se zásady neutrality daně s tím, že nemůže nést důsledky podvodného jednání kupujícího, kterého by měla stíhat daňová povinnost (pokud si tento uplatnil odpočet), obecně poukazuje na nedostatečně zjištěný a vyhodnocený skutkový stav správcem daně, který nevzal v potaz všechny související okolnosti, a namítá, že správní orgány měly vyčkat výsledků trestního řízení vedeného s jednatelem společnosti KOROSTENSKI s. r. o. pro podezření z trestného činu podvodu.

Nejvyšší správní soud nikterak netvrdí, že by stěžovatel byl, co do taktiky své obrany jakkoli procesními předpisy omezován, a postup, který zvolil, by mu měl jít snad k tíži; daňový řád v § 111 odst. 2 přímo i umožňuje, aby do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, mohl odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět; rovněž soudní řád správní žádné restrikce stran argumentační roviny (na rozdíl od roviny časové – srov. § 71 odst. 2 s. ř. s.) neobsahuje. Nutno však také na stranu druhou konstatovat, že často protichůdná tvrzení a nekonzistentní argumentace (*k dodání vůbec nedošlo, protože nepřešlo vlastnictví od stěžovatele na kupujícího z důvodu výhrady vlastnictví ve smlouvách, vers. k dodání nedošlo, protože stěžovatel vlastně nedodával, ale byl pouze zprostředkovatel - tedy ani vozidla nikdy nevlastnil, vers. k dodání došlo, ale nelze je považovat v intencích judikatury SDEU za dodání zboží dle § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se jednalo o podvod, etc.*), značně oslabuje věrohodnost tvrzení stěžovatele a nikterak nepřispívá k unesení důkazního břemene stran skutečností tvrzených v dodatečných daňových přiznáních, prostřednictvím nichž se stěžovatel snažil o změnu původně přiznané a stanovené daně.

K námitce stran nedostatečného zjištění skutkového stavu Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný se v podrobném odůvodnění svého rozhodnutí se všemi tvrzeními stěžovatele stran zjištěného skutkového stavu věci, který činí stěžovatel sporným, přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem vypořádal, přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně listin týkajících se trestního řízení i řízení před civilním soudem; jeho hodnocení aproboval, byť stručným, ale přezkoumatelným způsobem i krajský soud. Nejvyšší správní soud nepovažuje proto za nutné úvahy a závěry, k nimž stran jednotlivých tvrzení stěžovatele žalovaný i soud dospěli, opětovně rekapitulovat a plně se s nimi ztotožňuje.

Z obsahu spisu, jakož i formulace žalobních a kasačních námitek vyplývá, že stěžovatel se prostřednictvím dodatečných daňových přiznání domáhal snížení daně za zdaňovací období říjen a listopad 2010 nikoli z důvodů uvedených v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ale z důvodu, že zdanitelné plnění, resp. dodání zboží, nikdy nenastalo (což sám stěžovatel uvádí v důvodech podaného daňového přiznání); přitom nenastalo buď z důvodu zatížení obchodu daňovým podvodem, nebo z důvodu, že nepřešlo vlastnictví na kupujícího v důsledky výhrady vlastnictví sjednané v kupních smlouvách.

Směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty (Šestá směrnice) a

Směrnice Rady 2006/112/ES zavádějí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění. V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU, že pojem „dodání zboží“ stanovený v čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice a v čl. 14 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku.

Dodání zboží je jedním z konceptů, které musejí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Tento cíl, tj. jednotná definice předmětu daně, by byl ohrožen, jestliže by se obsah pojmu, který je jednou ze tří transakcí, jež tvoří předmět daně, lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem (srov. rozsudek SDEU ze dne 8. února 1990, ve věci *C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, bod 8).

Ve věci *C-320/88* byl Soudní dvůr nizozemským soudem dotázán, zda musí být čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice interpretován tak, že se dodání zboží uskuteční pouze tam, kde přejde vlastnické právo k majetku. Soudní dvůr konstatoval, že termín dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Zda bylo právo nakládat s majetkem jako vlastník převedeno, je přitom na posouzení vnitrostátního soudu, který má k dispozici veškeré možnosti vyhodnotit skutečnosti daného případu.

Obdobně v rozsudku ze dne 18. července 2012, ve věci *C-78/12, Evita-K“ EOOD*, Soudní dvůr posuzoval otázku, zda mohou být ustanovení Směrnice Rady 2006/112/ES vykládána v tom smyslu, že v souvislosti s uplatňováním nároku na odpočet DPH vyžadují pojem „dodání zboží“ a prokázání uskutečnění takového dodání, aby bylo formálně prokázáno vlastnické právo dodavatele k dotýcnému zboží, či zda v tomto ohledu postačí nabytí vlastnického práva k tomuto zboží držbou v dobré víře; přitom konstatoval: „*Plnění lze kvalifikovat jako dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud tímto plněním osoba povinná k dani převede hmotný majetek opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, přičemž v tomto ohledu nehraje žádnou roli způsob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží.*“

K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nicméně nedochází v případě krádeže zboží. Jak k této problematice uvedl SDEU ve věci *C-435/03, British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu, nespadá pod pojem dodání zboží ve smyslu Směrnice, a není tedy zdanitelným plněním. Stejně tak již Soudní dvůr rozhodl, že uvedený pojem má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotýcných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl

pokračování

jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (viz např. rozsudek SDEU ve věci *Optigen a další*, body 44 až 46, jakož i 51 a 55; rozsudek ve věci *Halifax a další*, body 56 a 57; etc). V rozsudku ze dne 21. listopadu 2013 Soudní dvůr ve věci C - 494/12, *Dixons Retail plc* konstatoval: „Podvodné použití bankovní karty jako platebního prostředku v případě uvedených plnění nemá dopad na skutečnost, že uvedená plnění lze kvalifikovat jako dodání zboží ve smyslu šesté směrnice a směrnice 2006/112. Takové použití totiž nepodléhá objektivním kritériím, na kterých se uvedený pojem zakládá, ale vychází z úmyslu osoby, která se dotčených plnění účastní jako nabyvatel, jakož i z postupů, jejichž prostřednictvím takový úmysl uskutečňuje... (27) Je tedy třeba konstatovat, že mezi společnostmi *Dixons* a jejími zákazníky došlo k „převodu“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice a čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, ačkoli uvedení zákazníci v případě plnění dotčených ve věci v původním řízení podvodně použili bankovní kartu jako platební prostředek za účelem zaplacení zboží dodaného společností *Dixons*(...) musí být situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, odlišena od situace, kdy dojde ke krádeži zboží, která nespadá pod pojem „dodání zboží.“

Dovolává-li se stěžovatel rozsudku ve věci C-435/03, činí tak zcela nepřípadně. V dané věci soud konstatoval, že krádež zboží není předmětem daně. Zloděj zboží se totiž nepochybně chová jako vlastník, ale právo chovat se takto na něj nebylo převedeno, neboť zde chybí jakýkoli projev vůle ze strany „okradeného“, resp. chybí smlouva. Tak tomu však v případě stěžovatele, jakkoli se snaží o analogii trestných činů, zcela zjevně nebylo. Stěžovatel zcela dobrovolně uzavřel předmětné kupní smlouvy a předání vozidel stvrdil v předávacích protokolech (jakkoli následně tyto transakce zpochybňuje). V souvislosti s nezaplacením kupní ceny ze strany kupujícího, a to z jakýchkoli důvodů, nelze hovořit o krádeži ve smyslu rozhodnutí, kterého se stěžovatel dovolává. Naopak je v tomto kontextu případné výše uvedené rozhodnutí ve věci C- 494/12, které naopak samotný podvod z pojmu „dodání zboží“ nevylučuje.

Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že plnění představují dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, pokud splňují objektivní kritéria, na kterých se uvedený pojem zakládá, a pokud nejsou stižena podvodem s DPH (v tomto smyslu lze odkázat např. na rozsudky *Optigen* a další, body 51 a 52, jakož i *Halifax* a další, body 58 a 59). V daném případě však není zjevné, jaké podvodné jednání, v jehož řetězci by se stěžovatel ocitl, má stěžovatel na mysli. Samotná skutečnost, že kupující s ním uzavřel kupní smlouvu, a poté za koupené zboží nezaplatí, ještě bez dalšího neznamena, že se stěžovatel stal obětí podvodu, resp. kupující byl veden podvodným záměrem vylákat na stěžovateli zboží, jak tvrdí stěžovatel. Samotné nezaplacení faktury lze řadit mezi podnikatelské riziko. Nicméně, i kdyby soud připustil, že by tomu tak mohlo být, nelze odhlédnout od toho, že to byl stěžovatel, kdo takové (ze strany kupujícího podvodné) plnění v podstatě umožnil. V tomto směru lze přisvědčit žalovanému i krajskému soudu v tom, že stěžovatel neučinil vše, co na něm bylo možno z hlediska eliminace rizikového obchodu, resp. tvrzeného podvodného jednání ze strany odběratele požadovat (minimálně si ověřit jeho solventnost). Pokud totiž stěžovatel i poté, kdy nebyla uhrazena cena za vozidla předaná kupujícímu na základě smluv ze dne 4. 10. 2010, uzavřel další kupní smlouvy, resp. v listopadu předal další vozidla (např. stěžovatel vystavil fakturu č. 2010026 dne 5. 11. 2010 na prodej automobilu na základě kupní smlouvy z téhož dne, přitom splatnost na faktuře uvedenou datoval až 20. 1. 2011;

to vše za situace, kdy splatnost faktur vystavených dne 4. 10. 2010 uplynula 25. 10. 2010, aniž by byly uhrazeny), nelze jeho počínání ani přinejmenším považovat za obezřetné a adekvátní dané situaci. Tvzení stěžovatele, že *kupující jej uvedl v omyl tak, že se zmocnil jeho majetku, přitom skutečným účelem jednání kupujícího nebylo uzavřít smluvní vztah, ale využít stěžovatele jako oběť podvodu*, nemá oporu v listinách založených ve spise; kupující se majetku zcela zjevně (na rozdíl od krádeže) nezmocnil, neboť zde existovaly kupní smlouvy, tj. zcela zjevný svobodný projev vůle směřující k uzavření obchodu – dodání zboží.

Nelze v této souvislosti ani pominout další okolnosti, které plynou ze spisového materiálu. Stěžovatel obžalobu, která je součástí spisu i argumentace stěžovatele, staví na tom, že v době od 4. 10. 2010 do 4. 1. 2011 Radek Novák jako jediný společník a jednatel obchodní společnosti KOROSTENSKI s.r.o. na něm vylákal nákladní vozidla pod záminkou včasné úhrady, ačkoli si byl současně vědom, že společnost nemá dostatek finančních prostředků na úhradu kupních cen.

Současně v obžalobě stěžovatel specifikuje komu (vzájemně propojeným osobám), a za jakou cenu a kdy jmenovaný vozidla následně prodal, aniž by však stěžovateli uhradil kupní cenu (vyčíslená škoda ve vztahu ke stěžovateli byla 18 806 300 Kč). Pokud stěžovatel uvádí, že si musel být jmenovaný vědom toho, že za vozidla nezaplatí, neboť nemá dostatek finančních prostředků, není zřejmé, resp. je stěží pochopitelné, z jakého rozumného důvodu stěžovatel předmětné obchody uskutečnil.

Nejvyšší správní soud k výše nastolené otázce uzavírá, že pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo.

Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastník tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli Šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr EU mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci C-320/88, na který žalovaný a krajský soud případně odkázali.

pokračování

Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani ostatní námitky stěžovatele stran porušení zásady daňové neutrality. Zcela lze přisvědčit závěrům žalovaného i krajského soudu. Stěžovatel při nákupu automobilů nárokoval odpočet daně, při jejich prodeji daň odvedl. Skutečnost, zda měl nárok na odpočet kupující, jakož i to, zda mu byl či nebyl vyměřen, či to, zda mu neměl být z důvodu podvodného jednání přiznán a stěžovateli měla být proto snížena (zrušena) daň na výstupu, kterou odvedl, je pro posouzení nyní projednávané věci stěžovatele zcela bez významu. V dané věci je podstatné pouze to, zda plnění, která stěžovatel uskutečnil v rozhodných zdaňovacích obdobích roku 2010, byla dodáním zboží či nikoli. Vzhledem k tomu, že tomu tak bylo, resp. stěžovateli se nepodařilo v daňovém ani soudním řízení prokázat opak, je třeba uzavřít, že stěžovatele stíhala stran těchto plnění daňová povinnost, a pokud správce daně vyměřil na základě dodatečných daňových přiznání daň ve výši 0, učinil tak v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele stran nutnosti vyčkávat výsledků trestního řízení, neboť nepovažuje jeho výsledek za předběžnou otázku, jejíž vyřešení je ve věci, s přihlédnutím k uvedenému výše, třeba.

Jakkoli Nejvyšší správní soud chápe situaci, v níž se stěžovatel ocitl, nelze ze skutečností nastalých ex post (nezaplacení kupní ceny ani nevrácení prodaných vozidel) dovozovat předestřené daňové dopady, jak činí stěžovatel; nicméně tím nejsou nikterak dotčeny oprávněné nároky stěžovatele v jiném soudním řízení.

Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu