



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobce: M. k., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Vladimírem Knoflíčkem, advokátem v Břeclavi, Karla Čapka 17, PSČ 690 02, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Brně, Brno, náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2003, čj. 29 Ca 274/2001-26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se jako stěžovatel včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2003, čj. 29 Ca 274/2001-26 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 6. 2001, čj. 4977/2000/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru č. 46) Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 7. 4. 2000, čj. 47591/00/314911/8113. Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 1999 ve výši vlastní daňové povinnosti 236 466 Kč.

Krajský soud skutkově vyšel z toho, že podle písemné kupní smlouvy datované 4. 1. 1999 se zavázal prodávající, označený jako M. H., spol. s r. o., dodat kupujícímu, označenému jako M., spol. s r. o., zboží uvedené v příloze této kupní smlouvy za dohodnutou kupní cenu ve výši 5 568 157,85 Kč bez daně

z přidané hodnoty (celková dohodnutá kupní cena byla vyjádřena částkou 6 793 152,58 Kč). Tuto kupní smlouvu podle písemného vyhotovení podepsal za prodávajícího jednatel Ing. T. M. a podle navazujícího předávacího protokolu, jež je datován stejným dnem jako kupní smlouva, měla jednat za kupujícího při fyzickém předávání a převzetí zboží D. J.. Z výpisu z obchodního rejstříku tvrzeného prodávajícího je rovněž patrné, že k datu 4. 1. 1999 byl jeho jediným jednatelem Ing. T. M., identifikovaný rodným číslem s adresou B., n. ř. 13. Z protokolu o výslechu svědka Ing. T. M. (identifikovaného datem narození a bydlištěm B., W. 7), do něhož bylo dne 5. 4. 2000 umožněno nahlédnout zástupci kupujícího, vyplývá, že Ing. T. M. nikdy nebyl v žádné obchodní společnosti v postavení společníka ani jednatele a že Policii České republiky oznámil ztrátu občanského průkazu. Naopak svědkyně D. J. vypověděla, že byla zaměstnankyní prodávajícího (bez bližšího časového upřesnění), ale že nemůže předložit pracovní smlouvu, na jejímž základě měla být zaměstnána.

Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v řízení především nenavrhl provést důkazy, jimiž by jednoznačně prokázal, zda vůbec a s kým byla platně uzavřena předmětná kupní smlouva, ani nenavrhl provést důkazy, jimiž by byly vyvráceny pochybnosti ohledně osoby jednající za prodávajícího (v souvislosti se svědeckou výpovědí Ing. T. M.) a ani neprokázal, že osoba, která měla zboží fyzicky převzít (D. J.) byla vůbec k tomuto úkonu oprávněna. Žalobce proto neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něho z ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 1999, podle něhož má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, popř. k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně, která se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a podpůrně i o důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., žalobce (stěžovatel) závěry krajského soudu odmítl.

Stěžovatel v první řadě namítl, že krajský soud především nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterou byla perfekce uzavření kupní smlouvy, a z toho vyplývající problematika unesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 1999. Namítá nespornost toho, mezi jakými subjekty, včetně osob za ně jednajících, došlo k uzavření kupní smlouvy ze dne 4. 1. 1999. Krajský soud poněkud přecenil význam osoby Ing. T. M., neboť jménem prodávajícího jednal z plné moci, udělené předešlým jednatelem Ing. M. M., Mgr. M. S. a na straně kupujícího D. J., v rozhodné době obchodní referentka kupujícího, která se uzavřením kupní smlouvy nedopustila excesu. Ostatně koupené movité věci zahrnul stěžovatel účetně i do svého majetku. O shora uvedeném svědčí předávací protokol ze dne 4. 1. 1999, pracovní smlouva D. J., dohoda o ukončení

jejího pracovního poměru, jakož i účetní doklady osvědčující zahrnutí koupených movitých věcí do majetku kupujícího, přiložené ke kasační stížnosti.

Z těchto důvodů - tvrdí stěžovatel - vlastnictví movitých věcí přešlo na kupujícího od prodávajícího R.-A. P., spol. s r. o. (dříve M. H., spol. s r. o.) bez ohledu na to, zda vyhotovená listina o kupní smlouvě ze dne 4. 1. 1999 byla či nebyla právně bezvadná či zda byla neexistentní proto, že byla podepsána osobou, jejíž jednatelské oprávnění se případně ukázalo jako nedostatečné. K uzavření kupní smlouvy došlo totiž ve formě ústní a k převodu vlastnictví movitých věcí jejich předáním podle předávacího protokolu ze dne 4. 1. 1999. Z hlediska převodu vlastnictví a následného vzniku práva kupujícího stěžovatele uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je proto právně bezvýznamné tvrzení žalovaného správního orgánu, že „předmětné movité věci neopustily místo uskladnění“.

Stěžovatel namítl i to, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), protože tento soud nezaujal žádné stanovisko k jeho přednesu, že k převodu vlastnického práva k movitým věcem došlo na základě ústní kupní smlouvy, jež se stala perfektní předáním a převzetím těchto věcí a že nejasnosti ohledně jednatelského oprávnění Ing. T. M. neměly vliv na právní způsobilost prodávajícího činit právní úkony, zastoupeného zmocněncem Mgr. M. S. na základě platně udělené a neodvolané plné moci.

Žalované Finanční ředitelství v Brně v písemném vyjádření ke kasační stížnosti proti tomu uvedlo, že v projednávané věci nemohlo dojít ke zdanitelnému plnění, protože společnost M. k., spol. s r. o., zaevidovala předmětný majetek do svého účetnictví na základě smlouvy o prodeji (kupní smlouvy), kterou jménem společnosti R. – A. P., spol. s r. o., podepsala dosud neznámá osoba. Žalovaný správní orgán proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2003, čj. 29 Ca 274/2001-26 zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal z podnětu podané kasační stížnosti napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2003, čj. 29 Ca 274/2001-26 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přezkoumal věc v meritu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 1999 (v textu též „zákon o DPH“), je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné při prodeji zboží podle kupní smlouvy dnem dodání, v ostatních případech dnem převzetí nebo

zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 9 odst. 1 písm. a) téhož zákona]. Dále platí (§ 19 odst. 1 zákona), že nárok na odpočet má plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prvotně záležitostí dokladovou, při níž plátce uplatňující nárok na odpočet je povinen předložit řádné daňové doklady se všemi předepsanými náležitostmi, mezi něž patří mimo jiné i uvedení rozsahu a předmětu zdanitelného plnění [§ 12 odst. 2 písm. f) zákona o DPH]. V řízení o uplatnění nároku je nezbytné respektovat základní zásadu vyjádřenou v ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“, „d. ř.“), tedy soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Znamená to, že musí být zákonným způsobem skutečně prokázáno, že se zdanitelné plnění, které je klíčovým pojmem daně z přidané hodnoty, uskutečnilo.

Dalším předpokladem pro možnost uplatnění nároku na odpočet je současně splnění několika dalších podmínek, totiž: a) daňový subjekt musí být sám plátcem daně, b) plnění musel přijmout od subjektu, který je též plátcem daně z přidané hodnoty a c) přijatá plnění použije při podnikání. Všechny tyto skutečnosti, jež vyplývají z citovaných ustanovení § 2 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. a) a § 19 odst. 1 zákona o DPH, musí být daňový subjekt schopen prokázat.

Ze spisů plyne, že žalovaný v naříkaném rozhodnutí vycházel z toho, že stěžovatel v průběhu vytýkacího řízení předložil 12 faktur vystavených dne 4. 1. 1999 (čísla faktur 100990001 až 100990012) za prodané zboží a 3 faktury vystavené dne 12. 1. 1999 (čísla 100990013 až 100990015) za prodej rozpracované výroby, materiálu a přefakturaci nájemného, včetně služeb. Tyto doklady měla vystavit společnost R.-A. P., spol. s r. o. se sídlem P. 1, N. t. 10. Stěžovatel k doložení prodeje zboží předložil kupní smlouvu ze dne 4. 1. 1999, uzavřenou mezi prodávajícím M. H., spol. s r. o. se sídlem v Č. B., N. 36, zastoupeným jednatelem Ing. T. M. (a na straně kupujícího stěžovatelem). Dále stěžovatel předložil i záznamy k dani z přidané hodnoty, hlavní knihu za I. a II. čtvrtletí 1999, skladovou evidenci zboží a výrobků k 30. 9. 1999 a některé další doklady, jež v souhrnu formálně prokazují namítané převzetí majetku a jeho zaevidování v účetnictví.

Protože stěžovatel v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 9. 12. 1999 uvedl, že za prodávajícího jednal a příslušné daňové doklady předložil jednatel společnosti, správce daně při ověření předmětných zdanitelných plnění u plátce, který je měl uskutečnit, získal posléze vyjádření Ing. T. M., bytem B., W. 7. Ten uvedl, že nikdy v žádné obchodní společnosti jako společník, ani jednatel nebyl,

na adrese B., n. ř. 13 nikdy nebydlel a že v souvislosti se zneužitím ztracených dokladů podal trestní oznámení.

Správce daně rovněž zjistil z výpisu z obchodního rejstříku, vedeného Krajským obchodním soudem v Praze, že s platností od 10. 6. 1998 byl zapsán jako jediný jednatel obchodní společnosti, která měla sporná zdanitelná plnění uskutečnit, Ing. T. M., B., n. ř. 13, a ke stejnému datu byla jako jediný společník zapsána firma „R. p., s. r. o.“ B., n. ř. 13, jejímž jediným společníkem a jednatelem je od 30. 10. 1997 uvedený Ing. T. M.. Stěžovatel sice měl po seznámení s obsahem protokolu s Ing. T. M. dne 5. 4. 2000 pochybnosti, zda se v případě uvedeného Ing. T. M., jednatele společnosti R. P., spol. s. r. o. jedná o tutéž osobu, která s ním vystupuje v obchodních vztazích, ale žádné důkazy k odstranění pochybností nenavrhl, ačkoliv to vzhledem k předchozím právním poměrům v této firmě učinit mohl a zajisté měl.

Žalovaný pak z uvedených skutečností správně dovodil, že právnická osoba, jejíž jediný, v obchodním rejstříku zapsaný, jednatel je osoba neznámá a u níž, vzhledem k právním poměrům, přísluší působnost valné hromady této neznámé fyzické osobě, není objektivně způsobilá uskutečnit zdanitelné plnění a vystavit řádný daňový doklad.

Krajský soud se při přezkoumávání naříkaného rozhodnutí s tímto právním posouzením ztotožnil. Uzavřel věc proto s tím, že stěžovatel neprokázal, zda vůbec a s kým byla platně uzavřena předmětná kupní smlouva, ani nenavrhl provést důkazy, jimiž by byly vyvráceny pochybnosti ohledně osoby jednající za prodávajícího (v souvislosti se svědeckou výpovědí Ing. T. M.) a současně ani neprokázal, že osoba, která měla zboží fyzicky převzít (D. J.) byla vůbec k tomuto úkonu oprávněna.

Krajský soud posoudil věc správně.

Stěžovatel (společnost M. k., spol. s. r. o.) zaevidoval předmětný majetek do svého účetnictví na základě kupní smlouvy, kterou jménem společnosti R. P., spol. s. r. o. podepsala dosud neznámá osoba. Z tohoto důvodu proto nemohlo dojít ke změně vlastnického práva ke zboží [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tedy ani ke zdanitelnému plnění ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 téhož zákona. V řízení tedy skutečně nebylo prokázáno, že by se uskutečnilo zdanitelné plnění a že by stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

A dále: výtky stěžovatele stran porušení ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. se s obsahem spisu míjejí.

Především ze spisu vůbec nevyplývá, že by mezi prodávající a kupující společnostmi došlo k uzavření kupní smlouvy v ústní formě a že k převodu (nabytí) vlastnictví movitých věcí potom došlo jejich předáním dle předávacího protokolu ze dne 4. 1. 1999.

To proto, že stěžovatel k výzvě správce daně ze dne 9. 12. 1999 sdělil, že za společnost R. P., spol. s r. o., jednal a daňové doklady této společnosti předložil jednatel, že k fyzickému předání zboží a materiálu došlo na základě kupní smlouvy ze dne 4. 1. 1999 a že předání a převzetí věcí provedli účastníci smlouvy.

Tomuto sdělení také odpovídá obsah předložené písemné kupní smlouvy ze dne 4. 1. 1999, uzavřené podle § 409 obchodního zákoníku mezi prodávající společností M. H., spol. s r. o., zastoupené jednatelem Ing. T. M. (s účinností od 9. 12. 1998 R. P., spol. s r. o.), a kupující společností M. k., spol. s r. o., zastoupené jednatelem J. S., jejímž předmětem byl prodej a koupě zboží uvedeného v přílohách č. 1 až 14 této smlouvy za dohodnutou kupní cenu ve výši 5 568 157,85 Kč a celkovou kupní cenu, včetně 22 % daně z přidané hodnoty, ve výši 6 793 152,58 Kč s prohlášením, že dne 4. 1. 1999 bylo zboží fyzicky předáno a převzato, že tohoto dne nabyl kupující vlastnického práva a že tento den je také považován za den zdanitelného plnění. Tato písemná kupní smlouva byla podepsána za prodávajícího jednatelem Ing. T. M. a za kupujícího jednatelem J. S..

Na tuto kupní smlouvu obsahově navazuje předávací protokol ze dne 4. 1. 1999, který podepsali za prodávajícího M. H., spol. s r. o., Mgr. M. S. jako zástupce a za kupující společnost M. k., spol. s r. o., D. J. jako zástupkyně. Předmětem předávacího protokolu bylo předání a převzetí zboží uvedeného v přílohách č. 1 až 14 za dohodnutou kupní cenu shora uvedenou s prohlášením, že kupující přebírá veškeré zboží jak stojí a leží.

Z obsahu písemně uzavřené kupní smlouvy a předávacího protokolu tedy nevyplývá (ani nepřímou ani náznakem), že by mezi prodávajícím a kupujícím byla uzavřena ústní kupní smlouva. Způsobnost Mgr. S. uzavřít smlouvu se opírá o plnou moc ze dne 30. 12. 1997, kterou vystavil jednatel společnosti M. H., spol. s r. o. Ing. M. M.. Toto tvrzení stěžovatele je navíc v rozporu s bodem 5 odvolání stěžovatele, kde je uvedeno, že vlastní fyzické předání a převzetí provedly jménem právnických osob fyzické osoby odlišné od osob, jež zastupovaly právnické osoby při podpisu smlouvy. I z tohoto konstatování stěžovatele je patrné, že rozlišuje písemnou kupní smlouvu, kterou měli uzavřít jednatele prodávající a kupující společnosti, a protokol o předání zboží, který potvrzuje jen to, že zboží bylo předáno a převzato osobami odlišnými od statutárních orgánů. Postrádá ostatně i logiku, aby po „uzavření ústní kupní smlouvy nestatutárními zaměstnanci“, byla poté uzavírána písemná kupní smlouva statutárními orgány, tedy jednatelem. Se zřetelem k tomu, že předávací protokol byl správci daně předložen poprvé v odvolacím řízení, kdy již bylo patrné, že je zpochybňována osoba jednatele Ing. T. M., působí uvedené námitky kasační stížnosti jen účelově ve snaze přizpůsobit se vývoji důkazní situace.

Nejvyšší správní soud nepovažuje námitku kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] za opodstatněnou do té míry, aby odůvodňovala z tohoto důvodu zrušení rozsudku:

Stěžovatel namítal, že krajský soud nezaujal žádné stanovisko k jeho přednesu, že k převodu vlastnického práva k movitým věcem došlo na základě ústní kupní smlouvy, jež se stala perfektní předáním a převzetím těchto věcí a že nejasnosti ohledně jednatelského oprávnění Ing. T. M. neměly vliv na právní způsobilost prodávajícího činit právní úkony, který byl zastoupen zmocněncem na základě platně udělené a neodvolané plné moci.

Stěžovatel nemůže nic vytěžit z toho, že krajský soud nereagoval na každou z těchto námitek podrobným výkladem o jejich neopodstatněnosti; to, že námitky měl za nedůvodné, lze spolehlivě dovodit ze závěru prvního rozsudku, který v odůvodnění uvedl, že *„žalobce v řízení především nenavrhl provést důkazy, jimiž by jednoznačně prokázal, zda vůbec a s kým byla platně uzavřena předmětná kupní smlouva, ani nenavrhl provést důkazy, jimiž by byly vyvráceny pochybnosti ohledně osoby jednající za prodávajícího (v souvislosti se svědeckou výpovědí Ing. T. M.) a současně ani neprokázal, že osoba, která měla zboží fyzicky převzít (D. J.) byla vůbec k tomuto úkonu oprávněna. Žalobce proto neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něho z ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 1999, podle něhož má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, popř. k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak“*. Krajský soud tedy očividně vycházel ze svého (a správného) právního názoru, že zde byla pouze písemná kupní smlouva, ohledně níž nebyly vyvráceny pochybnosti ohledně osoby jednající za prodávajícího, a že v důsledku tohoto nedostatku nedošlo ke změně vlastnictví a k uskutečnění zdanitelného plnění podle smlouvy. Zřetelně tak krajský soud vyjádřil, že k převodu vlastnického práva k movitým věcem nedošlo na základě tvrzené ústní kupní smlouvy, jež se stala perfektní předáním a převzetím věcí, a že nejasnosti ohledně jednatelského oprávnění Ing. T. M. měly vliv na to, že nedošlo ke změně vlastnictví a k uskutečnění zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud z vyložených důvodů má kasační stížnost za nedůvodnou. Proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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 žalobce jako stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a že se úspěšnému žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. listopadu 2005

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu