



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v první věci žalobce: **R. Š.**, bytem zast. JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem, se sídlem Slovanská 136, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 53/2012 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finanční ředitelství v Plzni ze dne 9. 10. 2012, č. j. 7394/12-1300-401171 (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Přešticích ze dne 13. 6. 2012, č. j. 43034/12/142970402394 (dále jen „správce daně“), kterým byl žalobci na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 334.062 Kč. Proti rozhodnutí finančního ředitelství se žalobce bránil žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 53/2012 - 49 žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že mezi účastníky řízení je spornou otázkou, zda v projednávané věci došlo k přijetí zdanitelných plnění a zda žalobce prokázal ve smyslu ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty, který se vztahuje k žalobcem deklarovanému přijatému plnění za nákup CU katod (dále jen „měděné katody“) původem ze Srbska od dodavatele, společnosti Bionel s.r.o. (dále také jen „dodavatel“).

Krajský soud žalobu v žádném z uplatněných žalobních bodů neshledal důvodnou. Dospěl k závěru, že Finanční ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) se skutkovými zjištěními i jejich právním posouzením v napadeném rozhodnutí podrobně a náležitě zabývalo. Poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která soustavně dovozuje,

že je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty a prokazuje jej formálně bezvadnými daňovými doklady, prokázat i existenci tohoto zdanitelného plnění, jsou-li o jeho faktickém stavu pochybnosti. Zdůraznil, že správní orgány měly řadu pochybností o tom, zda skutečně v daném případě došlo k přijetí zdanitelných plnění, jelikož na jedné straně stála výpověď žalobce a doklady mající formální náležitosti odůvodňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (tj. faktury), na straně druhé zde stála řada nepřímých zjištění správce daně, která zpochybňovala tvrzení žalobce, že skutečně přebíral dodávky od Zorana Stefanoviče, jednatele dodavatele. Tyto pochyby byly odůvodněny tím, že podpisy na předávacích protokolech neodpovídaly zaručeně pravému podpisu této osoby; uvedený jednatel dodavatele neprocházel evidencí cizinců vedenou Ministerstvem vnitra; k zaúčtování nebyly předány žádné doklady o přepravě zboží ani o úhradách souvisejících závazků a pohledávek. Dožádáním u slovenského finančního úřadu, tedy správce daně deklarovaného odběratele žalobce (společnosti MH-METAL, s.r.o.), bylo dále zjištěno, že tento odběratel nepřiznal a neodvedl daň z přidané hodnoty. Kromě toho celní správa potvrdila, že nedisponuje záznamem o dovozu zboží realizovaném společností Bionel s.r.o. v předmětném období a o propuštění zboží v České republice do režimu tvrzeného žalobcem. Z dokladů poskytnutých Komerční bankou, a.s. správní orgány zjistily, že platby za měděné katody dodavateli a od odběratele neprobíhaly tak, jak o tom před správcem daně vypovídal žalobce. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí také podrobně rozvedlo nesrovnalosti v údajích uvedených v mezinárodním nákladním listu (CMR) a ve fakturách a potvrzeních vystavených spediční firmou. Krajský soud tedy uzavřel, že Finanční ředitelství hodnotilo uvedené důkazy jednotlivě a všechny v jejich vzájemných souvislostech v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád⁴) a nedopustilo se žalobcem vytčených vad řízení, jelikož svůj postup a zjištění náležitě a dostatečně popsalo v napadeném rozhodnutí. Krajský soud uzavřel, že souhrn zjištění správních orgánů představuje uzavřený okruh důkazů (nepřímých zjištění), který vyvrací tvrzení žalobce o tom, že skutečně pořídil měděné katody způsobem, jak deklaroval v přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc srpen 2011 a že žalobce neprokázal svá tvrzení o oprávněnosti uplatněného odpočtu ve vztahu k deklarovanému plnění od dodavatele - společnosti Bionel s.r.o. Proto nepovažoval za opodstatněný žalobní bod, v němž se žalobce dovolával nedostatků při zjišťování skutkového stavu věci a při jeho posouzení po právní stránce.

Krajský soud se nezabýval námitkou žalobce, že správce daně nepřevodl písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu do jeho veřejné části. Jelikož žalobce uvedenou výtku blíže nespécifikoval a nekonkretizoval, dovodil krajský soud nedůvodnost tohoto žalobního bodu pro jeho neurčitost s poukazem na skutečnost, že mu nepřisluší překročit meze dispoziční zásady, kterou je soudní řízení správní ovládáno. Z uvedených důvodů proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Rozsudek krajského soudu ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 53/2012 - 49 (dále jen „napadený rozsudek“) napadá žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Nesouhlasí s hodnocením důkazů provedeným správními orgány, na základě něhož dospěly k závěru, že místem dovozu zboží nebyla Česká republika, jelikož celní úřady nevedou záznamy o dovozu a následném vývozu zboží. Tato skutečnost je však považována správními orgány jako nepřímý důkaz. Podle stěžovatele pokud stát neví, kde se mu pohybuje dovezené zboží, nelze tuto neznalost přičítat k tíži daňového subjektu. Obdobně nelze klást stěžovateli k tíži, že dodavatel nemá v evidenci faktury za dopravu od spediční firmy CONTINENTAL TRANS TRADE, která zjevně musela dodavatele znát, jelikož jej uvedla do svého mezinárodního nákladního listu CMR. Neopodstatněně je stěžovateli také přičítáno, že jeho obchodní partneři neplní své zákonné povinnosti, což však stěžovatel není schopen ovlivnit.

pokračování

Stěžovatel dále namítá, že v daném případě měl být aplikován článek 32 Směrnice č. 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“), podle něhož měla být za místo dodání určena Česká republika, zvláště když dodavatel deklaroval dodání zboží na toto území včetně povinnosti odvodu daně z přidané hodnoty na výstupu řádným daňovým dokladem. Touto skutečností se však finanční orgány obou stupňů, ani krajský soud nezabývali.

Stěžovatel v kasační stížnosti finančním orgánům obou stupňů dále vytýká, že interpretují právní předpisy způsobem, podle něhož má daňový poplatník zajistit důkazní prostředky, ke kterým však nemá přístup, a to zvláště za situace, kdy ani správce daně se svým profesionálním aparátem tyto informace nedohledal. Dále zdůrazňuje, že skutková podstata, z níž správní orgány obou stupňů vycházely, nemá oporu ve spise. Je nesporné, že stěžovatel jako daňový subjekt není účastníkem podvodu, že se v daném případě nejednalo o výjimečný obchod, že jednal v dobré víře a že si trvale plní svoje daňové povinnosti. Do svého účetnictví zahrnul i výnos z prodeje zboží. Nad rámec povinností má dokonce k dispozici i fotodokumentaci, která dokazuje existenci zboží. Proto mu nemůže být přičítáno k tíži, že nemá dokumentaci svých obchodních partnerů. Nesouhlasí s tím, že pokud je společnost Bionel s.r.o. nekontaktní, je daň z přidané hodnoty vymáhána u něj. Krajský soud se uvedenými argumenty stěžovatele nezabýval a nepostavil na jisto, kdo byl dovozcem zboží do České republiky.

Stěžovatel dále namítá, že je zde vnitřní rozpor mezi závěrem finančního ředitelství jako odvolacího správního orgánu, podle něhož stěžovatel zboží převzal a podal řádné daňové přiznání, a jiným jeho závěrem, že dodavatel (společnost Bionel s.r.o.) nemá ve svém účetnictví doklady o přepravě tohoto zboží. To však podle stěžovatele není důkazem o skutečnosti, že nedošlo k dovozu zboží do České republiky.

Stěžovatel se dále dovolává aplikace zásady neutrality a dovozuje, že daňový příjem do státního rozpočtu měl plynout právě od dodavatele, kterému vznikla nejprve daňová povinnost k dani z přidané hodnoty a zároveň nárok na její odpočet, při následném prodeji mu vznikla nová daňová povinnost, která se také skutečně realizovala.

Podle stěžovatele je chybný také závěr krajského soudu o tom, že ke zdanitelnému plnění došlo na základě poskytnutí služby. Dodávka měděných katod byla poskytnuta na základě kupní smlouvy a předmět této smlouvy nikdo nezpochybnil. Stejně tak rozporuje i závěr krajského soudu, v němž s poukazem na relevantní judikaturu usoudil, že správce daně nepřekročil limitované hranice dokazování.

V další části kasační stížnosti vytýká stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozsudek krajského soudu má stěžovatel za vnitřně rozporný, neboť se na jedné straně opírá o „celou sérii pochybností“ vytčených správními orgány, na straně druhé nepřímou potvrzuje, že žádný přímý důkaz v posuzovaném případě není k dispozici. Pokud krajský soud dovozuje, že přijaté právní závěry se v uvedené věci opírají o uzavřený okruh nepřímých důkazů (nepřímých zjištění), aniž by současně vysvětlil, co uvedeným rozumí, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Závěry krajského soudu o uzavřeném kruhu nepřímých důkazů je současně v rozporu s jeho dalšími závěry, že stěžovatel nenese odpovědnost za jednání svých obchodních partnerů (Bionel s.r.o. a MH-METAL, s.r.o.), když celý problém je založen právě na protiprávním jednání dodavatele - společnosti Bionel s.r.o.

Stěžovatel se v kasační stížnosti konečně neztotožňuje ani s argumentací krajského soudu ohledně ponechání písemností ve vyhledávací části spisu, protože pokud správní orgán může rozhodovat na základě důkazů, které neposkytl účastníkovi řízení, pak ten není schopen posoudit,

zda takové důkazy svědčí v jeho prospěch či nikoliv a nemůže uplatnit potřebnou argumentaci, a tedy také upřesnit žalobní námitky k této otázce.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí správních orgánů obou stupňů.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Za předmět sporu označuje posouzení skutečnosti, zda stěžovatel uskutečnil zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech. Správce daně podle názoru žalovaného řádně zkoumal každý důkaz jednotlivě i v jejich souhrnu za účelem posouzení, zda se deklarované plnění uskutečnilo, přičemž tento postup aproboval rovněž krajský soud. Zdůrazňuje, že to je právě stěžovatel, kterého stíhá důkazní břemeno, tedy právě stěžovatel má přesvědčit správce daně o tom, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto tak, jak je v dokladech uvedeno. Poukazuje na ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, z něhož plyne, že je to plátce, kdo prokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem a že daňový subjekt musí prokázat, že skutečně přijal zdanitelné plnění, že plnění bylo přijato od plátce daně z přidané hodnoty a že toto plnění bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti. V dané věci se podle žalovaného nepodařilo stěžovateli prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění plnění, jehož se uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty týkal a tento závěr potvrdil i krajský soud jako věcně správný. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek, vázán rozsahem (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a důvody (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje. Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a nejsou ani naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle § 104 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu *vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda napadený rozsudek trpí tvrzenou vadou nepřezkoumatelnosti či zda je tu jiná vada řízení před krajským soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy zkoumal naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž námitku směřující k uvedenému kasačnímu důvodu shledal opodstatněnou, bylo by to zjevně překážkou dalšího věcného přezkumu napadeného rozsudku z dalších stěžovatelem uplatněných kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Nepřezkoumatelnost rozsudku může spočívat buď v jeho nesrozumitelnosti, nebo v nedostatku důvodů rozhodnutí.

pokračování

K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) dovodil, že *[z]a nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět důležitý nedostatek odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Napadený rozsudek popsané vady, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, nevykazuje.

Nejvyšší správní soud nepovažuje napadený rozsudek za nesrozumitelný, neboť obsahuje zcela určitý výrok, splňuje formální náležitosti dle § 54 odst. 2 s. ř. s. a z napadeného rozsudku lze rozpoznat jeho jednotlivé části (záhlaví, výrokovou část, odůvodnění, poučení) a konečně s výrokovou částí napadeného rozsudku koresponduje jeho odůvodnění, obě tyto části jsou ve věcném a obsahovém souladu, včetně odkazu na použité právní normy, na nichž krajský soud právní hodnocení v souzené věci založil. Ostatně ze stížních námitek je zřejmé, že stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť polemizuje s konkrétními závěry krajského soudu v něm obsaženými.

Namítá-li stěžovatel v této souvislosti, že mu není zřejmé, co krajský soud mínil nepřímými zjištěními, respektive uzavřeným kruhem nepřímých důkazů, na nichž byly založeny závěry správních orgánů obou stupňů, není tato skutečnost důvodem k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Z napadeného rozsudku vyplývá, jaké skutečnosti zjištěné správními orgány obou stupňů vzal krajský soud za své, pokud své závěry opíral o „uzavřený okruh nepřímých zjištění“. Je z něj také zřejmé, že krajský soud založil závěr o nedůvodnosti žaloby především na tom, že stěžovatelova verze o porizení zboží od deklarovaného dodavatele a následné dodání v členském státě dovozu zboží (v České republice) nekontaktní společnosti MH-METAL, s.r.o. neobstála ve světle pochybností a zjištění správních orgánů. Uvedený závěr, jakkoliv je v rozporu s názorem, který k věci zaujímá stěžovatel, není nesrozumitelným. Proto ani námitka stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost právě s poukazem na nepřímá zjištění, která však ve vzájemných souvislostech utvářejí na sebe navazující uzavřený kruh, není opodstatněná.

Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu není nepřezkoumatelný ani pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se v jeho odůvodnění řádně vypořádal se všemi žalobními body, přičemž jasně a stručně vyložil, proč napadené rozhodnutí považoval za zákonné. Nedostatkem důvodů je třeba rozumět důvody skutkové (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu), tedy vady skutkových zjištění, které zakládají rozhodovací důvody. Ze skutečnosti, že krajský soud posoudil napadené rozhodnutí jako věcně správné, tedy že nepřisvědčil žalobní argumentaci stěžovatele, nelze bez dalšího dovodit, že je zde nedostatek důvodů, které způsobují nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Krajský soud v napadeném rozsudku zřetelně vyložil, jak posoudil stěžejní spornou otázku v dané věci, tedy zda stěžovatel prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (Bionel s.r.o.), když dospěl k závěru, že stěžovatel ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak sám deklaroval v daňových dokladech, a proto není oprávněn uplatnit v souvislosti s tímto plněním nárok

na odpočet daně z přidané hodnoty. Za nesprávný nelze považovat ani poukaz krajského soudu na závěry finančního ředitelství, které soud považoval za řádně a přesvědčivě odůvodněné. Takový postup je přípustný, jak dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 a krajský soud ostatně tento postup doplnil i vlastní argumentací, v níž zřetelně vyložil důvody (zejména na straně 16 napadeného rozsudku), pro které tak (pro stručnost) učinil.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřoval stěžovatel i v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací dovolávající se článku 32 Směrnice. K uvedené stížní námitce Nejvyšší správní soud uzavírá, že není opodstatněnou, neboť dospěl-li krajský soud k závěru, že stěžovatel úspěšně neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (k tomu viz dále), bylo posouzení stížní námitky týkající se aplikace článku 32 Směrnice bezpředmětné. Pokud totiž skutkové závěry o tom, že ke stěžovatelem deklarovanému zdanitelnému plnění fakticky nedošlo, nebyly v řízení před správními orgány ani před soudem vyvráceny, nemohla ani stěžovatelem naznačená argumentace poukazem na článek 32 Směrnice a přijaté závěry zvrátit či zpochybnit.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se žalobní námitkou týkající se procesních vad v řízení před správcem daně, které stěžovatel v žalobě vytýkal s poukazem na nesprávné nakládání s listinami z vyhledávací části spisu správce daně. Jelikož stěžovatel blíže neoznačil, o jaké listiny se mělo jednat a zda toto tvrzené pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, které bylo předmětem soudního přezkumu, nelze považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný z důvodu, že se touto námitkou věcně nezabýval. Uvedená námitka byla nekonkrétní a stěžovatel ji neupřesnil ani v průběhu soudního řízení. Způsob, jakým tento žalobní bod krajský soud vypořádal, proto považuje Nejvyšší správní soud za věcně správný. Uplatněná obecná žalobní námitka byla vztažena především k vadám řízení správce daně, nikoliv finančního ředitelství, jehož rozhodnutí krajský soud primárně přezkoumával a pokud stěžovatel v žalobě v rozporu se svojí povinností vyplývající z § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v žalobě tento žalobní bod neformuloval dostatečně konkrétně uvedením určitých skutečností, a s tím spojených právních důvodů, na nichž je tento žalobní bod založen (ať již ve vztahu k napadenému rozsudku či vadám předchozího správního řízení), nelze nyní úspěšně krajskému soudu vytýkat, že obecné námitky blíže věcně neposuzoval.

Ostatně s ohledem na skutečnost, že finanční ředitelství se v napadeném rozhodnutí otázkou nakládání s listinami z vyhledávací části spisu výslovně zabývalo, pokud stěžovatel i tak považoval postup správce daně při nakládání z blíže neoznačenými listinami z vyhledávací části spisu za vadný, bylo primárně jeho povinností konkrétně žalobní bod, jehož obsahem tyto výtky byly, formulovat. Je to totiž právě stěžovatel, který v souladu s dispoziční zásadou vymezuje předmět řízení i rozsah a obsah žalobních bodů (srovnej § 71 odst. 1 písm. d) a § 71 odst. 2 s. ř. s.). V uvedené otázce však stěžovatel bezezbytku povinnosti formulovat řádně a určité uvedený žalobní bod nesplnil, nese proto také negativní následky takového postupu v podobě nemožnosti věcného přezkoumání jeho neurčitých tvrzení v řízení před soudem.

Nejvyšší správní soud má konečně za to, že nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný (pro nedostatek důvodů) pro to, že se krajský soud nezabýval stěžovatelem tvrzeným rozporem v rozhodnutí finančního ředitelství spočívajícím v protichůdných závěrech, které byly jeho obsahem, tedy že se nezabýval tím, že finanční ředitelství na jedné straně v napadeném rozhodnutí uvádělo, že stěžovatel převzal zboží (měděné katody) a podal daňové přiznání, avšak na druhé straně dovodilo, že vzhledem ke skutečnosti, že dodavatel nemá ve svém účetnictví doklady o přepravě tohoto zboží, nebyl prokázán jeho dovoz do České republiky.

pokračování

Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud (shodně s finančním ředitelstvím) vyšel z toho, že stěžovatel neprokázal zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet daně vyplývající z § 72 odst. 1 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty, zejména že nevyvrátil pochyby o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo uváděno v dokladech. Jinými slovy neprokázal (ač důkazní břemeno v této otázce nesl) soulad mezi stavem faktickým a stavem formálně právním v řízení před správcem daně. Z rozhodnutí finančního ředitelství jednoznačně vyplývá, že odvolací správní orgán vyšel z toho, že nebylo nikterak prokázáno dodání zboží (měděných katod) stěžovateli Zoranem Stefanovičem, jednatelem dodavatele (společnosti Bionel s. r. o.), jak stěžovatel v řízení před správcem daně tvrdil a že místem tohoto plnění bylo tuzemsko. Jelikož správce daně z uvedeného dovodil nesoulad mezi stavem faktickým a formálně právním, neshledává Nejvyšší správní soud ani v této otázce vnitřní rozpor v závěrech finančního ředitelství, které aproboval i krajský soud. V tomto bodě jsou tedy závěry krajského soudu přezkoumatelné a vytčená tvrzení finančního ředitelství namítaný vnitřní rozpor nevykazují.

Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů a Nejvyšší správní soud také nedovodil žádnou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít na zákonnost jeho rozhodnutí vliv (kterou ostatně ani stěžovatel výslovně nevytýkal).

Současně zde nejsou ani skutečnosti nasvědčující naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť pokud uvedený kasační důvod (vztahující se k vadám správního řízení před správcem daně, popřípadě finančním ředitelstvím) stěžovatel dovozoval ze skutečnosti, že skutková podstata, z níž správce daně vycházel, nemá oporu ve spise, neboť „je nesporné, že a) stěžovatel není účastníkem podvodu, b) nejednalo se o výjimečný obchod, c) jednal v dobré víře, d) trvale si plní svou daňovou povinnost a není v prodlení s úhradou daní“, pak tyto skutečnosti nebyly v řízení před správními orgány zpochybnovány a správní orgány z opačných premis ani při svém rozhodování nevycházely. Proto stěžovatelem uvedené skutečnosti lze mít opravdu za nesporné, netvořily však rozhodovací důvody rozhodnutí správce daně či finančního ředitelství. Proto nelze učinit závěr o tom, že správní orgány vyšly ze skutečností, které nemají oporu ve spise. Naopak právě ty skutečnosti, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo a na něž poukázal v napadeném rozsudku i krajský soud (srovnej zejména stranu 15 napadeného rozsudku) byly podkladem rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, aniž se stěžovatelem tvrzenými „nespornými skutečnostmi“ byly v kolizi.

Stěžovatelův nesouhlas se závěry, které ze zjištěných skutečností at' již správní orgány nebo následně i krajský soud při svém rozhodování přijali, tak nemohou založit důvodnost kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívajícího v tvrzených vadách správního řízení, zejména proto, že skutková podstata, z níž správní orgány vyšly, nemá oporu ve spisech. Ani tento kasační důvod tedy není podle Nejvyššího správního soudu naplněn. Právní závěry, které ze správně a úplně zjištěného skutkového stavu přijaly správní orgány a následně je jako věcně správné a příléhavé posoudil i krajský soud, jsou předmětem přezkumu z dalšího stěžovatelem uplatněného kasačního důvodu spočívajícího v tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku spočívajícího v nesprávném právním posouzení věci.

Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní předpis, nebo že správně použitý právní předpis byl nesprávně vyložen. Nejvyšší správní soud však ani výtku stěžovatele týkající se tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku nesdílí. Krajský soud na posuzovaný případ aplikoval správná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (viz níže) a tato také správně vyložil.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud stručně rekapituluje skutkové okolnosti případu, které jsou pro jeho právní posouzení relevantní, jež se podávají ze správního spisu.

Finanční ředitelství napadeným rozhodnutím zamítlo odvolání stěžovatele a potvrdilo platební výměr správce daně ze dne 13. 6. 2012, č. j. 43034/12/142970402394, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet 334.062 Kč, namísto požadovaného nadměrného odpočtu ve výši 1.074.783 Kč proto, že stěžovatel v řízení před správcem daně neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u plnění dle faktury č. 20111008 ze dne 5. 8. 2011 s datem uskutečnění zdanitelného plnění téhož dne, na dodání měděných katod od dodavatele, společnosti Bionel s.r.o. Finanční ředitelství dospělo k závěru (především na stranách 8-10 napadeného rozhodnutí), že stěžovatel neprokázal skutečné pořízení deklarovaného plnění těchto měděných katod (CU katody 99,99% CU RTB-BOR) od deklarovaného dodavatele (společnosti Bionel, s.r.o.), za nějž měl jednat jednatel Zoran Stefanovič, a to tak, jak stěžovatel dokládal, neboť nebylo prokázáno, že by u této tvrzené dodávky zboží bylo místem plnění tuzemsko, nýbrž v daném případě došlo k přepravě zboží ze Srbska (třetí země) na Slovensko společností MH-METAL s.r.o., aniž bylo zboží v České republice propuštěno do režimu, ze kterého by vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. Proto finanční ředitelství dovodilo, že nebyly splněny zákonné předpoklady pro přiznání odpočtu daně stěžovateli z titulu dokladovaných nákupů měděných katod stěžovatelem ve smyslu ust § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nebyla splněna podmínka, že šlo o zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty dle jeho § 2 odst. 1 písm. a), § 2 odst. 3 ve spojení s § 7 odst. 2, jelikož se v případě sporných dodávek měděných katod nejednalo o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Proto se stěžovatel také nemohl úspěšně a důvodně domáhat přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z titulu nákupu uvedeného zboží od deklarovaného dodavatele - společnosti Bionel s.r.o., když tento nákup zboží podle zjištění správních orgánů ve skutečnosti (tedy fakticky) nebyl zdanitelným plněním.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 2 odst. 3 zákona o DPH, plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH, místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

Stěžovatel ve stížní námitce vytýkající nezákonnost napadeného rozsudku uvádí, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil, pokud dovodil, že měděné katody nebyly

pokračování

dovezeny do České republiky, respektive že zboží nesvědčilo místo dodání v tuzemsku. Nejvyšší správní soud však názor stěžovatele nesdílí, naopak má za to, že právní posouzení zjištěného skutkového stavu, jak je provedl krajský soud, je správné a v souladu s těmi právními normami (citovanými výše), které na věc bylo třeba aplikovat a které také krajský soud správně vyložil.

V projednávané věci v návaznosti na citovaná, pro věc relevantní, ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jsou rozhodná zjištění správních orgánů, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že k plnění, tedy k dodávce měděných katod od deklarovaného dodavatele došlo v tuzemsku [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Pokud se tedy stěžovatel hodlal v řízení před krajským soudem domáhat přezkoumání a zrušení napadeného rozhodnutí, bylo výlučně na něm, aby právní závěr finančního ředitelství, vyplývající ze zjištěných okolností případu, vyvrátil a prokázal, že je nesprávný, nebo aby poukázal na jiné konkrétní vady v řízení před správními orgány, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství o věci samé.

Jelikož je krajský soud v souladu s dispoziční zásadou vázán návrhy účastníků řízení (především stěžovatele v řízení před soudem, obsaženými v žalobě), není oprávněn, ale ani povinen vyhledávat důvody, či důkazy svědčící jeho žalobní verzi, popřípadě tvrzením protistrany v řízení před soudem uplatněným. V nyní posuzované věci stěžovatel v žalobě neoznačil konkrétní důkazy, kterými měla být podpořena jeho žalobní tvrzení zejména o zásadní sporné otázce o faktickém přijetí zdanitelného plnění a místu jeho dodání (v tuzemsku) a kterými by naopak vyvrátil jako nesprávný skutkový a právní závěr finančního ředitelství, že v projednávané věci nebylo místem plnění tuzemsko. Absence konkrétních důkazních návrhů proto nemůže být zhojena ani poukazem stěžovatele na ustanovení článku 32 Směrnice, které se dovolával již v řízení před krajským soudem a jehož aplikaci na posuzovaný případ požadoval i v kasační stížnosti. Jak již bylo dříve uvedeno, pro aplikaci uvedeného ustanovení Směrnice není v dané věci místo, jednak z důvodu již výše vysloveného v tomto rozsudku a dále pro to, že na věc bylo třeba z hlediska jejího právního posouzení použít citovaná zákonná ustanovení § 2 zákona o dani z přidané hodnoty a § 7 téhož zákona ve spojení s jeho § 72 odst. 1. Směrnice v této věci není takovým platným a účinným pramenem práva, který by bylo lze použít.

Nelze ani přehlédnout, že napadené rozhodnutí obsahuje argumentaci vztahující se k závěru, že skutečným místem dodání zboží nebylo tuzemsko dle § 7 odst. 2 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty. Proto bylo věcí stěžovatele tuto argumentaci a právní závěry, které finanční ředitelství přijalo, konkrétními tvrzeními vyvrátit a označit důkazy, které správní orgány obou stupňů nesprávně posoudily, včetně důvodů, které jej k takovému závěru vedou. V tomto ohledu také bylo v možnostech stěžovatele, nesouhlasil-li s právními závěry finančního ředitelství, přistoupit k doplnění skutkových okolností a v rámci tzv. plné jurisdikce se domáhat v řízení před krajským soudem dle § 77 odst. 2. s. ř. s. doplnění skutkového stavu zjištěného správními orgány. Pokud však stěžovatel toliko vytýkal nesprávné hodnocení důkazů ze strany správních orgánů, není to samo o sobě důvodem, pro nějž by měl krajský soud v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí dospět k jinému právnímu závěru o skutkovém stavu věci, než finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí.

Ostatně jak již také bylo dříve uvedeno Nejvyšší správním soudem (a v řízení o žalobě shodě uvedeně dovodil i krajský soud) finanční ředitelství řádně a zákonným způsobem (srovnej § 8 odst. 1 daňového řádu) hodnotilo stěžovatelem předložené důkazy (např. k věci se vztahující mezinárodní nákladní list CMR č. 0351279 a s přepravou zboží další související listiny, viz zejména strany 8-9 napadeného rozhodnutí) jednotlivě, ale i v jejich vzájemných souvislostech, včetně jejich právního posouzení, včetně uvedení důvodů, pro které neshledalo některé z předložených důkazů za relevantní a zejména s uvedením skutečností, z nichž dovozuje

pro věc zásadní právní závěr, že místem přijetí měděných katod v tomto případě není Česká republika.

Za tím účelem také správce daně již v počátku správního řízení vyzval stěžovatele dne 24. 10. 2011 k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních (vztahujících se k relevantním dokladům, zejména k přijaté faktuře od dodavatele č. 20111008 a vydané faktuře pro odběratele MH-METAL, s.r.o. č. 2011149), o čemž dne 15. 4. 2012 sepsal úřední záznam a s jehož výsledky také stěžovatele dne 16. 5. 2012 seznámil. Proto pokud hodlal stěžovatel závěry správních orgánů obou stupňů na základě takto zjištěných skutečností úspěšně vyvrátit, bylo jeho povinností uvést relevantní skutková tvrzení podpořená konkrétními důkazními návrhy, které by svědčily opačnému skutkovému a právnímu závěru, než který přijaly správní orgány, a které potvrdil jako věcně správné krajský soud, tedy závěru, že místem plnění dodávky měděných katod, jichž se předmět sporu týkal, bylo tuzemsko.

Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že správní orgány obou stupňů, jakož i krajský soud v napadeném rozsudku, správně vycházeli při posuzování otázky prokázání oprávněnosti stěžovatelem uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty z judikaturního závěru Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, v němž tento soud dovodil, že *[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*

Tedy stěžovatel, který se domáhal přiznání a vyplacení odpočtu daně z přidané hodnoty, který nebyl odveden do státního rozpočtu, musel počítat s tím, že bude v souladu s citovanými judikaturními závěry Nejvyššího správního soudu povinen správci daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit jeho pochybnosti, které v otázce uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty přijal. K tomu však stěžovatel nepřistoupil, a to ani v řízení před správními orgány, ani v řízení před krajským soudem a přesto, že se závěry napadeného rozhodnutí a posléze i napadeného rozsudku krajského soudu vyslovil nesouhlas, dále jej argumentačně a především důkazně nepodpořil.

Proto Nejvyšší správní soud neshledává opodstatněným ani kasační důvod spočívající v tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku, naopak závěry krajského soudu vztahující se ke sporné otázce skutečného místa zdanitelného plnění a dodržení zákonných podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (posouzení zdanitelného plnění) považuje za zákonné a věcně správné.

Závěrem Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné vypořádat i zbylé argumenty, jimiž stěžovatel brojil proti napadenému rozsudku, především tvrzením, že v napadeném rozsudku krajský soud, resp. v napadeném rozhodnutí před tím finanční ředitelství, přičítali k tíži stěžovatele neplnění zákonných povinností na úseku správy daně z přidané hodnoty, ať již ze strany deklarovaného dodavatele, společnosti Bionel s.r.o., nebo ze strany deklarovaného odběratele, společnosti MH-METAL, s.r.o. (nepřiznání a neodvedení daně, nekontaktnost těchto daňových subjektů pro českou i slovenskou daňovou zprávu, apod.). Tyto skutečnosti stěžovateli nejsou k tíži přičítány, neboť ani z napadeného rozsudku, ani z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství se takové závěry nepodávají. Uvedené skutečnosti, které se vztahují k dodavateli i odběrateli měděných katod, však na druhou stranu jistě mohly být těmi, které vyvolaly či prohloubily pochybnosti správních orgánů o faktické realizaci deklarovaného obchodního případu stěžovatele a vedly je k tomu, aby prověřování správnosti stěžovatelem uplatňovaného nároku na odpočet daně věnovaly zvýšenou pozornost.

pokračování

Neopodstatněný je podle Nejvyššího správního soudu i argument stěžovatele, že krajský soud nesprávně dovedl, že ke zdanitelnému plnění v nyní posuzované věci došlo na základě poskytnutí služby, ačkoliv sporné plnění bylo ve skutečnosti svojí povahou dodáním zboží (měděných katod). Nejvyšší správní soud však v napadeném rozsudku uvedený stěžovatelem vytýkaný právní závěr nenachází a z napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud spornou dodávku zboží považoval za službu. Ani uvedenou výtku stěžovatele proto nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněnou.

Nejvyšší správní soud konečně závěrem doplňuje, že se blíže nemohl zabývat výtkami stěžovatele, v nichž poukazyval na nutnost aplikace zásady neutrality na daný případ s odůvodněním, že pro státní rozpočet neměla být sporná transakce nulová, neboť daňová povinnost vznikla dodavateli stěžovatele, společnosti Bionel s.r.o. a také námitkami, že k úspěšnosti v řízení před správcem daně by musel (zřejmě) mít k dispozici kompletní účetnictví svých obchodních partnerů, kopie dokladů totožnosti (občanských průkazů, pasů) či u každého jednání plnou moc s ověřenými podpisy a že se správce daně snaží vybrat daň za každou cenu bez ohledu na to, od koho. Tyto námitky totiž stěžovatel nevztáhl k žádnému konkrétnímu skutkovému či právnímu závěru obsaženému v napadeném rozsudku, a proto ani Nejvyšší správní soud nebyl oprávněn je posuzovat. V řízení o kasační stížnosti se totiž Nejvyšší správní soud zabývá v širším slova smyslu nezákonnostmi (napadeného rozsudku či postupu soudu v řízení) a pokud určitá pochybení jsou stěžovatelem vytýkána, avšak nenacházejí svůj odraz v konkrétní tvrzené nezákonnosti, nelze je v řízení o kasační stížnosti učinit předmětem přezkumu.

S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku k závěru, že nebyly naplněny tvrzené stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), písm. b), ani písm. d) s. ř. s. Kasační stížnost je proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. prosince 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu