

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Tomáše Zubka a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **JUDr. František Loskot, CSc.,** se sídlem Hradec Králové, Československé armády 556, **správce konkurzní podstaty úpadce TSM – Holice, a. s.,** se sídlem Holice v Čechách, Vysokomýtská 1104, zastoupeného Mgr. Michalem Solichem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Československé armády 556, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2008, č. j. 6592/08-1300-601383, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2009, č. j. 30 Ca 98/2008 - 20,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Dne 27. 8. 2002 uzavřela společnost TSM – Holice, a. s., jako prodávající kupní smlouvu se společností Strojírenský servis Praha, s. r. o., jako kupujícím, jejímž předmětem byl prodej movitých věcí specifikovaných v příloze č. 1 pod položkami 1 až 134 nesouvislé číselné řady za kupní cenu 4 829 337 Kč bez daně z přidané hodnoty. V řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002 úpadce vykázal daň na výstupu ve výši 1 429 890 Kč, která zahrnovala rovněž daň ze zmíněné kupní smlouvy dle faktury č. 24030 ze dne 27. 8. 2002 (základ daně 4 829 337 Kč, daň z přidané hodnoty 1 062 454,10 Kč, celkem 5 891 791,10 Kč). Přípisem ze dne 30. 8. 2002 oznámil kupující úpadci započtení vzájemných pohledávek v celkové výši 5 891 791,10 Kč. Usnesením

Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 10. 2002, č. j. 48 K 78/2002 – 165, byl prohlášen na majetek úpadce konkurz a správcem konkurzní podstaty byl ustanoven žalobce, který předmětné movité věci zahrnul do konkurzní podstaty úpadce, a to jednak z důvodu neúčinnosti kupní smlouvy podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), a jednak z důvodu její neplatnosti. Kupující podal proti žalobci dne 18. 12. 2002 žalobu na vyloučení shora uvedených movitých věcí z konkurzní podstaty, ovšem řízení o této žalobě bylo usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 7. 2003, sp. zn. 43 Cm 253/2002, zastaveno, neboť kupující vzal žalobu přípisem ze dne 4. 6. 2003 zpět. Dne 29. 12. 2003 podal žalobce jménem úpadce dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002, ve kterém uplatnil daň na výstupu ve výši minus 1 062 454 Kč s odůvodněním, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 24030 ze dne 27. 8. 2002.

Finanční úřad v Holicích (dále jen „správce daně“) zahájil u úpadce výzvou ze dne 6. 2. 2004, č. j. 1830/04/249970/3913, vytýkací řízení. Správce daně vydal dne 9. 3. 2004 dodatečný platební výměr č. j. 4779/04/249970/3913, kterým úpadci (na základě tohoto vytýkacího řízení) odlišně od dodatečného daňového přiznání stanovil základ daně ve výši 0 Kč a dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedené zdaňovací období ve výši 0 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2005, č. j. 2158/130/2004-Bk, odvolání žalobce zamítl. Krajský soud v Hradci Králové toto rozhodnutí o odvolání zrušil rozsudkem ze dne 19. 9. 2005, č. j. 31 Ca 65/2005 – 40, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 3. 2006, č. j. 5619/130/2005-Bk, odvolání žalobce opětovně zamítl. I toto rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2007, č. j. 31 Ca 116/2006 – 22. Žalovaný také ve třetím případě rozhodnutím ze dne 21. 3. 2007, č. j. 2634/07-1300-601383, odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl. Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí o odvolání opětovně zrušil rozsudkem ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 60/2007 – 22, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, který odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 8. 7. 2008, č. j. 6592/08-1300-601383, zamítl.

Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2009, č. j. 30 Ca 98/2008 - 20, žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že neshledal důvodnou námitku žalobce, podle níž se žalovaný neřídil závazným pokynem krajského soudu vyjádřeným v posledním zrušujícím rozsudku ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 60/2007 – 22, kdy doplnění dokazování ohledně sporné otázky faktického převzetí předmětných movitých věcí kupujícím bylo podle jeho názoru naprosto nedostatečné. Krajský soud naopak konstatoval, že žalovaný provedl v tomto směru veškeré dostupné dokazování, neboť s výjimkou svědkyně JUDr. H. F. (bývalé jednatelky společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o.) nebyla označena, a to ani samotným žalobcem, žádná jiná konkrétní osoba, která by se mohla k této otázce vyjádřit.

Také námitku absolutní neplatnosti kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 z důvodu protiprávního jednání úpadce podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), spočívajícího ve zvýhodnění jednoho věřitele (a to společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o.), posoudil krajský soud

jako nedůvodnou, neboť neproběhlo žádné trestní řízení, ve kterém by byla taková otázka řešena. Krajský soud přitom zdůraznil, že o tom, že byl někým spáchán trestný čin (zde trestný čin zvýhodnění věřitele), si správce daně nemůže ani jako o předběžné otázce učinit úsudek sám podle § 28 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); proto nemohl považovat kupní smlouvu z tohoto důvodu za neplatnou. Měl-li žalobce, který je již od roku 2002 správcem konkurzní podstaty úpadce, podezření ze spáchání zmiňovaného trestného činu, bylo na něm, aby v tomto směru sám podnikl příslušné kroky.

Nedůvodnou shledal krajský soud i námitku absolutní neplatnosti předmětné kupní smlouvy z toho důvodu, že u položek č. 1 – 16 v příloze č. 1 se nejednalo o samostatné movité věci, ale o součást věci hlavní – nemovitosti, kterou nelze samostatně prodat. Konkrétně žalobce poukázal na charakter rozvodu kyslíku, rozvodu silnoproudu a tlakového rozvaděče vzduchu, ze kterého vyplývá, že jsou pevně spojeny s nemovitostí a že je nelze oddělit, aniž by se tím věc hlavní neznehodnotila. Dle žalobce byly tyto položky prodány jako součást věci hlavní v dražbě dne 12. 12. 2000 společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., která tak „kupovala“ od úpadce dne 27. 8. 2002 věci, které již byly v jejím vlastnictví. Podle názoru krajského soudu však žalobce k prokázání svého tvrzení neoznačil žádný důkaz, resp. nepředložil ani bližší popis uvedených položek. Proto není možno učinit závěr, že jde o součást, případně příslušenství nemovitosti. Ze stejného důvodu není rovněž ověřitelné, zda příslušenství uvedené v protokolu o dražbě ze dne 12. 12. 2000 je totožné s movitými věcmi specifikovanými pod položkami č. 5, 6 a 13 v příloze č. 1 kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002. Žalobce navíc vznesl tuto námitku až v doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2008, tj. po zrušení v pořadí třetího rozhodnutí o odvolání krajským soudem. Uplatnil-li by žalobce tuto námitku dříve, správce daně mohl např. provést místní šetření, vypracovat znalecký posudek apod. Po tak dlouhé době od změny vlastnického práva k nemovitostem a následných změn věcí movitých ovšem nebylo lze po správci daně spravedlivě požadovat, aby v tomto směru prováděl další rozsáhlé šetření. Krajský soud přihlédl mimo jiné i k tomu, že žalobce na jednu stranu vylučoval možnost demontování položek č. 1 - 16 bez znehodnocení nemovitosti, na druhou stranu však tyto věci prodal v rámci zpeněžování konkurzní podstaty úpadce samostatnou kupní smlouvou ze dne 17. 5. 2006 společnosti České přístavy, a. s. Bez významu není také skutečnost, že sporné položky nejsou uvedeny v nájemní smlouvě ze dne 13. 12. 2000, kterou společnost Strojírenský servis Praha, s. r. o., pronajala úpadci soubor nemovitostí (areál v Holicích), což nasvědčuje tomu, že zmiňované položky nebyly předmětem dražby uskutečněné dne 12. 12. 2000.

Tvrzení žalobce, že nedošlo k faktickému převzetí movitých věcí ze strany kupujícího a tedy ani k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období srpen 2002 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nebylo prokázáno. Smluvní strany kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 totiž svými podpisy potvrdily převzetí zboží kupujícím ke dni uzavření smlouvy. Svědkyně JUDr. H. F. (bývalá jednatelka společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o.) uvedla, že neví o žádných překážkách, které by bránily kupujícímu v nakládání s tímto zbožím. Samotná skutečnost, že předmětné movité věci byly trvale umístěny v areálu v Holicích, který byl od 12. 12. 2000 ve vlastnictví kupujícího a jehož nájemcem byl na základě nájemní smlouvy ze dne 13. 12. 2000 úpadce,

nevylučuje podle názoru krajského soudu možnost převzetí těchto movitých věcí kupujícím ke dni 27. 8. 2002.

Neúčinnost kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání nelze zaměňovat s její neplatností. Smyslem institutu neúčinnosti právních úkonů podle citovaného ustanovení je zamezit převodům majetku dlužníka třetím osobám na úkor věřitelů. Takové právní úkony jsou neúčinné jen vůči věřitelům. Podle § 15 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání musí být plnění z neúčinných právních úkonů nebo náhrada za ně vydáno do konkurzní podstaty. Zahrnutím takového majetku do konkurzní podstaty ztrácí jeho nabyvatel oprávnění s ním nakládat, nadále však zůstává jeho vlastníkem. V posuzované věci tedy dle krajského soudu došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě platné kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002, proto vyměření daně z přidané hodnoty úpadci z tohoto plnění bylo v souladu ze zákonem.

Konečně za důvodnou nepovažoval krajský soud ani námitku žalobce, že žalovaný ignoroval zprávu o daňové kontrole Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 17. 6. 2003, podle které nebyl uznán kupujícímu (společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o.) nárok na odpočet daně z předmětného obchodního případu, kdy uvedený správce daně dospěl k závěru, že nedošlo k přijetí zboží podle kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002. Krajský soud zdůraznil, že zmiňovaná zpráva o daňové kontrole není relevantní, protože Finanční úřad pro Prahu 4 podle jejího obsahu vycházel při posuzování nároku na odpočet daně pouze „*z postupu správce konkurzní podstaty společnosti TSM Holice, který zpochybnil platnost kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 a zboží ... zahrnul do konkurzní podstaty úpadce*“, tj. nezabýval se vůbec otázkou dodání a převzetí zboží.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě zopakoval žalobní námitky a dodal, že krajský soud při posuzování žalobních námitek pochybil, když napadené rozhodnutí žalovaného jako nezákonné nezrušil; proto jsou dány důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel zrekapituloval, že kupní smlouva ze dne 27. 8. 2002 je od počátku absolutně neplatná, v důsledku čehož nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a úpadci tak nemohla vzniknout daňová povinnost. Stejné důsledky způsobuje i neúčinnost kupní smlouvy ve spojení s tím, že kupující nepřevzal movité věci. Závěrem stěžovatel podotkl, že podle názoru správce daně a krajského soudu by měl platit daň z přidané hodnoty duplicitně. Poprvé ji zaplatil v rámci řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002 a podruhé při postupném „skutečném“

prodeji movitých věci v rámci konkurzního řízení. Krajský soud se přitom touto námitkou vůbec nezabýval. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

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

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Ačkoli stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., podle jejího obsahu je v ní uplatněn i důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud se nezabýval jeho argumentem, že podle názoru správce daně by měl platit daň z přidané hodnoty duplicitně. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Pojem zdanitelné plnění je pro daný případ definován v ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty jako „dodání zboží“. Tímto je třeba rozumět veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem. Jde tedy o faktický převod dispozičního práva k majetku. Tento výklad je v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora, který např. v rozsudku ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe,* C-320/88, Recueil, s. I-285, vyslovil, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Nejvyšší správní soud podotýká, že i když jde v předmětu sporu o věc spadající do doby před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je vnirostátní právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. V dané věci se jedná o judikaturu k čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS), jež se vztahuje k totožnému pojmu „dodání zboží“. Lze proto shrnout, že k uskutečnění zdanitelného plnění dojde jednáním jednoho z účastníků rozhodné transakce, které druhému z účastníků umožní nakládat s majetkem, jako by byl jeho vlastník, a to i bez ohledu na to, že se ve skutečnosti nestal vlastníkem v právním slova smyslu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 – 64, dostupný na www.nssoud.cz ). V posuzovaném případě proto není rozhodné, zda kupní smlouva ze dne 27. 8. 2002 byla absolutně neplatná pro rozpor se zákonem podle § 39 občanského zákoníku či neúčinná vůči konkurzním věřitelům podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání, nýbrž rozhodná je skutečnost, zda kupujícímu (společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o.) bylo fakticky umožněno disponovat předmětnými movitými věcmi tak, jak může činit vlastník, tj. zda došlo

k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s názorem stěžovatele, že v důsledku absolutní neplatnosti kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002, případně její neúčinnosti, nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku povinnosti přiznat a odvést daň na výstupu, byť z jiných důvodů, než uvedl krajský soud. V takovém případě lze podle názoru Nejvyššího správního soudu postupovat v intencích usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS, tedy nahradit či korigovat důvody krajského soudu vlastním právním názorem, neboť jeho závěr je správný, byť z poněkud jiných důvodů.

Jestliže dojde v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů ke zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nebo ke snížení ceny na základě změny kvalitativních, dodacích a jiných sjednaných podmínek a má to za následek snížení daňové povinnosti, pak plátce může podle § 15 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provést opravu základu daně a daně. Není to jeho povinností, ale právem, neboť ve vztahu ke státnímu rozpočtu byla daň z přidané hodnoty zcela vyrovnána; výši daně, která byla do státního rozpočtu odvedena, odpovídá výše, kterou je kupující oprávněn uplatnit jako nárok na odpočet daně. Za splnění výše uvedených podmínek je plátce – dodavatel oprávněn vystavit daňový dobropis s náležitostmi stanovenými v § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, kde vyčíslí rozdíly oproti původnímu plnění. Rozdíl původního a opraveného základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byl daňový dobropis doručen plátci, pro kterého se uskutečnilo zdanitelné plnění [§ 15 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Na základě přijatého dobropisu pak vrátí plátce – odběratel rozdíl ve výši uplatněného odpočtu v tom zdaňovacím období, ve kterém tento dobropis obdržel. Daň odvedená na výstupu je tak opětovně v rovnováze s daní uplatněnou na vstupu. Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění (§ 15 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty).

Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje, že absolutní neplatnost nastává přímo ze zákona, aniž by se jí musel některý ze smluvních účastníků dovolat; přitom soud nebo jiný orgán přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti. Na neplatný právní úkon se tedy v soukromoprávní rovině hledí tak, jako by nebyl učiněn, což má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. Pokud na základě absolutně neplatného právního úkonu bylo plněno, pak toto plnění musí být vráceno, protože je považováno za bezdůvodné obohacení. Není-li to možné, musí být poskytnuta peněžitá náhrada.

Jestliže byl prohlášen konkurs, jsou vůči věřitelům neúčinné právní úkony dlužníka, provedené v posledních šesti měsících před podáním návrhu na prohlášení konkursu anebo po podání tohoto návrhu do prohlášení konkursu, kterými převádí věci, práva a jiné majetkové hodnoty ze svého majetku na jiné osoby bezplatně nebo za nápadně nevýhodných podmínek s výjimkou přiměřeného daru osobám blízkým k obvyklým příležitostem [§ 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání]. Neúčinnost je relativní oproti neplatnosti, která působí absolutně. Platnost neúčinného právního úkonu dlužníka vůči třetím osobám zůstává zachována. Jinak řečeno, neplatnost, ať již absolutní

či relativní, působí vůči všem, naproti tomu neúčinný právní úkon je právním úkonem platným, ovšem není účinný vůči věřitelům, kteří v rámci konkurzního řízení uplatňují svá práva vůči dlužníku (úpadci), a to jen pro účely tohoto konkurzního řízení. Právním následkem neúčinnosti je vznik povinnosti vydat plnění z tohoto právního úkonu do konkurzní podstaty (§ 15 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání). V situaci, kdy toto vydání není z různých důvodů možné (ať již proto, že předmět plnění spočíval v úkonech, byl spotřebován, neexistuje, není v držení povinné osoby atd.), musí být poskytnuta do konkurzní podstaty náhrada.

Neúčinnost a neplatnost právního úkonu jsou sice ze soukromoprávního hlediska dva naprosto rozdílné instituty, ovšem jejich majetkový dopad je v rámci konkurzního řízení obdobný. Reflektoval-li stěžovatel v soukromoprávní rovině neplatnost nebo neúčinnost kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 a majetek převáděný touto smlouvou sepsal do konkurzní podstaty úpadce, měl zohlednit i důsledky veřejnoprávní [vrácení zdanitelného plnění ve smyslu § 15 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty], tedy vystavit a uplatnit daňový dobropis (viz výše), nikoli podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Postup použitý stěžovatelem by mohl obstát pouze tehdy, nedošlo-li by ve skutečnosti k uskutečnění zdanitelného plnění.

Pro posouzení projednávané věci je proto stěžejní, zda společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., bylo umožněno nakládat s předmětnými movitými věci, jako by byla jejich vlastník, byť na základě neplatné nebo neúčinné kupní smlouvy. Stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že uvedená společnost movité věci fakticky nepřevzala (pouze formálně potvrdila jejich převzetí v kupní smlouvě ze dne 27. 8. 2002), proto bylo podle § 31 odst. 9 daňového řádu na něm, aby toto tvrzení prokázal. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel v tomto směru důkazní břemeno neunesl. Smluvní strany kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 totiž svými podpisy potvrdily převzetí zboží kupujícím ke dni uzavření smlouvy. Svědkyně JUDr. H. F. (bývalá jednatelka společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., která jménem této společnosti zmiňovanou smlouvu uzavřela) sice uvedla, že osobně u předání movitých věcí nebyla a že převzetí tohoto movitého majetku zajišťoval „zmocněnec“ společnosti, na jehož jméno si nepamatovala, ovšem současně jednoznačně konstatovala, že až do doby prohlášení konkurzu na majetek úpadce neexistovaly žádné překážky, které by bránily společnosti v nakládání s tímto zbožím. O tom, že společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., bylo dne 27. 8. 2002 fakticky umožněno disponovat předmětnými movitými věcmi, jako by byla jejich vlastník, svědčí i tvrzení stěžovatele, že část tohoto movitého majetku společnost z areálu v Holicích odvezla. Krajský soud správně zdůraznil, že samotná skutečnost, že zbývající část předmětných movitých věcí zůstala umístěna v areálu v Holicích, který byl sice v době uzavření kupní smlouvy již ve vlastnictví společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., ovšem úpadce byl jeho nájemcem a z tohoto titulu užíval nemovitosti, kde se tyto věci nacházely, nevylučuje možnost převodu dispozičního práva k nakládání s uvedeným majetkem ke dni 27. 8. 2002, protože toto dispoziční právo opravňovalo společnost i k takovému jednání. Stěžovatel ohledně této sporné otázky žádné další důkazy neoznačil. Proto správní orgány vycházely důvodně z toho, že společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., bylo dne 27. 8. 2002 umožněno nakládat s předmětnými movitými věci, jako by byla jejich vlastník. Došlo tak k tomu dni z pohledu úpadce

k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Důvodná není podle Nejvyššího správního soudu rovněž námitka stěžovatele týkající se zprávy o daňové kontrole Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 17. 6. 2003, podle které nebyl uznán společnosti Strojírenský servis Praha, s. r. o., nárok na odpočet daně z předmětného obchodního případu. Podle ustálené judikatury (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 2. 2006, č. j. 29 Ca 48/2004 – 27, publikovaný pod č. 1357/2007 Sb. NSS) totiž nemá skutečnost, že smluvnímu partnerovi daňového subjektu nebyl (ať již z jakéhokoli důvodu) správcem daně uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, podstatný vliv na daňovou povinnost daňového subjektu, neboť ta vzniká podle § 9 odst. 1 písm. a) a § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Co se týče stížní námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tak obecně platí, že uplatnil-li stěžovatel v řízení před krajským soudem námitky, s nimiž se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal, je takový rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74, dostupný na www.nssoud.cz, a rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS). Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku nezabýval námitkou, že akceptace názoru správce daně by ve svých důsledcích znamenala, že by měl platit daň z přidané hodnoty duplicitně (poprvé ji zaplatil v rámci řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002 a podruhé při postupném „skutečném“ prodeji movitých věci v rámci konkurzního řízení). Nejvyšší správní soud z obsahu soudního spisu zjistil, že předmětný argument stěžovatel skutečně uvedl již v žalobě (konkrétně sub VII.). Je proto bezesporu pochybením krajského soudu, že na tuto námitku v odůvodnění napadeného rozsudku vůbec nereagoval. Důvodnost kasační stížnosti ovšem může spočívat v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jen mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, dostupný na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že v daném případě není námitka duplicitního (dvojího) zdanění zjevně důvodná, nemohla zapříčinit nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o věci samé. O porušení zásady zákazu dvojího zdanění by se jednalo u daně z přidané hodnoty za situace, došlo-li by ke zdanění jednoho a téhož zdanitelného plnění u jednoho a téhož daňového subjektu. Úpadce však v daném případě uskutečnil postupně dvě různá zdanitelná plnění, byť jejich předmětem byly tytéž movité věci, a to nejprve na základě kupní smlouvy ze dne 27. 8. 2002 a následně při zpeněžování konkurzní podstaty v rámci konkurzního řízení. Z hlediska dodržení zákazu dvojího zdanění je přitom podstatné, že daňový subjekt měl možnost poté, co došlo k vrácení původního zdanitelného plnění do konkurzní podstaty, provést podle § 15 zákona o dani z přidané hodnoty opravu základu daně a výše daně, čímž by dosáhl vrácení původně odvedené daně na výstupu. Nevyužil-li této možnosti, nemění to nic na závěru, že k porušení zásady zákazu dvojího zdanění nedošlo.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.). Soud přitom neshledal

žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 16. června 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu