

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy Ph.D. v právní věci žalobce: **ANNAREO a. s.**, se sídlem Praha 10, U továren 999/31, zastoupeného Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Praha - Smíchov, Nádražní 58/110, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce jako stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2009, č. j. 10 Ca 128/2007 – 57,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2009, č. j. 10 Ca 128/2007 – 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, č. j. FŘ-2089/07-1300-108624 ze dne 31. 1. 2007.

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005, které vydal Finanční úřad pro Prahu 10 dne 15. 5. 2006 pod č. j. 195242/06/010511/6989. Tímto rozhodnutím správce daně vyměřil stěžovateli nadměrný odpočet ve výši 92 965 Kč oproti nárokovanému odpočtu ve výši 159 142 Kč. Rozdíl, tj. 66 177 Kč, představuje stěžovatelem nárokovaný a správcem daně neuznaný odpočet daně na vstupu dle faktury č. 1200506 ze dne 24. 4. 2005 přijaté od společnosti LUCINAST s. r. o. za nákup chladícího a mrazícího boxu.

Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění (chladícího a mrazícího boxu) od plátce deklarovaného na faktuře č. 1200506 ze dne 27. 4. 2005, neboť bylo zjištěno, že společnost LUCINAST s. r. o. nebyla vlastníkem předmětného boxu, ale měla ho pouze v pronájmu od společnosti SLUCIK, spol. s r. o. Uplatněním nároku na odpočet daně postupoval stěžovatel v posuzované věci dle správce daně v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

Stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet byl předmětem šetření správce daně v rámci vytýkacího řízení k předloženému daňovému přiznání. V rámci vytýkacího řízení správce daně na základě dožádání zjistil, že fakturou č. 25118 ze dne 1. 4. 2005 vyzvala společnost SLUCIK, spol. s r. o. společnost LUCINAST s. r. o. k zaplacení částky 892 500 Kč za prodej chladícího a mrazícího boxu kombinovaného a chladící technologie kompletní, když písemná kupní smlouva uzavřena nebyla. Protože společnost LUCINAST s. r. o. neměla peníze na zaplacení této faktury, byla faktura č. 25118 stornována a následně sepsána nájemní smlouva ze dne 1. 4. 2005, jejímž předmětem se stal nájem chladícího a mrazícího boxu kombinovaného a chladící technologie kompletní, a to na dobu od 1. 4. 2005 do 31. 12. 2005 za celkové nájemné ve výši 100 000 Kč + DPH. Předání předmětu nájmu přepravou do provozu společnosti LUCINAST s. r. o. do provozovny v Praze – Čakovicích zajistila společnost SLUCIK, spol. s r.o.

V účetní evidenci společnosti SLUCIK, spol. s r. o. je vedena faktura č. 25118 vystavená na jiného odběratele, a to společnost HC ZNOJEMŠTÍ ORLI a. s. ze dne 5. 4. 2005, kterou byl uvedený odběratel vyzván k úhradě částky 1463,50 Kč. V účetní evidenci společnosti SLUCIK spol. s r.o. je dále vedena faktura č. 25513, kterou tato společnost vyzvala společnost LUCINAST s. r. o. k zaplacení nájmu za chladící a mrazící box od 1. 4. 2005 do 31. 12. 2005 ve výši 119 000 Kč (faktura č. 25513 ze dne 3. 1. 2006) a současně v účetnictví této společnosti není evidován pokladní doklad o zaplacení částky 892 000 Kč dle faktury č. 25118 ze dne 1. 4. 2005 a o této částce není účtováno ani v pokladní knize.

Správcem daně tak bylo zjištěno, že společnost LUCINAST s. r. o. předmětný box z důvodu nedostatku finančních prostředků od společnosti SLUCIK, spol. s r. o. nenakoupila, což sama deklarovala podáním dodatečného daňového přiznání.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně dle ustanovení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal, že přijal plnění (chladící a mrazící box) od plátce deklarovaného na prověřované faktuře č. 1200506 ze dne 27. 4. 2005, a že tento plátce byl skutečným dodavatelem plnění, u něhož stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet.

Žalobu stěžovatele podanou proti rozhodnutí žalovaného městský soud zamítl, když se ztotožnil s právním posouzením dané věci žalovaným a pro stručnost odkázal na stranu 5 a 6 napadeného správního rozhodnutí.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včasnou kasační stížností z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

Stěžovatel rozsudku městského soudu vytýká jednak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jednak 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. Dále stěžovatel napadenému rozsudku vytýká také nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nesprávně posouzenou právní otázku stěžovatel spatřuje v nesprávném vyložení § 446 obchodního zákoníku, které chrání dobrou víru kupujícího při nabytí zboží od nevlastníka. Z tohoto důvodu pak městský soud nesprávně posoudil právní otázku dodání zboží a uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 13 a § 21 odst. 4 zákona o DPH, když podle § 13 se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle stěžovatele je pro posouzení otázky, zda došlo k dodání zboží a uskutečnění zdanitelného plnění klíčové to, zda na stěžovatele jako kupujícího v souvislostí s koupí předmětného zboží přešlo vlastnické právo.

Městský soud podle stěžovatele taktéž pochybil, když bez opory ve spisech a v rozporu se spisy dospěl k závěru, že ze spisů nevyplývá, že by žalobce při uzavření smlouvy byl v dobré víře, či že by byl prodávajícím uveden v omyl, když v rozporu s projevem běžné opatrnosti přijal od prodávajícího doklad prokazující vlastnictví k předmětu prodeje, na němž prodávající sám sobě potvrdil přijetí částky 892 500 Kč.

Stěžovatel poukazuje na to, že z obsahu spisu nevyplývá, že by nebyl v dobré víře při nákupu zboží, nebo že by nad rámec běžných zvyklostí při koupi zboží něčeho opomněl nebo byl zásadně neopatrný. Výklad městského soudu by dle stěžovatele znamenal, že by kupující v rámci obchodního styku měli zkoumat nabývací tituly a existenci vlastnického práva u prodávajících, což je zcela neobvyklé, ale i v zásadě nerealizovatelné.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje v nesrozumitelném odůvodnění závěru, že stěžovatel nebyl při nákupu zboží v dobré víře (odst. 1 strana 11), kdy je nelogickým shledán závěr městského soudu, že nedostatek jeho dobré víry dokládá skutečnost, že v důsledku následného zjištění vlastníka předmětu nájmu se nedomáhal vrácení plnění z důvodu bezdůvodného obohacení po obchodní společnosti LUCINAST s.r.o. a setrval toliko na jím uplatněném nároku na odpočet daně. Dle stěžovatele však právě to, že trvá ve smyslu § 446 obchodního zákoníku na tom, že je řádným vlastníkem předmětu koupě, dokládá jeho dobrou víru. V této části tak pokládá rozhodnutí za nesrozumitelné a za odporující zásadám logického myšlení.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně není dobrá víra, ale přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem daně. Skutečnost, že společnost LUCINAST s. r. o. nebyla vlastníkem předmětného boxu a nemohla ho tak prodat stěžovateli, byla stěžovateli známa již z průběhu vytýkacího řízení.

K namítané nesprávně posouzené právní otázce ohledně dodání zboží a uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný uvádí, že dodáním zboží se rozumí pouze takové dodání, při kterém dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poskytnutí tohoto práva je nezbytnou podmínkou pro dodání zboží jako uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu zákona o DPH. Další nezbytnou podmínkou nároku na odpočet daně je přijetí zdanitelného plnění od plátce, který toto zdanitelné plnění uskutečnil. Jedná se o podmínky dané zákonem o DPH a nikoliv o podmínky dané § 446 obchodního zákoníku. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že předmětný box jako zdanitelné plnění od společnosti LUCINAST s. r. o. skutečně přijal.

K otázce opatrnosti či dobré víry při uzavírání obchodních transakcí žalovaný uvádí, že je věcí stěžovatele v případě, kdy uplatňuje nárok na odpočet daně, aby si ověřil, zda splnil všechny podmínky, které mu ukládá zákon o DPH.

Žalovaný taktéž vyjádřil souhlas se závěrem městského soudu, že nedostatek dobré víry stěžovatele dokládá skutečnost, že se v důsledku následného zjištění vlastníka předmětného boxu nedomáhal nápravy u společnosti LUCINAST s.r.o., ale setrval pouze na uplatněném nároku na odpočet daně.

Na základě výše uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) přezkoumal napadený rozsudek a na základě dále uvedených skutečností shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s., neboť řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V posuzované věci byla žalovaným, popř. městským soudem aplikována níže uvedená ustanovení:

Dle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Dle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se při dodání zboží zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1 při prodeji podle kupní smlouvy.

Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Dle § 73 odst. 1 prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Dle § 446 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v rozhodném znění (dále jen „obchodní zákoník"), kupující nabývá vlastnické právo i v případě, kdy prodávající není vlastníkem prodávaného zboží, ledaže v době, kdy kupující měl vlastnické právo nabýt, věděl, nebo vědět měl a mohl, že prodávající není vlastníkem, a že není ani oprávněn se zbožím nakládat za účelem jeho prodeje.

Stěžovatel již v odvolacím řízení u správce daně namítal nesprávné posouzení otázky uskutečnění zdanitelného plnění a dodání zboží ve smyslu § 13 a § 21 odst. 4 zákona o DPH s ohledem na § 446 obchodního zákoníku upravujícího nabytí vlastnického práva od nevlastníka.

Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že nárok na odpočet nebyl stěžovateli v uplatněném rozsahu přiznán z důvodu, že stěžovatel neprokázal převzetí plnění (chladícího a mrazícího boxu), a že důkazní prostředky stěžovatelem předložené (faktura, kupní smlouva) nebyly osvědčeny jako důkazy, že fakturované plnění odvolatel skutečně přijal od plátce, který je pro něho měl uskutečnit, a to v uvedeném rozsahu a předmětu a k deklarovanému dni uskutečnění zdanitelného plnění, čímž nebylo prokázáno splnění podmínek stanovených ustanovením § 72 a 73 zákona o DPH.

Podstatou výše uvedených závěrů žalovaného je zjištění, že plátce, který měl zdanitelné plnění uskutečnit ve prospěch stěžovatele, deklarovaného na faktuře č. 1200506 ze dne 27. 4. 2005, společnost LUCINAST s. r. o., nebyla vlastníkem předmětného chladícího a mrazícího boxu, ale měla ho pouze v pronájmu od společnosti SLUCIK, spol. s r. o.

Pro posouzení otázky, zda došlo k dodání zboží a uskutečnění zdanitelného plnění, Nejvyšší správní soud (stejně jako stěžovatel) s ohledem na závěry žalovaného považuje za klíčové, zda na stěžovatele jako kupujícího v souvislosti s koupí předmětného zboží přešlo vlastnické právo.

Ustanovení § 446 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, kdy prodávající není vlastníkem prodávaného zboží.

Uvedené ustanovení ve znění účinném do novely provedené zákonem č. 370/2000 Sb. (do 31. 12. 2000) obsahovalo vyvratitelnou právní domněnku, že kupující nabyl 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. Po účinnosti výše uvedené novely došlo ke změně právní úpravy v tom směru, že osobě, která má na věci právní zájem, stačí 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. Podle judikatury Ústavního soudu je nezbytné otázku dobré víry nabyvatele posuzovat velmi přísně a 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. V pochybnostech nese důkazní břemeno týkající se dobré víry kupující (srov. např. usnesení ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 112/01, http://nalus.ussoud.cz).

Výše uvedený výklad § 446 obchodního zákoníku obsahuje i judikatura Nejvyššího soudu, který např. v rozsudku ze dne 28. 1. 2010, č. j. 29 Cdo/852/2009, konstatoval, že „*citované ustanovení zasahuje významným způsobem do ústavně zaručeného práva vlastnit majetek (čl. 11 Listiny základních práv a svobod) a upřednostňuje před ním dobrou víru a jistotu účastníků obchodněprávních vztahů. Koncepce upřednostnění dobré víry nabyvatele před ochranou vlastnického práva původního vlastníka představuje v rovině ústavní zákonné omezení jednoho z nejpodstatnějších základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny), jež je třeba vykládat tak, aby byla šetřena podstata vlastnického práva a aby takové omezení nebylo zneužíváno k jiným účelům, resp., aby takové zneužívání nebylo ze strany soudu přijatým výkladem tolerováno či aprobováno. Z toho důvodu je pak obzvlášť nutné velmi přísně posuzovat otázku dobré víry nabyvatele.*

V situacích, kdy existují o dobré víře kupujícího sebemenší pochybnosti, je nutné, aby 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 tudíž nese v těchto případech vždy on sám.“

Žalovaný ohledně otázky dobré víry stěžovatele při nabytí chladícího a mrazícího boxu a aplikace § 446 obchodního zákoníku v napadeném rozhodnutí konstatoval, že posuzování skutečností týkajících se vlastnického práva prodávajícího k dodávanému zboží je mimo daňové řízení, když odvolacímu orgánu nepřísluší hodnotit úroveň dodavatelsko odběratelských vztahů, ale hodnotí pouze, zda bylo a mohlo být realizováno skutečné přijetí zdanitelného plnění v plném rozsahu. Žalovaný tak § 446 obchodního zákoníku v posuzované věci neaplikoval.

Městský soud k argumentaci § 446 obchodního zákoníku a dovolávání se dobré víry stěžovatelem uvedl, že stěžovatelovo jednání před i po uzavření kupní a nájemní smlouvy nesvědčí o tom, že by byl v dobré víře či uveden v omyl společností LUCINAST s. r. o., když v rozporu s projevem běžné opatrnosti přijal od uvedené společnosti doklad prokazující její vlastnictví k předmětu smlouvy, na němž tato společnost potvrdila sama sobě přijetí částky 892 500 Kč. Dobrou víru dle městského soudu vyvrací i skutečnost, že se stěžovatel v důsledku následného zjištění vlastníka předmětu nájmu v daňovém řízení

nedomáhal vrácení plnění z důvodu bezdůvodného obohacení od společnosti LUCINAST s. r. o. a setrval toliko na jím uplatněném nároku na odpočet daně.

Městský soud tak v posuzované věci na rozdíl od žalovaného § 446 obchodního zákoníku aplikoval. Otázku dobré víry a nabytí vlastnického práva od nevlastníka, jejíž posouzení může mít podstatný vliv na otázku uskutečnění zdanitelného plnění a dodání zboží a v konečném důsledku i na přiznání nárokovaného odpočtu v plné výši, tak poprvé posoudil městský soud, namísto správního orgánu. Svým postupem městský soud předejmul stanovisko, které měl zaujmout správní orgán a řízení tak zatížil vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Obdobnou věcí se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2008, č. j. 8 Afs 20/2008 - 123. Přezkoumávaný rozsudek krajského soudu v této věci zrušil rozhodnutí žalovaného, protože se žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval aplikací § 446 obchodního zákoníku umožňujícího nabýt vlastnictví k předmětu koupě i za situace, kdy prodávající není vlastníkem prodávaného zboží. Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl, když mimo jiné konstatoval, že právní závěr žalovaného, že žalobce nenabyl platně vlastnické právo k předmětu koupě, nemůže obstát bez zabývání se aplikací § 446 obchodního zákoníku.

Po přezkoumání kasační stížností napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že řízení u městského soudu bylo zatížené vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. S ohledem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu