



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **V. T., spol. s r. o.**, zast. advokátem JUDr. Jiřím Dobišarem, AK Břeclav, 17. listopadu 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody č. 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2005, č. j. 30 Ca 84/2003 – 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 1. 2003 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi č. j. 32122/98/298912/3773 ze dne 6. 5. 1998, platební výměr č. 26, kterým byla stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 ve výši 144 312 Kč. Finanční ředitelství odvolání proti tomuto rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi zamítlo dne 20. 1. 2003 pod č. j. 4333a/98/Sř/130. Krajský soud žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zamítl rozsudkem ze dne 28. 4. 2005, č. j. 30 Ca 84/2003 - 33.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel včas kasační stížnost v níž uvedl, že namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, když ten při hodnocení důkazů vzal za rozhodující výpověď jednatele M.-M., spol. s r. o. F. B., který popřel uzavření předmětné kupní smlouvy, aniž by soud přihlédl k námitkám o účelovosti tvrzení jmenovaného o neuzavření kupní smlouvy. Z napadeného rozsudku není zřejmé, zda se soud námitkami zabýval, případně proč k nim nepřihlédl. V tomto směru považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné. V žalobě bylo zdůvodněno, proč nelze přihlížet k výpovědi F. B., který sledoval zejména ochranu své osoby před věřiteli. Závěr krajského soudu o tom, že F. B. uzavření předmětné kupní smlouvy popřel a že stěžovatel neprokázal uzavření kupní smlouvy a tedy existenci zdanitelného plnění je chybný. Soud I. stupně bez dalšího tedy vyšel z ústního vyjádření, že zboží a zařízení prodejny předal do dočasného užívání v dobré víře a že to vyplývá z kupní smlouvy o prodeji obchodního podílu uzavřené mezi stěžovatelem a M.-M., spol. s r. o. Z dokladů vyplývá, že stěžovatel koupil zboží na prodejně potravin, a tím takové zboží nemohlo být předáno do dočasného užívání. Potravinářské zboží lze pouze koupit a prodat, jak se to stalo i v tomto případě. Stejný režim pak platil i pro zařízení prodejny, neboť nejen zboží na prodejně, ale i její zařízení se řešilo jedním způsobem a jednou kupní smlouvou. F. B. si byl vědom předluženosti firmy M.-M., jejímž byl jednatelem a měl obavu z vymáhání pohledávek jejich věřitelů. Proto se stěžovatel dostal do situace, kdy z důvodu účelového postoje F. B. nemohl doložit uzavření kupní smlouvy. Faktické uzavření kupní smlouvy vyplývá ze všech okolností případu, které soud nemůže zkoumat pouze izolovaně na základě prohlášení prodávajícího bez souvislostí, které uzavření kupní smlouvy mělo. Tím míní skutečnost, že M.-M. neučinil nikdy žádné kroky ke zpochybnění vlastnictví stěžovatele k zařízení prodejny a zboží. F. B. rozeslal příписы obchodním partnerům firmy M.-M., že od 1. 9. 1997 žádá o zaslání faktur za dodávky zboží na adresu stěžovatele, čímž je rovněž potvrzováno uzavření předmětné kupní smlouvy. Soudu by mohli v této věci doložit, že na základě tohoto příписu se snaží věřitelé soudně vymáhat své pohledávky u M.-M. vůči firmě stěžovatele, tedy považují ji za nové vlastníky věcí dodaných věřitelskými firmami. Bylo povinností žalovaného prokázat v dosavadním průběhu řízení, že účetní M.-M. nebyla oprávněna vystavit příslušné faktury týkající se zařízení prodejny a zboží, neboť podle § 15 odst. 2 obch. zák. překročí-li zástupce podnikatele zmocnění při provozování podniku při pověření určitou činností, je takovým jednáním podnikatel vázán, přičemž o překročení stěžovatel nevěděl a s přihlédnutím k okolnostem ani vědět nemohl. V daném případě jednatel firmy M.-M. F. B. činil všechny úkony směřující k převodu zboží a zařízení prodejny. Není tedy nepodstatné, že F. B. jako jednatel M.-M. nařídil provést předávací inventuru, k čemuž zajistil i příslušné pracovníky. Stěžovatel pak dělal přejímací inventuru k odsouhlasení údajů uvedených v inventuře předávací. Skutečnost, že došlo k uzavření kupní smlouvy mezi shora uvedenými účastníky ústně vyplývá kromě uvedených okolností i z faktické situace, která nastala po 1. 9. 1997, když stěžovatel zařízení zaúčtoval na svůj majetek a zboží bylo zaúčtováno na zásoby v účetnictví firmy, zařízení začal stěžovatel užívat a zboží normálně prodávat včetně DPH, které státu odvedl. Z toho vyplývá, že došlo k řádnému uzavření kupní smlouvy mezi firmou M.-M. a mezi stěžovatelem ohledně zařízení prodejny i zboží, když podle § 409 a násl. obch. zák. není předepsána písemná forma kupní smlouvy. Pokud F. B. tvrdí, že k uzavření kupní smlouvy vůbec nedošlo, tak z provedeného dokazování vyplývá opak. Proto navrhuje, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen.

Ve svém vyjádření žalovaný uvádí, že uvedená tvrzení stěžovatele nepokládá za pravdivá. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel opřel prokázání uskutečnění zdanitelného plnění o tvrzení o ústně uzavřené kupní smlouvě ze dne 1. 9. 1997 a dále o to, že zbožím a inventářem po uvedeném datu disponoval, aniž by prodávající proti tomu činil nějaké kroky. Uzavření kupní smlouvy zástupce

prodávajícího popřel a o vystavení předmětných faktur účetní uvedla, že byly vystaveny na základě pokynu vedoucích pracovníků stěžovatele. Připomíná, že kasační stížnost opomíjí zásadní stanovisko uvedené v rozhodnutí o zamítnutí odvolání stěžovatele, totiž povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků, prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Proto navrhuje podanou kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že V. T. podal přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém uplatnil nadměrný odpočet ve výši 866 296 Kč. Byl vyzván dne 13. 1. 1998 podle § 43 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k prokázání správnosti údajů a předložení účetních a jiných dokladů souvisejících s účetní a daňovou evidencí za zdaňovací období listopad 1997. Tato výzva byla opakována dne 11. 3. 1998 podle § 31 odst. 9 daňového řádu s tím, aby prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně ve výši 866 296 Kč na základě daňových dokladů č. 9650270 (faktura č. 970049) a č. 9632506 (faktura č. 970048) vystavených dne 12. 9. 1997, na nichž je jako plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění uveden M.-M. spol. s r. o., B., a to předložením nebo prokázáním existence platné kupní smlouvy uzavřené osobami oprávněnými jednat za plátce uskutečňujícího zdanitelné plnění a plátce pro něhož bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Dále je uvedeno, že nárok na odpočet má plátce tehdy, pokud jím přijaté zdanitelné plnění uskuteční jiný plátce a nárok na odpočet byl uplatněn nejdříve v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Dne 1. 4. 1998 požádal V. T. o prodloužení lhůty, tomu bylo vyhověno na dobu do 20. 4. 1998. Dne 17. 4. 1998 napsal žalobce – stěžovatel V. T. dopis v němž uvedl, že dne 1. 9. 1997 došlo k uzavření kupní smlouvy mezi prodávajícím firmou M.-M. a kupujícím V. T., a to ohledně zboží na prodejně supermarketu v celkové hodnotě 3 845 980 Kč včetně DPH (faktura č. 970049) a zařízení prodejny v hodnotě 914 434 Kč včetně DPH (faktura č. 970048). Kupní smlouva byla uzavřena ústní formou, přičemž za firmu M.-M. ji uzavřel jednatel této firmy F. B., který odstoupil z funkce jednatele přípisem z 2. 10. 1997. Skutečnost, že došlo k uzavření kupní smlouvy vyplývá i z faktické situace, která nastala po 1. 9. 1997, když stěžovatel začal zboží normálně prodávat a ze strany firmy M.-M. nebyly činy v té době, ani později žádné kroky ke zpochybnění převodu vlastnictví ke zboží a zařízení prodejny. Podle názoru stěžovatele tedy jednoznačně vyplývá, že firma zboží a zařízení řádně koupila. Finanční úřad v Břeclavi vydal dne 6. 5. 1998 platební výměr č. 26 na daň z přidané hodnoty za listopad 1997 ve výši vlastní daňové povinnosti 144 312 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru bylo podáno odvolání, ve kterém bylo zdůrazněno, že k uzavření kupní smlouvy došlo 1. 9. 1997 ústní formou, což odpovídá § 409 a násl. obch. zák. Zařízení bylo řádně koupeno a řádně zaplacená kupní cena. Rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 30. 11. 1998, č. j. 4333/98/SŘ/130 bylo odvolání zamítnuto s tím, že správce daně zjistil, že obě faktury byly vystaveny účetní prodávajícího na žádost a podle podkladů a pokynů zaměstnanců společnosti kupujícího. Jednatel za společnost prodávající žádný pokyn k vystavení faktur nedal a popřel rovněž uzavření kupní smlouvy. Vystavením těchto faktur překročila účetní rozsah svého vymezeného oprávnění, a proto tento úkon nezavazuje společnost prodávající. Správce daně není oprávněn posoudit obchodní neshody mezi společnostmi M.-M. a V. T. Správce daně může učinit úsudek o předběžné otázce, neboť ze všech pro správce daně dostupných informací vyplývá, že se jedná o nevyřešený obchodně právní spor mezi uvedenými společnostmi. Proto v souladu s § 19 zák. č. 588/1999 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném od 1. 1. 1996 do 31. 12. 1997 rozhodl tak, že uplatněním odpočtu na základě dvou výše uvedených faktur bylo porušeno ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a byla tedy správně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 ve výši vlastní daňové povinnosti 144 312 Kč. Toto rozhodnutí bylo Krajským soudem v Brně zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení s tím, že pokud žalovaný finanční úřad učinil v rozhodnutí závěr, že nedošlo k uzavření předmětné kupní smlouvy, tedy ke

zdanitelnému plnění, bylo z hlediska přezkoumatelnosti tohoto závěru soudem nezbytné vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi okolnostmi, které se týkají předmětné transakce, tj. nejenom v otázce jak došlo k vystavení faktur, nýbrž také i z hlediska naplnění či nenaplnění zákonem stanovených podmínek pro platné uzavření kupní smlouvy včetně zhodnocení rozporných tvrzení stran v tomto směru. Dne 20. 1. 2003 bylo vydáno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně pod č. j. 4333a/98/Sř/130, v němž bylo odvolání opět zamítnuto, rozhodnutí bylo náležitě odůvodněno. Z protokolu, který byl pořízen dne 25. 3. 1998 podle § 12 zák. č. 337/1992 Sb. (daňový řád) s F. B. vyplývá, že F. B., že žádná smlouva se statutárními zástupci V. T. nebyla tím uzavřena ani písemná ani ústní. Žádný akt nebyl uzavřen na provozovnu B. ani na provozovnu u H. Uvedl, že neví jestli někdo něco uzavřel. Zboží na základě inventur bylo předáno s jeho vědomím k dočasnému užívání firmě V. T. Zboží a zařízení prodejen předal v dobré víře firmě k užívání s tím, že byl přesvědčen, že toto vyplývá z kupní smlouvy o prodeji obchodního podílu uzavřené mezi firmou M.-M. a firmou V. T. B. s tím, že v nejbližší době bude vše účetně zpracováno. Krajský soud žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 20.1.2003 zamítl s tím, že uvedl, že právním základem v dané věci je povinnost žalobce prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. K tomu byl vyzván správcem daně. Prokázání existence předmětného zdanitelného plnění opřel žalobce o daňové doklady a o tvrzení, že kupní smlouva byla uzavřena s jednatelem M.-M. F. B. dne 1. 9. 1997 ústní formou a dále o to, že se zařízením a zbožím fakticky účetně disponoval, aniž by prodávající proti tomu činil nějaké kroky. F. B. však uzavření předmětné kupní smlouvy popřel s tím, že zboží a zařízení prodejen předal žalobci do dočasného užívání v dobré víře, že to vyplývá z kupní smlouvy o prodeji obchodního podílu uzavřené mezi M.-M. a žalobcem – stěžovatelem. Účetní firmy J. M. k fakturaci uvedla, že faktury byly vystaveny na základě pokynů vedoucích pracovníků stěžovatele ekonoma H. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že je důvodný závěr finančních orgánů, že žalobce uzavření předmětné smlouvy (písemné vyhotovení nepředložil a ústní uzavření prodávající popřel), tedy existenci zdanitelného plnění (změnu vlastnického práva) neprokázal. K žalobě připojený přípis ředitele M.-M. z 25. 8. 1998 není vzhledem k ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. právně významný, jde pouze o informaci o začlenění firmy M.-M. do sítě prodejen stěžovatele. Nejde tedy o doklad, který by prokazoval uzavření předmětné kupní smlouvy.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní

soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu dále vyplývá, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, takže v rámci tohoto řízení je jeho povinností navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl daňovým orgánem v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno v průběhu daňového řízení neunes, má to za následek, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit povinné platby ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a takto naznačená konstrukce daňového řádu proto vylučuje, aby soud, který rozhodnutí daňového orgánu toliko přezkoumává, ve správním soudnictví prováděl na návrh žalobce důkazy, které žalobce nenavrl ani neoznačil v rámci daňového řízení nebo předložil až po jeho skončení, v důsledku čehož bylo vydáno pro něj nepříznivé rozhodnutí. V daném případě je zřejmé, že stěžovatel uzavření kupní smlouvy neprokázal, tedy neunesl své důkazní břemeno k otázce prokázání existence zdanitelného plnění.

Lze tedy uzavřít, že se Nejvyšší správní soud ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí Krajského soudu v Brně a že právní i skutkové otázky byly tímto soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. října 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu