



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupen JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem se sídlem Slovanská tř. 136, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 51/2012 – 45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností ze dne 21. 7. 2014 se žalobce – R. Š. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 51/2012 – 45, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 51/2012 – 45, zamítl jako nedůvodnou žalobu R. Š. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 9. 10. 2012, č. j. 7392/12-1300-401171, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Přešticích (dále také „správce daně“) ze dne 13. 6. 2012, č. j. 43024/12/142970402394, (platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011), jímž byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet 44.430 Kč, namísto požadovaného nadměrného odpočtu ve výši 1.380.222 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že mezi účastníky řízení je spor v tom směru, 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“ nebo „ZDPH“) oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty, majícího původ v žalobcem deklarovaných přijatých plnění za nákup CU katod ze Srbska (dále jen „přijatá plnění“) od společnosti Bionel s. r. o. (dále jen „dodavatel“).

Správní orgány již v probíhajícím řízení snesly ne jednu, ale celou řadu pochybností o tom, zda skutečně došlo k přijetí deklarovaných plnění. Na jedné straně sice stojí výpověď žalobce a formální předpoklady nároku na odpočet (faktury), na straně druhé byly ale předestřeny důkazy, které zpochybňují tvrzení žalobce, že skutečně přebíral přijatá plnění od Zorana Stefanoviče, jednatele dodavatele (podpisy na předávajících protokolech, které neodpovídají zaručeně pravému podpisu této osoby; jednatel neprocházel evidencí cizinců vedenou Ministerstvem vnitra; nebyly předány k zaúčtování žádné doklady o přepravě zboží ani o úhradách souvisejících závazků a pohledávek). Dožádáním u správce daně deklarovaného odběratele žalobce (MH-METAL, s. r. o.) - slovenského finančního úřadu - bylo zjištěno, že tento nepřiznal a neodvedl daň z přidané hodnoty. Celní správa též 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. je naopak patrné, že platby za inkriminované zboží dodavateli a od odběratele neprobíhaly tak, jak o tom před správcem daně vypovídal sám žalobce. Odvolací orgán rovněž detailně rozebral nesrovnalosti v údajích uvedených v mezinárodních nákladních listech (CMR) a ve fakturách vystavených spediční firmou (trasa přepravy), a řádně uvedl, proč tyto skutečnosti neosvědčil jako důkazy. Finanční ředitelství v Plzni hodnotilo uvedené důkazy jednotlivě a všechny v jejich vzájemných souvislostech a svůj postup a zjištění náležitě a dostatečně popsalo ve svém rozhodnutí o zamítnutí odvolání a potvrzení platebního výměru správce daně.

Krajský soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že souhrn zjištění správních orgánů představuje uzavřený okruh důkazů (nepřímých zjištění), který vyvrací tvrzení žalobce o tom, že skutečně pořídil přijatá plnění tak, jak deklaroval ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen 2011, resp. že žalobce neprokázal svá tvrzení o oprávněnosti uplatněného odpočtu ve vztahu k deklarovaným plněním od dodavatele - společnosti Bionel s. r. o. Za tohoto stavu proto krajský soud neshledal opodstatněný žalobní bod, že napadené správní rozhodnutí trpí nedostatky při zjišťování skutkového stavu věci a při jeho posouzení po právní stránce. Krajský soud se nemohl pro neurčitost žalobního bodu zabývat námitkou o tom, že především správce daně nepřevodl písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu do jeho veřejné části. V tomto směru žalobce - i přes podanou repliku - neurčitou výtku blíže nespécifikoval a nekonkretizoval. Vzhledem k tomu, že tato výtka byla fakticky uplatněna, ale nebyla blíže rozvedena a konkretizována, musel krajský soud dovést její nedůvodnost (nepřísluší mu překročit meze dispoziční zásady). Krajský soud ze shora uvedených důvodů proto žalobu R. Š. zamítl jako neopodstatněnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou explicitně opřel o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel jako daňový subjekt krajskému soudu v první řadě vytýká, že obdobně jako daňové orgány nesprávně hodnotil shromážděné důkazy. Správní soud především s poukazem na údaje celních orgánů vadně dovedl, že zboží - měděné katody nebyly dovezeny do České republiky. Je tomu tak proto, že pokud byly katody dovezeny a následně vyvezeny, celní úřad o tom nevede záznamy. Přesto je tato skutečnost považována za nepřímý důkaz. Neví-li ale stát, kde se mu pohybuje dovezené zboží, nelze tuto neznalost přičítat k tíži daňového subjektu. Obdobně nelze k tíži daňového subjektu přičítat ani to, že jeho dodavatel nemá ve své evidenci faktury za dopravu od spediční firmy Continental Trans Trade. Z dokladu CMR je totiž patrné, že tento dopravce musel firmu Bionel s. r. o. znát, neboť ji uvedl do svého mezinárodně uznávaného formuláře CMR. Krajský soud též nepřipustně daňovému subjektu přičítal, že si jeho

pokračování

obchodní partneři neplní své povinnosti, což ale není sto ovlivnit. Navíc na celou věc neaplikoval čl. 32 Směrnice Rady 2006/112/ES, podle kterého platí, že „pokud se místo zahájení odeslání nebo přepravy nachází ve třetí zemi (což Srbsko splňuje), má se za to, že místo dodání se nachází v členském státě dovozu zboží (tj. v České republice). Jeho dodavatel deklaroval dodání zboží v České republice, zároveň s povinností odvodu daně z přidané hodnoty na výstupu řádným daňovým dokladem. Tuto okolnost však prvostupňový správní orgán, žalovaný správní orgán, ani krajský soud nehodnotily. Krajský soud se také v této souvislosti nezabýval vnitřní rozporností rozhodnutí odvolacího správního orgánu, v němž se na jedné straně tvrdí, že daňový subjekt zboží převzal a podal řádné daňové přiznání, a na straně druhé uvádí, že jeho dodavatel nemá ve svém účetnictví doklady na přepravu zboží. To však ještě nedokazuje, že nedošlo k dovozu zboží do České republiky. V předmětné věci bylo nutno aplikovat i zásadu neutrality. Pro státní rozpočet pak neměl být daňový dopad nulový. Společnosti Bionel s. r. o. vznikla daňová povinnost k dani z přidané hodnoty a zároveň nárok na odpočet. Při následném prodeji vznikla nová daňová povinnost společnosti Bionel s. r. o., která se také skutečně realizovala. Krajský soud se rovněž mylí v tom, pokud dovozuje, že ke zdanitelnému plnění došlo na základě poskytnutí služby. Tak tomu ale není. Plnění bylo poskytnuto na základě kupní smlouvy a předmět této smlouvy nikdo nezpochybnil. Správním soudem předestřená judikatura k hranicím dokazování je sice přiléhavá, ale její aplikace na projednávanou věc není správná.

Stěžovatel namítá i to, že závěr správních orgánů (potvrzený krajským soudem) nemá oporu ve spise. Je nesporné, že jako daňový subjekt není účastníkem podvodu, nejednalo se o výjimečný obchod, jednal v dobré víře, trvale si plnil svou daňovou povinnost a není ani v prodlení s úhradou daní. Nikdo nezpochybnil, že si objednal zboží, toto zboží koupil, zaplatil a následně i prodal. Do svého účetnictví pak zahrnul současně i výnos z prodeje zboží. Nad rámec povinností má dokonce k dispozici i fotodokumentaci, která dokazuje existenci zboží. Předeseílá proto domněnku, že aby mohl být vůbec před správcem daně úspěšný, musel by mít zřejmě k dispozici kompletní účetnictví svých obchodních partnerů, jejich ofotografované občanské průkazy či pasy, u každého jednání k dispozici plnou moc s ověřenými podpisy apod. Je proto přesvědčen, že jak žalovaný, tak i správce daně se za každou cenu snaží vybrat daň a je jim jedno na jaké osobě. Uvedené platí tím spíše, je-li dnes jeho dodavatel nekontaktní a neplní si své povinnosti (zejm. odvod daně z přidané hodnoty).

Stěžovatel posléze namítá i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Rozsudek krajského soudu je především vnitřně rozporný. Správní soud se na jedné straně opírá o „celou sérii pochybností správních orgánů“, avšak toto tvrzení nemá podklad v žádném přímém důkazu. Není ani jasné, co správní soud míní nepřímými zjištěními, která uzavírají kruh, ani co nepřímá zjištění obkružují. Tato tvrzení správního soudu jsou v rozporu s tvrzením daňového subjektu, který uvedl, že nenese odpovědnost za jednání obchodních partnerů (Bionel s. r. o. a MH-METAL, s. r. o.). Uvedené platí tím spíše, pokud je celý problém založen na protiprávním jednání firmy Bionel s. r. o. Nepřezkoumatelný je rozsudek krajského soudu i ve vztahu k jeho závěrům o nekonkrétnosti žalobních námitek ohledně nepřijatelného ponechání části rozhodných písemností ve vyhledávací složce spisu. Je totiž logické, že pokud daňový subjekt neměl k dispozici část spisu, jen těžko mohl svou námitku konkretizovat.

Odvolací správní orgán se k podané kasační stížnosti nevyjádřil, ač s ní byl řádně obeznámen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro 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, a pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Jde - li o vytýkanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této námítky musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, či založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je *i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v náleží ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námítkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírcce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění,*

pokračování

o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovést, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Z rozsudku musí být proto i patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací.

Rozsudek krajského soudu dává odpověď na rozhodnou otázku, zda stěžovatel prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně u zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele (Bionel s. r. o.), či nikoliv. Správní soud v rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal, že by k uskutečnění těchto plnění došlo tak, jak deklaroval v daňových dokladech a že tudíž nelze uplatnění nároku na odpočet daně považovat za oprávněné. Krajský soud se současně vyslovil i tak, že v podrobnostech odkazuje na přesvědčivě odůvodněné rozhodnutí odvolacího správního orgánu, což nelze považovat za nepřípustné ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, dostupného na www.nssoud.cz. Z napadeného rozsudku (str. 15 a násl.) jsou přitom dostatečně zřejmé skutečnosti a úvahy krajského soudu, které jej k tomuto závěru vedly. Z tohoto rozsudku krajského soudu je také patrné, z jakých důvodů měl správní soud žalobní důvody a k nim se vztahující argumentaci za liché, mylné či vyvrácené.

Nejvyšší správní soud taktéž neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu byl vnitřně rozporný, a byl z tohoto důvodu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Tvzení stěžovatele, že mu není jasné, co správní soud mínil nepřímými zjištěními, není důvodem k tomu, aby kasační soud dovedl, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Z napadeného rozsudku (str. 17 odst. 4) vyplývá, jaké skutečnosti zjištěné správními orgány vzal krajský soud za své, pokud se dále opíral o „uzavřený okruh nepřímých zjištění“. Zásadní pro výrok krajského soudu je pak jeho závěr o tom, že stěžovatelova verze o pořízení zboží od deklarovaného dodavatele a následné „intra komunitární dodání“ nekontaktní společnosti MH-METAL, s. r. o. neobstály ve světle pochybností a zjištění správních orgánů. Nelze proto úspěšně namítat, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, že je důsledkem protiprávního jednání firmy Bionel s. r. o., nebo odběratele stěžovatele.

Stejně tak je z kasační stížnosti napadeného rozsudku patrné, z jakých důvodů krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele na vrub procesního postupu správce daně a nikoliv rozhodnutí finančního ředitelství, které bylo krajským soudem přezkoumáváno (bod II., 1. žaloby). Zde pak krajský soud správně uvedl, že této výtce nebyl sto vyhovět, když byla nekonkrétní, obecná a nebyla ani nijak v průběhu soudního řízení stěžovatelem upřesněna. Krajským soudem předestřené vypořádání této procesní výhrady, směřující ve svém důsledku nikoliv vůči odvolacímu správnímu orgánu, ale proti prvostupňovému správci daně, není nejen nepřezkoumatelné, ale je i věcně správné. Je totiž úkolem žalobce, aby ve své žalobě řádně vymezil, identifikoval a rozvedl ve formě žalobních bodů podstatu svých žalobních výhrad vůči přezkoumávanému rozhodnutí finančního ředitelství, či vadám předchozího řízení. Zde však stěžovatel ve své žalobě bez bližšího jen proklamoval procesní pochybení správce daně, které mělo spočívat v nesprávném nakládání s blíže neurčenými listinami z vyhledávací části spisu. Neuvedl však již nic bližšího - o jaké listiny mělo jít, zda toto dovozované pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího správního orgánu, nebo zda ze strany tohoto správního orgánu bylo toto pochybení nesprávně právně posouzeno. Uvedené platí tím spíše, že se finanční ředitelství ve svém rozhodnutí touto otázkou výslovně zabývalo (srov. str. 12 tohoto rozhodnutí). Pokud stěžovatel nepostupoval naznačeným způsobem, nelze nyní úspěšně krajskému soudu vytýkat, že je jeho rozsudek nepřezkoumatelný, když neshledal blíže nerozvedenou výhradu stěžovatele o procesním pochybení správce daně důvodnou.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelným ani z důvodu podřazeného stěžovatelem pod bod II., 5. kasační stížnosti [ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.], tedy pro to, že se krajský soud nezabýval stěžovatelem dovozovaným rozporem v rozhodnutí finančního ředitelství, který měl spočívat v protichůdných závěrech tohoto rozhodnutí (*konkrétně na jedné straně mělo toto rozhodnutí spočívat na tvrzení, že stěžovatel zboží převzal a podal daňové přiznání, a na straně druhé v tom, že dodavatel nemá ve svém účetnictví doklady na přepravu zboží, z čehož dovodilo, že nebyl prokázán dovoz tohoto zboží do České republiky*). Z napadeného rozsudku krajského soudu je patrné, že správní soud ve shodě s finančním ředitelstvím vyšel z toho, že stěžovatel neprokázal zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, jak je upravuje ust. § 72 odst. 1 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty (soulad mezi stavem faktickým a stavem formálně právním vykazovaným stěžovatelem v jeho daňovém řízení). Z rozhodnutí finančního ředitelství jednoznačně vyplývá, že odvolací správní orgán vyšel z toho, že nebylo ničím prokázáno dodání předmětného zboží (měděných katod) stěžovateli právě jednatelem deklarovaného dodavatele společnosti Bionel s. r. o. (Zoranem Stefanovičem), jak bylo stěžovatelem tvrzeno v jeho daňovém řízení a že by u tohoto plnění bylo místem plnění tuzemsko. S uvedenými závěry pak nejsou tvrzení, na něž poukazuje stěžovatel, ani v přímém, ani ve vnitřním rozporu. S ohledem na uvedené proto nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, či pro nedostatek důvodů.

Z obsahu rozhodnutí odvolacího správního orgánu a z předloženého správního spisu vyplývá, že finanční ředitelství žalobou napadeným rozhodnutím zamítlo odvolání stěžovatele a potvrdilo platební výměr správce daně ze dne 13. 6. 2012, č. j. 43024/12/142970402394, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet 44.430 Kč, namísto požadovaného nadměrného odpočtu ve výši 1.380.222 Kč, neboť stěžovatel v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty u plnění dle faktur č. 20111003 ze dne 20. 6. 2011 a č. 20111005 ze dne 30. 6. 2011, na dodání zboží - měděných katod - od dodavatele společnosti Bionel s. r. o. Odvolací správní orgán dospěl jednak k závěru, že stěžovatel neprokázal skutečné pořízení deklarovaného zboží - CU katody 99,99% CU RTB-BOR od deklarovaného dodavatele (Bionel, s. r. o.), reprezentovaného jednatelem Zoranem Stefanovičem, resp. tak, jak bylo stěžovatelem deklarováno (srov. str. 8 a 10 napadeného rozhodnutí finančního ředitelství) a jednak, že vůbec

pokračování

nedošlo k dodání tvrzeného zboží mezi stěžovatelem a deklarovaným dodavatelem, resp. že u tohoto dodání zboží nebylo prokázáno, že by u těchto plnění bylo místem plnění tuzemsko. Finanční ředitelství tak dovodilo, že nebyly splněny ani zákonné předpoklady pro přiznání odpočtu daně stěžovateli z titulu poukazovaných a deklarovaných nákupů zboží stěžovatelem ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně podmínka, že šlo o zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty [§ 2 odst. 1 písm. a), odst. 3 ve spojení s § 7 odst. 2 tohoto zákona]. Je tomu tak proto, že se v případě sporných dodávek měděných katod stěžovateli nejednalo o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Tato okolnost pak vylučovala, aby se stěžovatel úspěšně domáhal přiznání nároku na odpočet z titulu nákupu tohoto zboží od deklarovaného dodavatele - společnosti Bionel s. r. o., které podle zjištění správních orgánů ve skutečnosti nebylo zdanitelným plněním.

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

Podle ust. § 2 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Podle ust. § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty 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 ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce 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.

Z předestřené dikce zákona o dani z přidané hodnoty a s ohledem na skutková zjištění správních orgánů jsou v projednávané věci rozhodná zjištění, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by k deklarovanému plnění od deklarovaného dodavatele došlo podle zákona o dani z přidané hodnoty v tuzemsku. Pokud se tedy stěžovatel hodlal v soudním řízení správním domáhat přezkoumání a zrušení rozhodnutí finančního ředitelství, bylo výlučně na něm, aby v řízení před správním soudem především vyvrátil a prokázal, že je uvedený právní závěr finančního ředitelství nesprávný, nebo aby poukázal na jiné nezákonnosti (vady v řízení před správními orgány), které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství o věci samé.

Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že věc nesprávně právně posoudil, pokud dovodil, že zboží - měděné katody nebyly dovezeny do České republiky, resp. že stěžovatelem nakoupenému zboží nesvědčilo místo dodání v tuzemsku.

Krajskému soudu nelze v tomto směru ničeho vytknout.

Je tomu tak proto, že krajský soud je při svém rozhodování vázán dispoziční zásadou. To znamená, že mu nepřísluší, aby nad rámec vyjádření a návrhů účastníků řízení (žaloby) sám vyhledával důvody, či důkazy svědčící verzi toho kterého z účastníků řízení. Stěžovatel ve své žalobě jednoznačně nespécifikoval důkazy, od nichž dovozuje, že je nesprávný skutkový a právní závěr finančního ředitelství o tom, že v projednávané věci nebylo místem plnění tuzemsko. V tomto směru ani správnímu soudu nepředestřel důkazy, které by vyslovený právní názor finančního ředitelství vyvrátily, či jen dílem zpochybnily. Tomuto požadavku nevyhovuje ani poukaz stěžovatele (jak v žalobě tak i kasační stížnosti) na ustanovení čl. 32 Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice 112/2006“). Je tomu tak proto, že finanční ředitelství při svém rozhodování vychází výlučně z platného a účinného práva - zde zejm. z ust. § 2 a § 7 ve spojení s ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Takovýmto pramenem práva však předestřená Směrnice 112/2006 není.

Z rozhodnutí odvolacího správního orgánu, s nímž se krajský soud ztotožnil, nadto vyplývá, že správní orgány ve svých rozhodnutích uvedly důvody a argumenty k tomu, proč dovozují, že skutečným místem dodání zboží nebylo tuzemsko dle § 7 odst. 2 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 32 Směrnice č. 112/2006. Bylo tak výhradně na stěžovateli, aby v rámci své žaloby tyto právní závěry zpochybnil, vyvrátil, či soudu předestřel ty důkazy, jejichž nesprávné hodnocení ze strany správních orgánů dovozuje a k tomu uvedl i relevantní důvody, z nichž tak usuzuje, nebo aby se v rámci doplnění skutkových okolností věci krajským soudem (§ 77 s. ř. s.) domáhal doplnění skutkového stavu věci. Takto ale stěžovatel nepostupoval. Pouhá proklamace o tom, že stěžovatel má hodnocení důkazů ze strany správních orgánů za nesprávné, ještě není důvodem k tomu, aby krajský soud dospěl k jinému právnímu závěru o skutkovém stavu věci. Uvedené platí tím spíše, že se finanční ředitelství ve svém rozhodnutí výslovně zabývalo i hodnocením jednotlivých důkazů předložených stěžovatelem (např. uváděnými CMR) a jejich právním hodnocením (srov. str. 10 násl. rozhodnutí), či výslovně uvádělo, z jakých důvodů nebyly ty které důkazy předložené stěžovatelem osvědčeny jako důkazy, a z jakých skutečností má za to, že místem deklarovaných přijatých plnění není tuzemsko. Vzhledem k tomu, že takto stěžovatel nepostupoval, nevyvrátil ani skutkové a právní závěry správce daně, resp. nedoložil a neprokázal, že by skutečně u jeho přijatých plnění bylo místem plnění tuzemsko.

V posuzované věci bylo rovněž řádně vedeno dokazování, o čemž svědčí i výzva správce daně ze dne 9. 8. 2011, č. j. 43904/11/142970402723, kterou byl stěžovatel vyzván k odstranění pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v jeho daňovém přiznání za měsíc červen 2011. Jak správní orgány, tak po té i krajský soud správně vycházely 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, který je dostupný na www.nsoud.cz, v němž judikoval názor, že „*Prokazuje-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*“. Za daného stavu věci tak bylo výlučně na stěžovateli, aby správním orgánům prokázal, že jím uplatňovaný odpočet daně splňuje veškeré zákonné předpoklady k tomu, aby mohl být posouzen jako oprávněný. Těmto požadavkům ale stěžovatel nevyhověl. Nelze proto ze strany stěžovatele nyní krajskému soudu úspěšně vytýkat, že nesprávně hodnotil důkazy shromážděné správními orgány, nebo že by v jeho věci bylo nesprávně či nedostatečně prováděno dokazování.

pokračování

Z napadeného rozsudku krajského soudu nevyplývá, jak mylně dovozuje stěžovatel, že by krajský soud přičítal k tíži stěžovatele neplnění zákonných povinností na úseku správy daně z přidané hodnoty (nebyla přiznána a odvedena daň, jde o nekontaktní daňové subjekty pro českou i slovenskou daňovou zprávu, apod.), jak ze strany deklarovaného dodavatele (společnosti Bionel s. r. o.), tak ze strany deklarovaného odběratele (společnosti MH-METAL, s. r. o.) Tyto skutečnosti nebyly stěžovateli přičítány ani finančním ředitelstvím. Na druhou stranu je ale nesporné, že se z hlediska daňového řízení jednalo o indicie, které prohloubily pochybnosti správních orgánů o realizaci deklarovaných obchodů stěžovatele a vedly je i k tomu, aby prověřování správnosti stěžovatelem uplatňovaného nároku na odpočet daně věnovaly zvýšenou pozornost. Stěžovatel, který se domáhá přiznání a vyplacení odpočtu daně z přidané hodnoty, který nebyl odveden do státního rozpočtu, musí počítat s tím, že bude povinen správnímu orgánu jednoznačně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady nároku na odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty. Z obsahu správního spisu i z rozhodnutí odvolacího správního orgánu vyplývá, že stěžovatel své povinnosti nedostál, neboť v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem nedoložil takové důkazy, které by naplnění těchto zákonných podmínek prokazovaly. V tomto směru jsou potom liché proklamace stěžovatele, že závěr správních orgánů nemá oporu ve spise, že je nesporné, že stěžovatel není účastníkem podvodu, že se nejednalo o výjimečný obchod, že jednal v dobré víře apod. Bylo naopak povinností stěžovatele, pokud se domáhal odpočtu daně z přidané hodnoty, aby správnímu orgánu doložil a prokázal, že splňuje podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, resp. aby v tomto směru vyvrátil jeho pochybnosti. Toto však stěžovatel evidentně neučinil, a to ani v daňovém řízení, ani v řízení před krajským soudem, který je jinak oprávněn podle § 77 odst. 2 s. ř. s. doplnit skutková zjištění správních orgánů, i o nové důkazy.

Lichá je i námitka stěžovatele o omylu krajského soudu, dovozuje-li tento správní soud, že ke zdanitelnému plnění v projednávané věci došlo na základě poskytnutí služby, ačkoliv sporné plnění bylo ve skutečnosti svou povahou dodáním zboží (měděných katod). Je tomu tak proto, že krajský soud ve skutečnosti - v napadeném rozsudku - v žádném případě nepovažoval sporné dodávky zboží za službu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocným rozhodnutím krajských správních soudů (Městského soudu v Praze). Kasačními stížnostmi tak jsou - ze zákonných důvodů (§ 103 odst. 1 s. ř. s.) napadány výroky a právní závěry těchto soudů. V zásadě proto Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší, aby se při rozhodování o kasačních stížnostech zabýval nezákonnostmi (skutkovými či právními vadami) jiných rozhodnutí, nežli nezákonnostmi napadených soudních rozhodnutí, např. rozhodnutím žalovaného či správce daně, bez toho, aby současně byly kasačnímu soudu předestřeny projevy těchto vad (nezákonnosti) v soudním rozhodnutí.

Tak je tomu i v případě stěžovatelem uváděné argumentace, že na daný případ měla být aplikována zásada neutrality, když pro státní rozpočet neměla být sporná transakce nulová, neboť daňová povinnost vznikla dodavatelí stěžovatele. Tuto výhradu kasační stížnosti (bod II., 5.) stěžovatel nepřičítal k žádnému skutkovému či právnímu závěru krajského soudu. Stejně platí i ve vztahu k proklamované domněnce stěžovatele o tom, že aby mohl být před správcem daně úspěšný, musel by mít zřejmě k dispozici kompletní účetnictví svých obchodních partnerů, jejich ofotografované občanské průkazy či pasy, u každého jednání plnou moc s ověřenými podpisy apod., a že se správce daně za každou cenu snaží vybrat daň a je jim jedno na jaké osobě (bod II., 8 kasační stížnosti). Jelikož tyto proklamace stěžovatele nesměřovaly vůči konkrétním skutkovým a právním závěrům krajského soudu, Nejvyšší správní soud se jimi blíže nezabýval.

Ze všech důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud krajský soud aproboval skutkový a právní závěr finančního ředitelství a žalobu stěžovatele zamítl, je jeho rozsudek souladný se zákonem.

Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost žalobce směřující proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 30 Af 51/2012-45 (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu