

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **D., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Střelecká 672, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2005, č. j. 31 Ca 122/2004 - 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2005, č. j. 31 Ca 122/2004 – 27, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 3. 2004, č. j. 7153/130/2003-Šp, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 20. 11. 2002, č. j. 21581/02/228912/7110, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2001 ve výši 18 054 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel v uvedeném daňovém období zahrnul do daně na vstupu i zdanitelné plnění podle faktury ze dne 20. 11. 2001 vystavené firmou M. G., s. r. o. U ústních jednání pak předložil správci daně smlouvu o dlouhodobé spolupráci č. 0115/01 ze dne 1. 7. 2001 uzavřenou s uvedenou firmou, která byla podkladem k poskytnutí služeb a pro následnou fakturaci. Účtované služby spočívaly ve zhotovení grafických návrhů pro reklamní předměty, zajištění reklamní presentace (internet), grafické návrhy pro letáky, režie, příprava textů, hudba, rozhlas, spot (vánoční), výroba rozhlasového spotu, reklamní kampaň (I. 196 FM), grafické návrhy, internet v celkové částce 211 367,64 Kč. Stěžovatel dále doložil grafické

návrhy a reklamní prezentaci, která proběhla na internetu a v rozhlase uložené na paměťovém médiu CD ROM. K námitce stěžovatele, že správce daně nezahájil kontrolu daňových povinností způsobem uvedeným v daňovém řízení krajský soud uvedl, že i když ve výzvě nebylo uvedeno, co pochybnosti správce daně vyvolalo, bylo stěžovateli zcela jasně sděleno, že pochybnosti vznikly po jednání s jeho zástupci konaném dne 17. 1. 2002 a správce daně přesně definoval, jaké podklady má stěžovatel předložit. Konkrétně uvedl, že pochybnosti vznikly ohledně výše přijatých zdanitelných plnění uplatněných na základě dokladu č. 151 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 20. 11. 2001 od firmy M. G., s. r. o. a k odstranění těchto pochybností žádal předložit veškeré doklady. Proto krajský soud neshledal uplatněnou námitku důvodnou. Stejně tak posoudil i námitku obsahující nesouhlas stěžovatele s tím, jak finanční ředitelství popisuje průběh řízení u třetí osoby (firmy R. R. M., s. r. o.) a námitku označující za nepřijatelné, aby stěžovatel nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky a způsobem jejich získání a vyhodnocení. K tomu krajský soud poukázal na protokol ze dne 15. 11. 2002 prokazující, že stěžovatel byl s výsledkem šetření u uvedené firmy seznámen a jeho jednatel byl výslovně upozorněn, že šetřením bylo zjištěno, že reklama pro stěžovatele nebyla odvysílána. O předložení konkrétních dokladů nepožádal a navíc jejich obsah mohl zjistit i nahlédnutím do správního spisu. Přitom stěžovatel sám jiné důkazy, které by svědčily o odvysílání reklamních spotů nepředložil. Krajský soud nepopřel správnost výkladu stěžovatele týkajícího se vlastnictví domén na internetu a jejich využití pro zveřejnění reklam i pro další subjekty, ale to nic nemění na tom, že stěžovatel předložil k prokázání zveřejnění jeho prezentace na www stránkách pouze CD ROM s návrhem prezentace. Skutečné zveřejnění reklamy v rozsahu zachyceném na CD ROM nemohl prokázat a neměl k dispozici ani tisk webových stránek s prezentací v rozsahu uvedeném na CD ROM. Stěžovatel přiznal, že vánoční spot nebyl z důvodu přetížení vysílacího času odvysílán a označil rozhlasovou stanici, na které měl být další reklamní spot odvysílán. Prostřednictvím dožádaného správce daně bylo zjištěno, že R. R. M., s. r. o. má k dispozici faktury vystavené na firmu M. G., s. r. o. za odvysílané reklamy, ale objednávky k nim neprokazují realizaci reklamy pro stěžovatele. V těchto objednávkách je uvedena tato firma jako agentura pro klienty, ale stěžovatel mezi nimi uveden není. V jednom případě sice vystupovala firma M. G., s. r. o. sama jako klient, ale ani tento doklad neprokazuje odvysílání reklamního spotu pro stěžovatele. Pokud finanční ředitelství předložené doklady hodnotilo jako nedostatečné a v důsledku toho neuznalo uplatněný odpočet DPH, pokládá tento postup krajský soud za odpovídající skutkovým zjištěním a zcela v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě dani a poplatku“) i zákonem č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Posledně citovaný zákon navíc předpokládá, že i v případě prokázání, že existují, a stěžovatelem byly předány, návrhy reklam, prezentace reklamních předmětů a podobně, pokud nebyly realizovány způsobem, který umožní přístup veřejnosti k nim, není splněna jedna z podmínek § 19 zákona o DPH, a to souvislost mezi vynaloženým nákladem na jejich zhotovení a jejich použitím k dosažení obratu za zdanitelná plnění stěžovatele. Mezi existencí návrhů prezentací a reklam a zvýšením obratu stěžovatele nemůže být prokázána souvislost, pokud nelze zároveň prokázat, že k těmto návrhům měli přístup třetí osoby, tj. že byly publikovány.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodu nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud potvrdil rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství, která byla vydána v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a zákonem o DPH. Podle názoru stěžovatele finanční úřad nerespektoval při vydání výzvy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků její náležitosti, neboť zde neuvedl své pochybnosti. Krajský soud tento nedostatek omlouvá, ale takové pochybení má za následek, že pro stěžovatele není jednoznačné, podle kterého ustanovení zákona

o správě daní a poplatků je vedeno řízení, tedy je nepřezkoumatelné to, zda finanční úřad nepřekročil své oprávnění. Podle stěžovatele je nutné se zmínit i o tom, že krajský soud se nevypořádal s tím, že stěžovatel poukazoval na skutečnost, že finanční úřad nerespektoval svou povinnost součinnosti danou mu ustanovením § 2 citovaného zákona. Finanční úřad také postupoval v rozporu s ustanovením § 2 a § 31 citovaného zákona, protože předložené důkazy nehodnotil jednotlivě a ve vzájemné souvislosti. Stěžovatel předložil důkazy jednoznačně prokazující zdanitelné plnění, a to po formální stránce, např. smlouva, a po věcné stránce, např. nosiče CD ROM. Krajský soud neodůvodnil, proč tyto důkazy neuznává a trvá na jiných důkazech, např. prezentaci v tištěné podobě. Stěžovateli není známo žádné ustanovení citovaného zákona, které by přiznávalo konkrétnímu důkazu konkrétní důsledek. Pokud jde o odvysílání rozhlasového spotu, jedná se o jediné zjištění v neprospěch stěžovatele, na němž finanční orgány postavily celou strategii neuznání nároku na odpočet DPH a krajský soud tento postup zcela bez dalšího uznal. Zaplacení zdanitelného plnění včetně odvysílání rozhlasového spotu nebylo nikdy předmětem sporu. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že časový posun v odvysílání rozhlasového spotu nemá vliv na okamžik zdanitelného plnění. Na závěr poukázal na skutečnost, že krajský soud se nevypořádal s jeho námitkou, že předmětné zdanitelné plnění bylo u firmy M. G., s. r. o. podrobeno také daňové kontrole a nebylo vyloučeno z daňového přiznání. S odkazem na daňovou logiku se stěžovatel domáhal stejného přístupu k předmětnému zdanitelného plnění jako tomu bylo u této firmy. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle jeho názoru bylo prokázáno, že předmětná sporná faktura a údaje v ní obsažené neodrážely reálné úkony a události a jako doklad byla v daňovém řízení neprůkazná, což mělo za následek neuznání nároku na odpočet daně. Pokud stěžovatel nyní nově konstatuje, že podle tehdy platného zákona o DPH byl okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění u služeb i den zaplacení, považuje finanční ředitelství za potřebné doplnit, že předmětná faktura byla vystavena dne 20. 11. 2001, ale daňový subjekt dokládá zaplacení pokladním dokladem až dne 24. 11. 2001 a reklama měla být v rozhlase odvysílána až následující rok. Podle citovaného zákona doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, kterým by měl být nárok na odpočet daně prokázán. Finanční ředitelství se rovněž domnívá, že soudní praxe dosud nepovažuje případné vyloučení uplatněného plnění z daně na výstupu u dodavatele za jednoznačný důkaz pro oprávněné krácení nároků na odpočet daně u příjemce. Na základě stejného principu považuje za logické, že ani případné „nevyloučení z daňového přiznání“ u dodavatele nemůže být jednoznačným důkazem pro oprávněnost čerpání nároku na odpočet daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V prvním stížním bodě stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že omlouvá nedostatek výzvy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků spočívající v tom, že v ní správce daně neuvedl své pochybnosti.

Podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti

daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Vytýkací řízení je v zákoně o správě daní a poplatků upraveno jako součást vyměřovacího řízení. Jeho smyslem je odstranit pochybnosti, které vznikly u správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkací řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní, tedy dosažení cíle daňového řízení vyjádřeného v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vytýkací řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podal daňové přiznání.

V daném případě správce daně odstraňoval pochybnosti z důvodu, aby mohl deklarovanou daňovou povinnost, tedy nadměrný odpočet, vyměřit, resp. rozhodnout o důvodnosti jeho vrácení. Proto v souladu se zákonem zahájil vytýkací řízení. Stěžovateli byla doručena výzva ze dne 23. 1. 2002, v níž bylo výslovně uvedeno, že se jedná o výzvu k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Za této situace bylo naprosto jednoznačné, podle kterého ustanovení zákona o správě daní a poplatků bylo řízení vedeno. Na straně stěžovatele proto v tomto směru nemohly vzniknout sebemenší pochybnosti, jak nedůvodně tvrdí v kasační stížnosti. Navíc také ve výzvě správce daně více než srozumitelně uvedl, že při ověřování stěžovatelem uváděných údajů vznikly u něj pochybnosti o výši přijatých zdanitelných plnění uplatněných na základě daňového dokladu č. 151, DUZP 20. 11. 2001 od M. G., s. r. o. H. K. Dále výzva obsahovala pod body 1. až 7. přesnou specifikaci, jaké důkazní prostředky má stěžovatel k odstranění vzniklých pochybností předložit. S ohledem na uvedený obsah předmětné výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, v níž byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním stěžovatelem deklarovaných, není tento stížní bod, v němž je tvrzeno nerespektování náležitostí výzvy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, důvodný. O takový případ by se mohlo jednat, pokud by stěžovatel byl např. vyzván k předložení veškerých dokladů, aniž by byla zřejmá časová a věcná souvislost se zdaňovacím obdobím nebo uskutečněným plněním. V daném případě však tomu tak rozhodně nebylo, a proto nelze v tomto směru vytýkat krajskému soudu nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

Pokud se dále v kasační stížnosti zmiňoval stěžovatel o tom, že se krajský soud nevypořádal se skutečností namítanou v žalobě, že finanční úřad nerespektoval svou povinnost součinnosti vyplývající z ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků, není toto tvrzení v souladu se skutečností. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že až v rámci odvolacího řízení dokládalo finanční ředitelství zahájení řízení nezákonně vydanou výzvou, což je podle názoru stěžovatele postup, který je v rozporu s ust. §§ 2 a 31 zákona o správě daní a poplatků. S tímto tvrzením se krajský soud vypořádal na str. 8 a 9 svého rozsudku a odůvodnil, proč je nepovažuje za důvodné. Rovněž na výhrady stěžovatele, že povinnost součinnosti nemůže nahradit ust. § 32 odst. 9 citovaného zákona, reagoval krajský soud na str. 10 napadeného rozsudku. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že obsah rozsudku krajského soudu je limitován ustanovením § 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. S ohledem na dispoziční zásadu, kterou je řízení ve správním soudnictví ovládáno, tak obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu.

V dalším stížním bodě stěžovatel vytýkal krajskému soud jednak, že se ztotožnil s postupem finančního úřadu, který byl v rozporu s §§ 2 a 31 zákona o správě daní a poplatků, když jednotlivé důkazy nehodnotil jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a jednak, že neodůvodnil, proč důkazy předložené stěžovatelem neuznává a trvá na jiných důkazech. Otázkou hodnocení důkazů se krajský soud velmi podrobně zabýval na str. 10 až 12 napadeného rozsudku a stěžovatel žádné relevantní důvody, kterými by zpochybnil správnost jeho závěrů, v kasační stížnosti neuvedl. V žádném případě nelze hovořit o tom, že celá strategie neuznání nároku na odpočet DPH byla postavena na jediném zjištění týkajícím se odvysílání rozhlasového spotu. Navíc stěžovatel vůbec nebere zřetel na požadavky které musí být splněny, aby daňový subjekt měl nárok na odpočet DPH, jak je stanoveno v § 19 odst. 1 zákona o DPH, tj. že jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, a dále v odst. 3 věta prvá citovaného ustanovení, podle kterého nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Pouze vytrhává z kontextu některé důkazy (smlouva o dlouhodobé spolupráci č. 0115/01 ze dne 1. 7. 2001 a nosiče CD ROM), které hodnotilo jak finanční ředitelství, tak i krajský soud komplexně spolu se všemi důkazními prostředky, které byly stěžovatelem předloženy. Stejně tak stěžovatel nereflektuje ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které ukládá daňovému subjektu povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Závěr, který správce daně učinil, stejně jako žalovaný, a na jehož základě bylo rozhodnuto o neuznání nadměrného odpočtu DPH, má oporu v provedeném dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení. Provedené důkazy správní orgány obou stupňů tak vyhodnotily v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročily jeho zákonné meze.

Zcela nepřípadně stěžovatel v závěru kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou, že předmětné zdanitelné plnění bylo u dodavatele služeb rovněž podrobeno kontrole a nebylo vyloučeno z daňového přiznání. Žádnou takovou námitku, ani v sebemenším náznaku, žaloba neobsahuje. Proto nelze krajskému soudu vytýkat, že se s neexistující námitkou nevypořádal.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 5. října 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu