

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. K.**, zastoupen JUDr. Jiřím Bláhou, advokátem se sídlem Poděbradova 54, Lomnice nad Popelkou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 5. 2011, č. j. 31 Af 127/2010 – 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce R. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 5. 2011, č. j. 31 Af 127/2010 - 23, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 13. 5. 2011, č. j. 31 Af 127/2010 - 23, zamítl žalobu R. K. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“) ze dne 4. 10. 2010, č. j. 6039/10-1300-603479, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jičíně ze dne 11. 2. 2010, č. j. 8657/10/238911601174, jímž byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty ve výši 143 270 Kč a penále v částce 28 654 Kč (dále jen „daň“). Krajský soud dovodil, že v projednávané věci není sporný skutkový stav, ale otázka výkladu zákona - konkrétně ustanovení § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Neztotožnil se s výkladem žalobce, že pro použití zvláštního režimu podle § 90 citovaného zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, bylo možno použít zvláštní režim zdanění jak při dodání zboží,

tak i dovozu zboží ze zemí mimo evropskou unii (tedy že žalobce zvláštní režim uplatnil oprávněně). Nepřisvědčil v této souvislosti ani závěru žalobce, že možnost vyloučit zvláštní režim u zboží z dovozu bylo možno až po provedené novele zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2009 (zákon č. 382/2008 Sb.). Naopak došel k závěru, že žalobce postupoval nezákonně, neboť ustanovení § 90 téhož zákona je možno aplikovat pouze v případě „dodání použitého zboží". K tomuto ovšem v projednávané věci nedošlo. Žalobci zboží nebylo dodáno, nýbrž jej sám dovezl ze zahraničí. Pokud pak zákon o dani z přidané hodnoty oba termíny rozlišuje, není zde jakéhokoliv důvodu přiznávat těmto rozdílným termínům shodný obsah. Na tom nic nemění ani provedená novelizace § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť dané ustanovení nemohl žalobce aplikovat vůbec. Je proto nepodstatné hodnotit, zda se žalovaný a správce daně dopustili v daňovém řízení nepřípustné retroaktivity, či nikoliv. Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobce, že v předmětné věci měl být aplikován čl. 314 směrnice Rady EU č. 2006/112/ES. I tento článek se totiž vztahuje pouze na „dodání" použitého zboží, nikoliv na jeho „dovoz". Jako nedůvodnou hodnotil správní soud též námitku, kterou se za použití judikátu Nejvyššího správního soudu žalobce domáhal povinnosti zákonodárce, aby obsah právních norem byl určen přesně, jasně a určitě. Tento požadavek však byl v ustanoveních §§ 2, 20, 23 a 90 zákona o dani z přidané hodnoty naplněn. Zákonodárce zde dostatečně jasně odlišil a definoval instituty „dodání zboží", „pořízení zboží" a „dovoz zboží". Správce daně i žalovaný pak tyto odlišnosti v předmětné věci zohlednili a při tom i správně sledovali systematiku a účel dané právní úpravy. Krajský soud proto podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel") kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel má za to, že rozhodnutí krajského soudu, který fakticky převzal závěry finančního ředitelství, spočívá na nesprávném právním posouzení charakteru právního úkonu, jímž získal v říjnu 2008 do dispozice 6 osobních automobilů (jejichž vývozcem byla firma z USA). Právním úkonem, kterým získal uvedené zboží byl úkon ze dne 8. 10. 2008. Krajský soud nesprávně dovodil, že tento úkon (jímž bylo zboží dovezeno) byl „dovoz" a nikoliv „dodání použitého zboží". Stěžovatel je přesvědčen, že dikce ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodné době (4Q2008) umožňovala použití zvláštního režimu při dodání použitého zboží, pokud toto zboží bylo dodáno osobou, která není plátcem daně ani osobou registrovanou v jiném členském státě. Rozhodným kriteriem v jeho věci pro aplikaci dané právní normy bylo to, že se jedná o „zboží použité". Jeho charakter je pak právě určující pro posouzení charakteru vstupu zboží do tuzemska. Toto kriterium ovšem krajský soud nerespektoval a proto pochybil při posouzení otázky, zda se jednalo v jeho věci o „dovoz zboží", či o „dodání použitého zboží". Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové má za to, že kasační stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného soudního rozhodnutí. Ke stanovení daně stěžovateli došlo zcela v souladu se zákonem a nebyla ani zmeškána zákonná lhůta k vyměření daně. Finanční ředitelství proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovateli byla na základě provedené daňové kontroly, zahájené dne 26. 10. 2009 rozhodnutím správce daně ze dne 11. 2. 2010, č. j. 8657/10/238911601174, dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 4 čtvrtletí roku 2008 (dále také „rozhodné období“) ve výši 143 270 Kč a současně vyměřeno i penále v částce 28 654 Kč. Správce daně došel k závěru, že daňový subjekt neuplatnil daň z přidané hodnoty na výstupu ve správné výši. Namísto toho, aby při prodeji dovezeného zboží - 6 osobních automobilů (dále také „sporné zboží“), uplatnil daň z přidané hodnoty z celé prodejní ceny, daňový subjekt s poukazem na ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty přiznal a odvedl daň pouze z obchodní přirážky, tedy z ceny rozdílu mezi cenou prodejní a cenou kupní. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalované finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 4. 10. 2010, č. j. 6039/10-1300-603479, zamítlo. Neshledalo, že by stěžovatel byl podle zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, oprávněn použít zvláštní režim při dovozu použitého zboží - 6 ks automobilů z USA. Finanční ředitelství rovněž neshledalo, že by ve věci výkladu ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty zde byl možný dvojí výklad, a že by proto měl být použit výklad tohoto zákona příznivější pro daňový subjekt. Správní žalobu stěžovatele krajský soud zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.), a to rozsudkem ze dne 16. 3. 2011, č. j. 31 Af 127/2010 - 23. Nyní Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost R. K. pak směřuje vůči tomuto rozsudku krajského soudu.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, předmětem daně je: a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen "členský stát") za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Podle ustanovení § 20 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství.

Podle ustanovení § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží včetně dodání použitého zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b) jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62, nebo c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.

Podle ustanovení § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2009, zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b) jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62 nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.

Podle čl. 2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 platí, že: „Předmětem daně z přidané hodnoty jsou tato plnění: a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu: i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36; ii) v případě nových dopravních prostředků, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo jakoukoli jinou osobou nepovinnou k dani; iii) v případě výrobků podléhajících spotřební dani, pokud lze spotřební daň z pořízení uvnitř Společenství podle směrnice 92/12/EHS vybírat na území členského státu, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1; c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; d) dovoz zboží“.

Podle čl. 313 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 platí, že „Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem“.

Podle čl. 314 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 platí, že: „Režim ziskové přirážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob: a) osobou nepovinnou k dani; b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136; c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek; d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu“.

Podle obsahu kasační stížnosti stěžovatel vytýká krajskému soudu, že obdobně jako žalovaný nesprávně vyložil ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud došel k závěru, že nebyl oprávněn pro svá zdanitelná plnění použít zvláštní režim při dodání použitého zboží, tj. že nebyl povinen zatížit daní z přidané hodnoty jen svou obchodní přirážku (rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží), ale že

měl povinnost u svého plnění správně přiznat a odvést daň z přidané hodnoty vztahující se k celé částce prodejní ceny.

Kasační stížnost není opodstatněná.

Krajský soud vyložil ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty v souladu se zákonem, pokud došel k závěru, že stěžovatel nebyl oprávněn u jím dovezeného zboží z USA, sestávajícího se z 6 osobních automobilů různých značek, uplatnit zvláštní režim zdanění při dodání použitého zboží. Je tomu tak proto, jak ostatně uvedl již krajský soud, že ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty nelze aplikovat v případech dovozu zboží z třetí země do tuzemska, resp. na území Evropského společenství. Na tom nic nemění ani dikce ustanovení § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jak byla k 1. 1. 2009 novelizována.

Pro posouzení otázky, zda bylo možno ve věci stěžovatele aplikovat ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty (zvláštní režim) či ustanovení § 13, § 21 a § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno vyjít nejen z charakteru sporného zboží (jako použitého zboží), ale současně i ze zákonem předpokládaného způsobu nabytí použitého zboží (§ 90 odst. 2 téhož zákona). To znamená, že použité zboží musí být současně nabyto „dodáním“ s místem plnění v tuzemsku. Pro použití zvláštního režimu je tedy nezbytnou nejen podmínka, že jde o „použité zboží, ale také podmínka, že bylo „dodáno“ (srov. § 13 zákona o dani z přidané hodnoty). Obě tyto podmínky při tom musí být splněny současně.

Tak tomu ale v předmětné věci nebylo.

Po skutkové stránce není sporu o tom, že sporné zboží - osobní auta, byla stěžovatelem nakoupena v zahraničí (USA) a byla jím do tuzemska dovezena (propuštěna do volného oběhu příslušným celním orgánem). Sporné zboží se tak v tuzemsku stalo předmětem daně z titulu ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty - tj. šlo o dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Z tohoto důvodu také vznikla stěžovateli povinnost přiznat a odvést u sporného zboží daň z přidané hodnoty při dovozu (§ 23 zákona o dani z přidané hodnoty). Obdobně stěžovateli vzniklo právo na odpočet daně u tohoto, do tuzemska propuštěného zboží z dovozu (§ 73 odst. 3 téhož zákona). Sporné zboží stěžovatele se tedy v tuzemsku stalo předmětem daně z přidané hodnoty z titulu jeho „dovozu“ a nikoliv z titulu jeho „dodání“. Tato rozhodná skutečnost tedy u sporného plnění vylučuje, aby stěžovatel po právu u něj použil zvláštní režim zdanění sporného zboží podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, byť sporné zboží svým charakterem naplňovalo definici použitého zboží, jak ji vymezuje § 90 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, že prodejce (vývozce) sporného zboží - firma z USA - formálně naplnil definici dodavatele použitého zboží obsaženou v ustanovení § 90 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty - tj. že je osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Právě proto, že tato firma neposkytla plnění stěžovateli s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. a/ zákona o dani z přidané hodnoty), ale zboží se stalo předmětem daně v tuzemsku z důvodu jeho dovozu, nebyla splněna základní podmínka - že zboží bylo stěžovateli „dodáno“. Termín dodání zboží je přitom obsáhle definován v § 13 zákona o dani z přidané hodnoty. Nezahrnuje však v sobě dovoz zboží (§ 20 téhož zákona), o který se jednalo v této věci. Tato rozhodná okolnost pak vylučuje, aby

sporné zboží bylo stěžovateli „dodáno“ ve smyslu písm. a) téhož ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Je proto zcela opodstatněný závěr krajského soudu i správních orgánů, že se sporné zboží stalo předmětem daně z titulu jeho dovozu - tedy ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a že z tohoto důvodu nebyl stěžovatel oprávněn u sporného zboží použít zvláštní režim.

Na tomto závěru, jak správně uvedl již krajský soud, ničeho nemění ani legislativně technická novela zákona o dani z přidané hodnoty provedená zákonem č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 302/2008 Sb.“). Je tomu tak proto, že legislativní změna ustanovení § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve skutečnosti nikterak nezměnila podmínky pro použití zvláštního režimu u použitého zboží, jak nesprávně dovozuje stěžovatel. Tato novelizace - spočívající v doplnění slov „*v rámci obchodování na území Evropského společenství*“, toliko po obsahové stránce (nyní) explicitně deklarovala, že se zvláštní režim nevztahuje na obchodování mimo území Evropského společenství. Jinými slovy negativně vymezila, že se nevztahuje na nákup zboží mimo území Evropského společenství. Takovým územím pak je zcela jistě i území USA, jak tomu bylo v této věci. Tomuto výkladu ostatně svědčí i důvodová zpráva k zákonu č. 302/2008 Sb., konkrétně k bodu č. 258, která uvádí, že jde toliko o legislativně technické upřesnění z důvodu zajištění jednoznačného výkladu.

Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti, že by právní úprava zákona o dani z přidané hodnoty (§ 90), účinného před novelou provedenou zákonem č. 302/2008 Sb., tak i po této novele, nebyla zcela v souladu se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006. Jinými slovy vyjádřeno, i z této směrnice jednoznačně vyplývá, že zvláštní režim dle čl. 314 a násl. bylo možno použít jen pokud bylo obchodníku povinnému k dani použité zboží „dodáno“. Je tomu tak proto, že tato směrnice též důrazně rozlišuje mezi dodáním zboží a jeho dovozem (srov. čl. 2 odst. 1 písm. a/ a d/). Pokud tedy stěžovatelovo použité zboží mělo statut zboží z dovozu, vylučovala tato okolnost, aby splnilo podmínku pro možnost použít zvláštní režim pro použité zboží. Toto zboží totiž nebylo stěžovateli dodáno, neboť jej sám dovezl ze třetí země.

Závěr stěžovatele nemůže obstát i z toho důvodu, že by umožňoval, aby na území Evropského společenství bylo dováženo a bylo předmětem obchodování zboží (byť označované jako „použité“), které by nebylo předmětem daně z přidané hodnoty. Takový stav by byl nejen v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty, Směrnicí ES č. 112/2006 ze dne 28. 11. 2006, ale byl by také v rozporu s pravidly hospodářské soutěže. Umožňoval by totiž, aby v tuzemsku (na území Společenství) vedle sebe existovalo zboží, které ve své ceně nezahrnovalo složku daně z přidané hodnoty, kterou jinak nese (a případně již dříve uhradil) konečný spotřebitel a zboží v němž tato daň musela být nutně zahrnuta.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud v projednávané věci stěžovatele nepochybil při výkladu zákona o dani z přidané hodnoty, pokud došel k závěru, že při dovozu použitého zboží není stěžovatel oprávněn použít při následném prodeji tohoto zboží zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání

postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. srpna 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu