



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **KCK Cykloport - Mode, spol. s r. o.** se sídlem U Tescomy 250, Zlín, zastoupené JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 60/2007 - 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 60/2007 - 46, **se zrušuje a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný – Finanční ředitelství v Brně (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 2. 2007, č. j. 1385/07-1300-703609. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 4. 2006, č. j. 102052/06/303916/6490, kterým jí byla na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 vyměřena daň ve výši 154 783 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, a dále jeho nepřezkoumatelnost.

Spornou otázkou se v dané věci jevílo posouzení oprávněnosti odpočtu daně na vstupu, uplatněného podle dokladu č. 21/2001 (přijetí reklamních služeb na základě smlouvy o dílo, uzavřené mezi žalobkyní jako objednavatelem a zhotovitelem – BRASE, spol. s r. o.). Rozhodující je totiž to, zda formálně vykázaný stav je v souladu se stavem skutečným. Žalobkyně neprokázala přijetí předmětných reklamních služeb, spočívajících v promítání jejího reklamního loga v Praze v období od 1. 10. 2001 do 31. 12. 2001. Nebylo totiž prokázáno, kdo promítání prováděl a kde k němu mělo dojít. Není pravdou, že relevantní skutečnosti zůstaly opomenuty a že proto rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné, jelikož byly vypořádány všechny odvolací námitky. Podle ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v relevantním znění musí být plátcem prokázáno, že přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem a že toto plnění použil k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění. Nárok na odpočet daně je dán faktickou existencí zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem, takže bylo nutno prokázat, že k předmětnému plnění skutečně došlo. Není sporu o tom, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné, nicméně v daném případě ani samotná žalobkyně rozhodnutí stěžovatele v tomto směru nezpochybnila, když brojila proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že tato nevyvrací napadený rozsudek krajského soudu. Jestliže totiž bylo prokázáno, že k vystavení předmětné faktury od firmy BRASE, spol. s r. o. došlo, že tento doklad byl součástí účetnictví této firmy a že tato daň byla vyměřena, došlo by k nepřipustnému dvojímu zdanění. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění, neboť toto svoje obecné tvrzení stěžovatel neodůvodnil. Stěžovatel prý ignoroval všechny označené důkazy: daňový doklad (faktura), zaúčtovaný i v účetnictví dodavatele, vykázaní daně z přidané hodnoty a daně z příjmů dodavatelem, úhrada za poskytnuté služby (jednou v hotovosti a dvakrát bezhotovostně) a další důkazy, jako výpověď svědků L. a H., fotodokumentace světelné reklamy, kniha vydaných faktur. Žalobkyně proto dospívá k závěru, že stěžovatel ve skutečnosti pouze potvrdil názor krajského soudu, že nehodnotil všechny důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a nepřihlédl tak ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Proto žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu plynou ke stížnostním námitkám následující skutečnosti.

Žalobkyně uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty za prosinec 2001, a to na základě dokladu č. 21/2001 od dodavatele BRASE, spol. s r. o., vystaveného dne 20. 12. 2001. Jako předmět plnění je na tomto dokladu uveden odkaz na smlouvu o dílo ze dne 25. 8. 2001. Obsahem této smlouvy je - mimo jiné - závazek zhotovitele (BRASE, spol. s r. o.) promítat reklamní logo objednatele (žalobkyně) v rozsahu cca 2600 min. v prosinci téhož roku v Praze. Cena byla sjednána na 123 Kč za jednu promítací minutu.

Podle zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 16. 9. 2005 (č. j. 182615/05/303936/3312) provedené u žalobkyně ve dnech 15. 12. 2004 – 16. 9. 2005 bylo ve vztahu k dani z přidané hodnoty za prosinec 2001 konstatováno, že předmětné listiny nedokazují faktické uskutečnění obchodního případu. Z výpovědi svědka L. (zástupce BRASE, spol. s r. o.) i jednatele žalobkyně pana Kmenty vyplynulo, že promítání bylo mobilní, promítalo se tam, kde právě bylo možno zaparkovat promítací automobil, a to na fasády domů, takže promítání nemělo žádný předem určený rozpis. K tvrzenému rozsahu promítání správce daně uvedl, že aby bylo logo žalobkyně prezentováno 100 minut (v jedné vysílací hodině bylo zastoupeno 6 minutami), musel by celkový čistý čas promítání trvat více než 16 hodin, k čemuž však je třeba připočítat čas přejíždění a parkování. Navíc, promítání bylo možné pouze po setmění, přičemž je sporné, pro koho by vlastně v noci a nad ránem bylo určeno. Tvrzený rozsah této reklamy proto správce daně označil za nevěrohodný. Kromě toho předmětná smlouva o dílo nebyla splněna, jelikož zhotovitel promítání reklamního loga neprovedl a nerealizoval ani svoji odpovědnost, jelikož promítání nikdy neviděl a ani neověřoval délku jeho faktického uskutečnění. Sdělení svědka L., že tyto služby byly nakoupeny u jiných dodavatelů, správce daně neuznal jako důkaz, protože jmenovaný nedokázal dodavatele služeb identifikovat a u dodavatelů zjištěných z faktur v účetnictví BRASE, spol. s r. o. (M Color Brno, spol. s r. o., TRIO Brno, spol. s r. o.) nebyl zřejmý předmět dodávky; navíc oba tito dodavatelé byli nekontaktní. Ani z předmětu jejich činnosti přitom nelze dovodit, že by byli zhotoviteli reklamních služeb.

Proto Finanční úřad ve Zlíně shora citovaným rozhodnutím ze dne 18. 4. 2006 žalobkyni na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 vyměřil daň ve výši 154 783 Kč, když dospěl k závěru, že k provedení fakturovaných služeb nedošlo. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím ze dne 1. 2. 2007.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel uplatňuje dva kasační důvody: nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a jeho nepřezkoumatelnost. Z obsahu kasační stížnosti a z jeho konfrontace se shora provedenou rekapitulací věci je nicméně zřetelné, že mezi účastníky řízení není žádné názorové odchytky ohledně výkladu aplikovaných zákonných ustanovení, především ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., podle něhož *„pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.“* Ze všech prezentovaných vyjádření je totiž patrné názorové souznění v tom, že pro oprávněnost odpočtu daně na vstupu nepostačuje pouze, pokud je uplatněný nárok na odpočet daně podložen písemnými podklady, nýbrž je nutno též prokázat, že k uskutečnění daného plnění fakticky došlo. Ve skutečnosti proto spočívá podstata projednávané věci výhradně

v posouzení toho, zda se žalobkyni podařilo prokázat uskutečnění předmětného plnění, tj. reklamních služeb od dodavatele BRASE, spol. s r. o.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, který je v tomto řízení přezkoumáván, shledal rozhodnutí žalovaného (stěžovatele) nedostačujícím proto, že z něj nebyl schopen dovodit, jakým způsobem bylo naloženo s odvolací námitkou žalobkyně, že firma BRASE, spol. s r. o. přijaté plnění řádně zdanila jak daní z příjmů, tak i daní z přidané hodnoty. V tomto směru bylo rozhodnutí stěžovatele shledáno nepřezkoumatelným.

K tomu z obsahu citovaného rozhodnutí stěžovatele plyne, že je v něm odkázáno na zprávu o daňové kontrole, a to na její část, v níž je uvedeno, že vystavení předmětných faktur dodavatelem BRASE, spol. s r. o. správce daně ověřil a nezpochybnil. Účtování o reklamních službách však bez dalšího neprokazuje jejich faktické poskytnutí ve prospěch odběratele. Tímto způsobem stěžovatel reagoval na odvolací námitku (viz odvolání ze dne 11. 5. 2006), podle níž *„v kontextu s ostatními důkazy, zejména s kladnými svědeckými výpověďmi pánů L. a H., s předloženou fotodokumentací, s čestným prohlášením náhodné svědkyně a účetnictvím firmy BRASE, ze kterého vyplývá, a správce daně to ve zprávě o kontrole na str. 11 a 12 jednoznačně potvrdil, že dodavatel reklamních služeb o jejich poskytnutí řádně účtoval a zdanil je jak daní z příjmů, tak daní z přidané hodnoty, jsou tedy dle našeho názoru správcem daně odmítnuté listinné důkazy ve smyslu ust. § 31 odst. 4 daňového řádu legitimní a nelze je striktně odmítnout a v dalším k nim nepřiblížit.“*

Zdejší soud má za to, že na shora formulovanou odvolací námitku reagoval stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí přiměřeným způsobem a že proto jeho rozhodnutí nemohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Je z něj totiž zjevné (stejně jako ze stanoviska správce daně), že samotná skutečnost, že k zaúčtování předmětného plnění na straně jejich dodavatele došlo, ještě bez dalšího neznamená, že se jedná o výdaj, z něhož vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Odvolací tvrzení, podle něhož správce daně ve zprávě o kontrole na str. 11 a 12 jednoznačně potvrdil, že dodavatel reklamních služeb o jejich poskytnutí řádně účtoval a zdanil je jak daní z příjmů, tak daní z přidané hodnoty, navíc není pravdivé, a to jednak proto, že tato zpráva ani tolik stran, kolik žalobkyně uvedla, nemá, a dále proto, že z jejího obsahu prezentované stanovisko správce daně neplyne. Na str. 9 je totiž naopak konstatováno, že v účetnictví BRASE, spol. s r. o. žádné faktury s předmětem plnění, spočívajícím v nákupu služeb spočívajících v promítání reklamního loga na fasády domů, založeny nebyly a podle dodavatelských faktur v období září až prosinec 2001 přijala tato firma pouze faktury za *„služby dle smluv o dílo“* od dodavatelů M Color Brno, spol. s r. o. a TRIO Brno, spol. s r. o., které sídlily na stejné adrese, byly personálně spřízněny a nebyly předloženy smlouvy o dílo ani jiné doklady, z nichž by bylo možno dovodit předmět fakturace. Uvedené společnosti se ostatně reklamní činností nezabývaly a byly nekontaktní.

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že krajský soud neměl zrušit rozhodnutí stěžovatele (žalovaného) pro nepřezkoumatelnost, nýbrž měl se vypořádat s jeho skutkovým a právním posouzením věci. To konkrétně znamená, že měl přezkoumat, zda v tomto konkrétním případě správce daně vyvrátil tvrzení stěžovatele ohledně fakticity uskutečnění předmětného plnění, tj. poskytnutí reklamních služeb

žalobkyni ze strany BRASE, spol. s r. o. Této otázce se však krajský soud zcela vyhnul, když rozhodnutí žalovaného zrušil z procesního důvodu, který však v daném případě ze shora popsanych důvodů nebyl dán. Nelze ostatně přehlédnout, že ani žalobkyně v žalobě ze dne 12. 4. 2007 neuplatnila námitku, pro kterou krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, nýbrž velmi podrobně vysvětlovala, kterými konkrétními důkazy prokazuje faktické uskutečnění předmětné reklamy. Takto vymezenými žalobními body se však krajský soud vůbec nezabýval.

Lze proto uzavřít, že rozhodnutí stěžovatele nelze z důvodu, pro který tak učinil krajský soud, považovat za nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení krajský soud posoudí důvodnost ostatních námitek, které byly v podané žalobě uplatněny a kterými se dosud nezabýval.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud 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. srpna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu