



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **EMERSON ELECTRIC spol. s r. o.**, se sídlem Zengrova 110, Kolín, zastoupeného Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2003, č. j. 8571/03-130, o vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Ca 5/2004 – 49,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Ca 5/2004 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „správní orgán“) ze dne 3. 11. 2003, č. j. 8571/03-130, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty. Výše specifikovaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kolíně (dále jen „správce daně“), jímž byl stěžovateli vyměřen nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2002 ve výši 12 351 Kč, oproti nároku na odpočet daně vykázanému v daňovém přiznání ve výši 22 558 879 Kč. Stěžovateli tak nebyl uznán nárok na odpočet daně u zboží z dovozu ve výši 22 546 528 Kč.

Městský soud dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), neboť stěžovatel deklarovaný nárok na odpočet daně neprokázal příslušným daňovým dokladem, když pouze příslušný daňový doklad vymezuje určité plnění jako zdanitelné, s tím, že stěžovatel neprokázal ani další zákonnou podmínku pro jeho úspěšné uplatnění, tj. skutečnost, že předmětné plnění použil při podnikání. Městský soud uvedl, že stěžovatelem předložené platební výměry

nevyměřují příslušnou daň ze zboží propuštěného v roce 2002 do volného oběhu, ale jedná se o zboží, které bylo v roce 2000 propuštěno do podmíněného celního režimu, u něhož nebyly dodrženy příslušné zákonné podmínky. Stěžovatelem předložená celní prohlášení pak nepropouští zboží do volného oběhu, jak tvrdí stěžovatel, ale opět do režimu aktivního zušlechťovacího styku, čemuž odpovídá skutečnost, že z tohoto zboží nebyla vyměřena daň, ale pouze příslušná částka cla, a proto nemůže plnit funkci daňového dokladu při dovozu zboží.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má jednak za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a dále má za to, že jde o rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

Stěžovatel v kasační stížnosti podrobně rekapituluje dosavadní daňové a soudní řízení. Městskému soudu pak vytýká, že mimo rámec žalobních bodů uvedl, že podle jeho názoru celní úřad nevydal platební výměry na základě předložených písemných celních prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu, jejich obsah není součástí platebních výměrů. Obsah platebních výměrů a jejich časová a věcná souvislost s následně podanými celními prohlášeními však nebyly předmětem podané správní žaloby, neboť v tomto ani nebylo mezi stranami sporu. Mimo rámec žalobních bodů a tím i mimo rámec soudního přezkumu městský soud dále uvedl, že v předmětu sporu se nejednalo o dovoz zboží, neboť dle platebních výměrů ze dne 16. května 2002 se jednalo o zboží, které nebylo vyvezeno ani mu nebylo přiděleno jiné celní určení. Z úvahy soudu však není zřejmé, proč při svém hodnocení soud opomenul následné rozhodnutí celního úřadu o propuštění zboží do volného oběhu a jeho rozhodnutí je v tomto důsledku zmatečné a tudíž nepřezkoumatelné. Následně nad rámec žalobních bodů soud uvedl, že podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je nejen prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ale i skutečnosti, že toto zdanitelné plnění použil plátec při podnikání. Uskutečnění zdanitelného plnění je pak nutné důsledně prokazovat daňovým dokladem, neboť pouze daňový doklad příslušné plnění vymezuje jako zdanitelné. Dle stěžovatele není zřejmé z jakého důvodu soud tuto druhou podmínku zmiňuje, když tato nebyla předmětem soudního sporu. Dále je v příkrém rozporu s ustanovením § 19 zákona o DPH tvrzení soudu, že zdanitelné plnění lze prokazovat pouze daňovým dokladem, neboť pouze daňový doklad vymezuje příslušné plnění jako zdanitelné. Existence zdanitelného plnění není závislá na existenci souvisejícího daňového dokladu a takové tvrzení je v hrubém rozporu s principy, na kterých je systém daně z přidané hodnoty postaven. Naopak v principu platí, aby mohl existovat daňový doklad, musí existovat zdanitelné plnění. Soud na jedné straně nezpochybnil existenci rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu z 26. a 27. června 2002, na straně druhé však neuvedl žádné důvody, proč je nelze považovat za daňové doklady pro účely DPH. Skutečnost, že tato rozhodnutí následovala až po vydání platebních výměrů, je sama o sobě irelevantní. Pokud soud dospěl k závěru, že z obsahu platebních výměrů i následných celních prohlášení nelze dospět k jinému závěru než, že zboží do volného oběhu propuštěno nebylo, pak je tento názor v jasném rozporu s daňovým spisem. Samotná skutečnost, že existujícím rozhodnutím o propuštění zboží do volného oběhu předcházely platební výměry, ještě nečiní tato rozhodnutí nicotnými či neplatnými. Na základě rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, které soud mylně považuje za rozhodnutí o propuštění zboží do aktivního zušlechťovacího styku, nemohla být DPH vyměřena, neboť ta již byla vyměřena předchozím platebním výměrem a došlo by ke dvojímu uplatnění DPH u jednoho dovozu zboží. Následné tvrzení soudu, že celní prohlášení nepropouští zboží do volného oběhu, ale opět do režimu aktivního zušlechťovacího styku, čemuž odpovídá i skutečnost, že z takového zboží nebyla vybrána daň, ale příslušná částka cla pro daný režim, je v příkrém rozporu s celními předpisy. Je-li zboží již jednou propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku, nemůže být do tohoto režimu opětovně propuštěno,

aniž by předtím bylo vyvezeno. Soud také nevzal v úvahu novelu zákona o DPH č. 322/2003 Sb., kterou byl s účinností od 1. 10. 2003 doplněn § 2 odst. 2 písm. q) v tom smyslu, že daňovým dokladem je i jiné rozhodnutí o vyměření daně vydané celním orgánem. Dle důvodové zprávy se touto novelou rozšiřuje výčet daňových dokladů, kdy jsou celními orgány vystavovány daňové doklady ex offio z důvodu porušení celních předpisů. S ohledem na skutečnost, že se jedná o upřesnění právní úpravy, nikoli o změnu právní regulace, bylo možné platební výměr a související celní prohlášení použít jako důkaz i před 1. 10. 2003 ve smyslu ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Soud neřešil konkrétní žalobní důvody, naopak nad rámec žalobních bodů se věnoval tomu, zda byly splněny další zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, k čemuž však nebyl ve správním soudnictví oprávněn. Jeho úvahy o podmíněnosti určitého zdanitelného plnění ve vazbě na daňový doklad jsou nezákonné, a proto i rozhodnutí, které z těchto úvah vychází, musí být nezákonné.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované Finanční ředitelství v Praze (dále jen „správní orgán“) se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s důvody uvedenými v napadeném rozhodnutí městského soudu. Současně uvedlo, že stěžovatel požádal o přezkoumání rozhodnutí dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků, s tím, že ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 23. 8. 2004, č. j. 18/49760/2004-184, požadované přezkoumání nepovolilo.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora). Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz) lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím závázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry

vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení jeho nepřezkoumatelnosti. Z výroků napadeného rozsudku městského soudu lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek neobsahuje výrok, který by byl vnitřně rozporný, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nesouhlas stěžovatele s vlastním hodnocením soudu nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Důvody, pro které městský soud žalobu zamítl, z odůvodnění rozsudku seznatelné jsou. Se závěry soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že městský soud provedl své úvahy nad rámec žalobních bodů a tím překročil zákonné meze stanovené pro správní soudnictví. Městský soud naopak při svém hodnocení z žalobních bodů vycházel. Jeho úvaha o časové posloupnosti stěžovatelem uplatňovaných dokumentů je dle názoru zdejšího soudu zcela na místě, když platební výměry na clo a DPH a následná celní prohlášení uplatňoval jako důkazní prostředky sám stěžovatel a domáhal se, aby právě v tomto spojení byly uznány doklady, prokazující jím uplatňovaný nárok z dovozu zboží. Obdobně byla zcela na místě i úvaha o splnění dalších zákonem stanovených podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně, neboť ten je předmětem sporu a na ustanovení § 19 až § 22 zákona o DPH, kterými jsou zákonné podmínky pro nárok na odpočet daně vymezeny, odkazuje samotné ustanovení § 43 zákona o DPH, ve kterém je nárok na odpočet daně z dovozu zboží zakotven. Ze správního spisu je navíc zřejmé, že správní orgány k prokázání podmínek stanovených v ustanovení § 19 zákona o DPH stěžovatele výslovně vyzvaly.

Napadený rozsudek ze všech výše uvedených důvodů proto považuje kasační soud za plně přezkoumatelný.

Předmětem sporu je stěžovatelem deklarovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který stěžovatel deklaroval jako nárok na odpočet daně z dovezeného zboží v přiznání k DPH předloženém za zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2002. Stěžovatel nepopírá, že daň z přidané hodnoty mu byla vyměřena v důsledku nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému, je však přesvědčen, že má nárok na odpočet takto vyměřené daně, neboť zákon o DPH mu to v ustanovení § 43 nezakazuje. Pokud celní úřad svým rozhodnutím následně propustil zboží do volného oběhu a vyměřil na toto zboží clo, pak je takovým rozhodnutím plně vázán i finanční úřad. Stěžovatel není povinen opětovně pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH prokazovat dovoz zboží, jeho propuštění do volného oběhu a vyměření daně, neboť to již bylo prokázáno v celním řízení.

S výše uvedeným tvrzením však nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. V souladu s ustanovením § 43 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně u zboží z dovozu má plátce za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud tento zákon nestanoví jinak. Ve smyslu výše citovaných ustanovení má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona o DPH u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje

všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Daňovým dokladem při dovozu je rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasněho použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení. Důkazní břemeno ohledně všech výše uvedených skutečností leží ve smyslu ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků na daňovém subjektu, který nárok na odpočet daně uplatňuje.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle odst. 8 cit. ustanovení správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně a byl proto povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat.

Nejvyšší správní soud však musel přisvědčit stěžovateli v tom smyslu, že úvahy, ze kterých městský soud při hodnocení dané právní otázky vycházel, nejsou správné. Jedná se jak o úvahy týkající se vzájemné podmíněnosti zdanitelného plnění a daňového dokladu, tak o závěrečnou úvahu městského soudu, ze které vyplývá, že stěžovatelem předložená celní prohlášení z 25. 6. 2002 prokazují propuštění zboží do aktivního zušlechťovacího styku, a proto nemohou plnit funkci daňového dokladu při dovozu zboží. Předně tvrzení městského soudu, že pouze daňový doklad vymezuje určité plnění jako zdanitelné a bez tohoto daňového dokladu nelze takové plnění v daňové evidenci ztotožnit, není správné. Za zdanitelné plnění se považuje takové plnění, které je zákonem o DPH jako zdanitelné plnění vymezeno, bez ohledu na skutečnost, zda byl příslušným plátcem daně vystaven na takové zdanitelné plnění daňový doklad či nikoliv. Za zdanitelné plnění zákon označoval dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, poskytování služeb, uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak. Dani z přidané hodnoty podléhal i dovoz zboží. Jakmile je zdanitelné plnění ve smyslu příslušných zákonných ustanovení uskutečněno, vzniká povinnost uplatnit daň bez ohledu na to, zda byl či nebyl vystaven daňový doklad. Daňový doklad tedy existenci zdanitelného plnění žádným způsobem ani nevymezuje ani nepodmiňuje. Nedisponuje-li daňový subjekt daňovým dokladem prokazujícím propuštění zboží do volného oběhu, neznamená to samo o sobě, že se dovoz zboží nemohl uskutečnit. Zcela jiná pravidla pochopitelně platí, pokud se jedná o nárok na odpočet daně na vstupu, kde je existence daňového dokladu jednou ze zákonných podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně.

Obdobně je nesprávná také závěrečná úvaha městského soudu, že stěžovatel nedisponuje příslušnými daňovými doklady, neboť celní prohlášení z roku 2002 neprokazují propuštění zboží

do volného oběhu, ale svědčí o propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku, čemuž odpovídá také skutečnost, že bylo vyměřeno pouze clo a nikoliv příslušná částka DPH. Předně je třeba uvést, že při propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému se nevyměruje ani clo ani daň z přidané hodnoty. Na stěžovatelem předloženém celním prohlášení z roku 2002, kterým prokazuje propuštění zboží do volného oběhu, je navíc jako režim uveden kód 4051, přičemž tento čtyřmístný číselný kód blíže vymezuje celně schválené určení vyjádřené obecně kódem uvedeným ve střední části odstavce 1 Deklarace, v posuzovaném případě je v celním prohlášení ve střední části odstavce 1 uveden kód "4" - propuštění zboží do volného oběhu. Prvním dvojčíslím čtyřmístného číselného kódu zleva se vyznačuje navrhované celně schválené určení, v posuzovaném případě kód "40" - propuštění do režimu volný oběh. Druhým dvojčíslím tohoto kódu se vyjadřuje předchozí celně schválené určení, které bylo předmětnému zboží přiděleno před navrhovaným celně schváleným určením, v posuzovaném případě kód "51" - propuštění do režimu aktivní zušlechtovací styk v podmíněném systému. Závěrečná úvaha soudu tak nemá oporu ani ve spisovém materiálu, ani v zákonné úpravě. Právní závěry, o které městský soud své závěry v napadeném rozhodnutí opřel, tak nemohou obstát.

Nad rámec výše uvedeného považuje kasační soud za vhodné uvést následující pro věc podstatné skutečnosti. V souzené věci stěžovatel nepopírá, že celní dluh, jehož součástí byla i příslušná daň z přidané hodnoty, nebyl vyměřen v důsledku faktického dovozu zboží a jeho propuštění do volného oběhu, kdy zahraniční zboží získává statut zboží tuzemského, ale ve smyslu ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc, z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému. Ze soudního a správního spisu je přitom zřejmé, že stěžovatel prováděl veškeré aktivity v rámci celního režimu aktivní zušlechtovací styk v podmíněném systému, kdy při dovozu materiálu (ventilátory, kompresory, kondenzátory, výměníky tepla, rámy ze železa a oceli, plastové trubky, krabice a kartony, části a součásti pro chladicí zařízení), který se na tuzemském území zušlechtuje za účelem následného vývozu zušlechtěných výrobků do zahraničí, není vyměřováno ani clo ani daň z přidané hodnoty. Lhůta pro zpětný vývoz zušlechtěných výrobků byla stěžovateli příslušným celním úřadem stanovena do 31. 7. 2001.

Při následném šetření celního úřadu (v průběhu roku 2002) byly zjištěny značné rozdíly mezi skutečnou hmotností vyváženého materiálu a hodnotami dle evidence pro daňové účely. Dle spisového materiálu k těmto rozdílům docházelo proto, že při odepisování dováženého materiálu pro celní účely byly v momentě jeho vývozu ve formě zušlechtěných výrobků využívány standardizované údaje o hmotnosti jednotlivých materiálů obsažených v každém zušlechtěném výrobku. Příčinou tohoto nesouladu byla dle tvrzení samotného stěžovatele skutečnost, že hmotnost komponentů obsažených v každé kondenzační jednotce se liší od hmotnosti této jednotky deklarované pro celní účely (nebyly zohledněny komponenty od jiných subjektů) a dále že dovezené komponenty byly deklarované v brutto hodnotě (včetně obalu), zatímco vyvážené zkompletované kondenzační jednotky byly již deklarované v netto hmotnosti. Tento stav byl Celním úřadem v Kolíně posouzen jako nedodržení podmínek pro propuštění zboží do aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému, neboť zboží nebylo v podobě zušlechtěných výrobků nebo v nezměněném stavu vyvezeno ve stanovené lhůtě zpět a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení a z veškerého takto propuštěného materiálu do aktivního zušlechtovacího styku v průběhu roku 2000 byl celním úřadem vyměřen celní dluh. Důvodem vyměření celního dluhu včetně příslušné daně z přidané hodnoty byl tedy nesoulad mezi celní evidencí a skutečným stavem materiálu na skladě.

Z výše uvedeného je zcela zřejmé, že důvodem uplatnění daně z přidané hodnoty nebyl dovoz konkrétního zahraničního zboží následně propuštěného do volného oběhu, ale nesoulad mezi celní evidencí zboží propuštěného do aktivního zušlecht'ovacího styku v podmíněném systému a skutečným stavem vyváženého zušlechtěného zboží, což dovedl v napadeném rozhodnutí také městský soud. Stěžovatel však následně získal od příslušného celního úřadu potvrzenou jednotnou celní deklaraci o propuštění zboží do volného oběhu. Dle stěžovatele nejsou pro uplatnění odpočtu daně rozhodné důvody propuštění určitého zboží do volného oběhu, ale pouze fakt, že se tak v konečném důsledku stalo. Skutečnost, že platební výměry na DPH nebyly vydány na základě příslušných celních prohlášení o propuštění zboží do volného oběhu, považuje pro posouzení svého nároku za zcela irrelevantní. Platební výměry dle jeho názoru pouze prokazují, že DPH byla vyměřena a následně odvedena do státního rozpočtu.

Skutečnost, že daňovým dokladem při dovozu zboží je dle § 43 zákona o DPH rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení, je nesporná. Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, leží důkazní břemeno ohledně dovozu zboží a dalších zákonných podmínek pro úspěšné uplatnění odpočtu na tomto daňovém subjektu. V této souvislosti je vhodné připomenout, že dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu zjištění, že daňové doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídají zákonné úpravě, není samo o sobě způsobilé prokázat nárok na odpočet daně. Pro nárok na odpočet daně je nezbytné, aby byly splněny všechny zákonné podmínky stanovené pro jeho uplatnění. Otázku, kterou bude městský soud nucen v dalším řízení posoudit, je otázka, zda v daňovém řízení byly splněny podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně, za situace, kdy byla do státního rozpočtu uhrazena daň z přidané hodnoty, vyměřena v roce 2002 z důvodu nesprávného nakládání s materiálem v rámci příslušného celního režimu v průběhu roku 2000 a stěžovatel disponuje následně celním úřadem vydanými celními prohlášeními o propuštění zboží do volného oběhu a jakým způsobem se žalovaný správní orgán se splněním či nesplněním těchto zákonných podmínek v napadeném rozhodnutí vypořádal.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu