

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Multitrans CZ s. r. o.,** se sídlem areál Synthesia, Pardubice, zastoupený Mgr. Monikou Ipserovou, advokátkou se sídlem Sladkovského 505, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2009, č. j. 1566/09-1300-603995, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 8. 2009, č. j. 31 Ca 42/2009 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2009, č. j. 1566/09-1300-603995. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 22. 8. 2008, dodatečným platebním výměrům č. j. 171435/08/248912/2956 a č. j. 171436/08/248912/2956, doměřujícím na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 a červen 2005 částky 82 919 Kč a 91 989 Kč. Důvodem doměření daně bylo neprokázání oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty

v rozhodných obdobích, souvisící s fakturami za dodávky reklamních předmětů. K fakturám nebyly předloženy smlouvy ani objednávky, a přesto, že předmětem plnění mělo být 2950 ks CD a 2950 ks DVD, bylo k výzvě správci daně předloženo pouze po deseti kusech těchto nosičů. Dále neodpovídal způsob balení uvedený na fakturách a zpochybněn byl i tvrzený způsob přepravy zboží; ve výpovědích pracovníků poplatníka byly zjištěny závažné rozpory a nevěrohodné bylo i tvrzení o distribuci reklamních předmětů a o způsobu úhrady faktur.

Žalobu namítající prekluzi práva na doměření daně a dále postavenou na tvrzení o nesprávně zjištěném skutečném stavu věci a porušení procesních práv krajský soud zamítl. V prvé řadě nepřiznal důvodnost námitce prekluze s poukazem na daňovou kontrolu, která běh lhůty přerušila. Neshledal ani tvrzené porušení procesních předpisů správcem daně a stejně tak se ztotožnil s jeho hodnocením skutkového stavu. Zdůraznil, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť sice prokázal určitou spolupráci s dodavatelem, ovšem nikoliv existenci zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu. Podmínky po nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) podle krajského soudu v řízení nebyly splněny.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá zejména závažnou procesní vadu v řízení před krajským soudem, který rozhodl bez jednání a tím mu odňal možnost navrhovat důkazy a činit další úkony. Kromě toho krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. dále vytýká vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu a že při jejím zjišťování byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Skutkový stav, který byl podkladem úvahy žalovaného o nesplnění nároku na nadměrný odpočet, byl nesprávný a důsledkem toho bylo porušení § 72 odst. 1, 2 a § 73 zákona o DPH. Stěžovatel v řízení dostatečně splnil svou povinnost tvrzení, kterou podložil účetními doklady. Krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku o porušení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) při daňové kontrole. Z důkazních prostředků lze dovodit dodání a převzetí a částečnou distribuci reklamních předmětů, a to nelze vyvrátit nekonkrétní výpovědí svědka, který si s odstupem času nemusí vše přesně pamatovat. Rovněž žádný právní předpis neukládá nutnost podložení obchodního případu písemnou smlouvou nebo objednávkou, nezbytnost písemného potvrzení převzetí zboží (což bylo v daném případě potvrzeno přímo na daňovém dokladu), ani evidenci zboží, jedná-li se o reklamní předměty v hodnotě do 500 Kč. Platba za zboží se rovněž prokazatelně uskutečnila a také bylo prokázáno, že v důsledku pořízení reklamních předmětů a jejich distribuce došlo ke zvýšení obratu. Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele v rozporu s daňovým řádem i se zákonem o DPH. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se jednotlivými odchylkami v důkazních prostředcích podrobně zabýval, ovšem důsledkem rozporů bylo značné oslabení jejich důkazní síly. Zejména byl rozhodný nesoulad svědeckých výpovědí týkajících se počtu reklamních předmětů ponechaných u dodavatele, nesoulad výpovědí

ohledně dopravy a konečně i rozpor v důkazech týkajících se distribuce. Stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tak, jak to vyžaduje ust. § 72 zákona o DPH. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností jsou uplatněny důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud musel zabývat námitkou podstatné vady řízení před soudem; pokud by krajský soud porušil stěžovatelova účastnická práva odepřením účasti při jednání, musel by soud vážit, zda z tohoto důvodu není na místě rozsudek zrušit. Podle § 49 s. ř. s. se k projednání věci nařizuje jednání, k němuž jsou účastníci řízení předvoláni. Podle § 51 s. ř. s. však soud může o věci samé rozhodnout bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním; o tom musí být ve výzvě poučen. V daném případě ze soudního spisu vyplývá, že soud takovou výzvu, obsahující poučení o následcích nevyjádření se, účastníkům řízení zaslal. Stěžovateli byla zaslána na „doručenku typ VIII“ společně s dalšími písemnostmi; v rubrice obsahující přehled vložených písemností je uvedena i „výzva § 51“. Soudu vrácená část obálky (doručenka) obsahující údaje o doručení zásilky je opatřena otiskem razítka stěžovatele, datem převzetí zásilky dne 20. 5. 2009, nečitelným podpisem a uvedením osoby, která zásilku převzala „S.-fakturantka“. Stěžovatel netvrdí, že by zásilku neobdržel, ani že by neobsahovala veškeré písemnosti, které v ní podle výčtu být měly; ostatně na ostatní písemností v ní obsažené reagoval (složil soudní poplatek). Mezi doručením výzvy a rozhodnutím soudu byl dostatečný časový prostor k tomu, aby stěžovatel mohl vyjádřit svůj nesouhlas s rozhodováním bez jednání a aby byla naplněna zákonná fikce souhlasu s tímto způsobem rozhodnutí; ve smyslu § 51 s. ř. s. stěžovatel konkludentně vyjádřil souhlas s rozhodnutím soudu bez nařízení jednání. Stěžovatel netvrdí, že by k tomuto postupu nebyl krajský soud oprávněn proto, že by v žalobě byly navrženy důkazy, jejichž provedení by vyžadovalo nařízení jednání. Žaloba sice obsahuje důkazní návrhy, nejde však o důkazy navržené k provedení soudem, ale o odkazy na součásti správního spisu, s jehož obsahem se soud seznamuje vždy před rozhodnutím o žalobě, ať ve věci jedná či rozhoduje bez jednání. V daném případě žaloba nevylučovala, aby o ní mohlo být rozhodnuto bez jednání a soud splnil požadavky zákona, aby tak učinit mohl. Bylo věcí stěžovatele, pokud považoval ze svého hlediska za nezbytné účastnit se jednání soudu a případně při jednání činit nějaké návrhy, aby včas sdělil soudu svůj nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání.

V postupu krajského soudu proto nebyla zjištěna tvrzená vada naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že nesprávně posoudil jak procesní vady v postupu správce daně, tak i podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu.

Ve vztahu k porušení procesních podmínek správcem daně je však kasační stížnost značně nekonkrétní. Příkladmo shrnuje, co bylo obsahem žaloby a namítá nesprávné posouzení soudem.

Kasační stížnost je podle § 102 s. ř. s. opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu a lze ji podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Přitom není rozhodné to, zda vůbec a zda správně stěžovatel své důvody podřadí konkrétní zákonné kasační námitce, ale rozhodné je uvedení skutečností, z nichž je patrno, že a v čem soud pochybil. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, sp. zn. 3 Azs 43/2003 *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil (...)“*. Tvrdí-li tedy stěžovatel pouze, že *„krajský soud nepovažoval za nezákonný ani postup správce daně při provádění kontroly dle ust. § 16 z.č. 337/1992 Sb., jak bylo v žalobě konkrétně namítáno*“ jde o námitku, kterou nelze přezkoumat. Podobně formulovaná námitka by byla dostatečnou pouze v případě, kdy by ji krajský soud opomenul, nebo by žalobní námitku označil za nedůvodnou bez jakékoliv argumentace. Tak tomu ovšem není. Krajský soud žalobní námitky směřující proti postupu při daňové kontrole, jakož i žalobní námitky proti porušení stěžovatelových práv při dokazování (v kasační stížnosti nezmíněné) konkrétně vyhodnotil na str. 7 rozsudku. Z kasační stížnosti není jasné, v čem stěžovatel spatřuje nesprávnost závěrů krajského soudu a o jaké konkrétní skutečnosti svůj názor opírá. Není řádnou kasační námitkou pouhé vyslovení nespokojenosti s posouzením žalobní námitky. Kasační námitka poukazující obecně na porušení zákona při zjišťování skutečného stavu správcem daně a z toho vyvozený závěr, že soud nepostupoval správně, pokud z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného nezrušil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] v této části proto ani nemohla být shledána důvodnou.

Dále stěžovatel brojí proti správnosti právního posouzení podmínek k uplatnění nadměrného odpočtu včetně posouzení správnosti hodnocení důkazů žalovaným, přičemž namítá i rozpor závěrů s podklady obsaženými ve správním spise.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a zaúčtován podle zvláštního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že k prokázání nároku na nadměrný odpočet nestačí jeho prokázání po formální stránce (tedy řádnými doklady s předepsanými náležitostmi), ale musí být prokázána existence plnění a jeho účel po stránce faktické. Přitom je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván - § 31 odst. 9 daňového řádu. Např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54 a ze dne 27. 10. 2004, 2 Afs 6/2004 - 67 (oba dostupné na www.nssoud.cz) bylo vysloveno, že *prokazování nároku na odpočet daně je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem.* Obdobně se vyslovil i Ústavní soud, např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 24.

4. 2006, (publikován pod č. 130/1996 Sb.): *[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.*

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno zejména, že dodavatel snet.cz, spol. s r. o., Brno (dále jen „snet.cz“) vyfakturoval stěžovateli reklamní CD a DVD dne 23. 5. 2005 (fa č. 250100023) v ceně 519 333 Kč (z toho DPH 82 918,70) a dne 3. 6. 2005 (fa č. 250100024) v ceně 576 139 Kč (z toho DPH 91 988, 50 Kč), přičemž jako způsob balení bylo uvedeno 14+1 CD a DVD. Dne 14. 5. 2007 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, mj. daně z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2005. Jednatel stěžovatele Bohuslav Bulíček do protokolu ze dne 1. 8. 2007 uvedl, že předmětné faktury se týkaly reklamních CD a DVD vyrobených k prezentaci firmy v počtu 2950 ks CD a 2950 ks DVD. Přislíbil zjištění existence smlouvy, předložení disků a seznam konkrétních zákazníků, jimž byly poskytnuty. Dožádáním správce daně zjistil, že dodavatel snet.cz o fakturách účtoval, přičemž prvá mu byla uhrazena v hotovosti a druhá zčásti bezhotovostním převodem a dosud není plně uhrazena. Dodavatel potvrdil, že s objednatelem jednal neformálně, bez písemné smlouvy k odběru zboží uvedl, že bylo odvezeno jeho vozidlem Citroen Berlingo. Jednatel stěžovatele při dalších jednáních, a to dne 25. 10. 2007 uvedl, že část významnou distribuce zákazníkům zajišťovala přímo společnost snet.cz na veletrzích v Brně, při jednání dne 1. 11. 2007 upřesnil, že CD a DVD přivezla společnost snet.cz a přebíral je pan Z., přičemž předáno bylo asi 20 %, a dne 4. 12. 2007 doplnil, že úhrada byla provedena ve třech případech z pokladny a v jednom případě přes banku, kdy a kým si nepamatuje. Svědek - jednatel společnosti snet.cz - M. M. uvedl do protokolu dne 8. 1. 2008, že se stěžovatelem spolupracuje dlouhodobě, a proto i neformálně, předmětné reklamní předměty už nemá, byly zaslány zčásti do Brna a zčásti do Pardubic dopravcem. Asi 20% z dodávky zůstalo v Brně a bylo použito na veletrzích v Brně v r. 2005, na bližší okolnosti si nevzpomněl. Svědek J. Z. do protokolu dne 21. 4. 2008 uvedl, že CD a DVD přebíral, ale již si nepamatuje, jaká část zůstala v Brně a jaká se vezla do ostatních obchodních středisek. Reklamní předměty rozdával sám, ale opět si nepamatuje bližší okolnosti.

Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 197925/07/248932/7085 byl k reklamním CD a DVD uveden souhrn výpovědí a dále zjištění, že na předložených CD a DVD jsou fotodokumentace a soubory s datem vložení roku 2002 a obsahují starý formát telefonního čísla, starý formát DIČ a ceník za přepravy do jednotlivých destinací z roku 2002, což daňový subjekt vysvětlil tím, že reklamní nosiče pořizoval i v předchozích letech a že u CD byla změněna fotodokumentace. Správce daně zdůraznil, že na CD ani DVD není zmínka o tom, že daňový subjekt v r. 2004 obdržel certifikát kvality ISO 90001 přesto, že nepochybně jde o důležitou skutečnost pro jeho propagaci. Z těchto důvodů daňovým subjektem předložené nosiče neuznal za důkazní prostředek prokazující existenci dodávek v r. 2005. Dále správce daně poukázal na to, že součástí dodávky byla i „matrice a remastering“, přesto, že byly součástí již předchozích dodávek a ke změně zjevně nedošlo. Rozpor byl zjištěn i v počtu obalů (500 ks) ve vztahu k počtu nosičů, způsobu přepravy

(kniha jízd vozidla Citroen Berlingo neodpovídala tvrzení o předání zboží), distribuci (z označených veletrhů v Brně se konal pouze jeden z nich a kniha jízd nenasvědčuje cestě do Brna v rozhodném termínu), způsobu platby (hotovostnímu placení opět neodpovídaly jízdy do sídla dodavatele, kde měly být peníze předány).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že byly předloženy faktury, účetní doklady o zaplacení a z důkazních prostředků bylo možno dovodit dodání i převzetí reklamních předmětů, jejich částečnou distribuci dodavatelem; to vše nemohlo být zpochybněno nepřesnostmi ve svědeckých výpovědích. Jak již bylo výše uvedeno, předložení formálně správných účetních dokladů není dostatečným podkladem pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Vždy zde musí být jednoznačný, dokladům odpovídající, skutkový stav, a to nejen ve vztahu k předání a převzetí zboží, ale i k jeho dalšímu užití. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že neporušil žádnou povinnost, pokud objednal dodávku prostřednictvím elektronické pošty a neevidoval převzetí a použití reklamních předmětů. Žalovaný mu také porušení žádné takové povinnosti nevytýkal. Existující evidence by pouze odstranila pochybnosti o rozsahu dodávky a jejím dalším použití. Není-li jí, je na stěžovateli, jako na daňovém subjektu povinném prokázat své tvrzení, aby skutečný stav prokázal jinak. Bez písemných záznamů přichází v úvahu zejména svědecké výpovědi, u nichž je vždy riziko snižující se přesnosti a určitosti s odstupem času. Jiné důkazní prostředky stěžovatel nenavrhl a předložil-li vzorky nosičů, jejich obsah pochybnosti správce daně pouze prohloubil. Krajský soud správně a v souladu s ustálenou judikaturou, na níž konkrétně odkázal, uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Důkazní prostředky shromážděné v průběhu daňové kontroly zpochybňují existenci dodávek v rozsahu, v jakém byly fakturovány, zpochybněn byl tvrzený způsob přepravy i distribuce. Tvrdí-li stěžovatel, že prokázal, že v důsledku distribuce těchto reklamních nosičů došlo ke zvýšení obratu, ze spisu nic takového neplyne. Uvedl-li krajský soud v odůvodnění rozsudku, že není pochyb o určitých obchodních vztazích mezi dodavatelem a stěžovatelem, ovšem, že to nestačí k prokázání nároku na nadměrný odpočet, lze mu přisvědčit. Nadměrný odpočet je nárokován v určitých přesných částkách a těmto částkám také musí odpovídat doklady a faktický stav. Způsob, jakým byly důkazní prostředky žalovaným hodnoceny, je v souladu se základní zásadou daňového řízení stanovenou v § 2 odst. 3 daňového řádu. Výsledkem tohoto hodnocení je závěr, že v daném případě stěžovatel plně neprokázal splnění podmínek k uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud krajský soud dospěl svým hodnocením ke stejnému závěru, vycházel i on ze všech skutečností zřejmých ze spisu. Stěžovatel sice tvrdí, že rozhodnutí nemá oporu ve spise, ale není tomu tak. Jak žalovaný tak i krajský soud vycházely výhradně z důkazních prostředků obsažených ve spise a jejich závěr odpovídá logickému hodnotícímu procesu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatel neunesl svou důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, hodnocení důkazů žalovaným odpovídá zákonu a daň z přidané hodnoty za rozhodná zdaňovací období byla doměřena důvodně. Krajský soud neporušil zákon ani při úvaze o správnosti hodnocení skutkového stavu žalovaným ani při úvaze o opoře rozhodnutí žalovaného ve spisu. Neshledal proto naplněnou ani kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., neboť ve věci úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 18. března 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu