



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **NABEOL s. r. o.**, se sídlem Příkop 6, Brno, zastoupena JUDr. Borisem Vágnerem, advokátem se sídlem třída Kpt. Jaroše 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011 - 330,

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 se žalobkyně NABEOL s. r. o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011 - 330, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Napadeným rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále také „krajský soud“) byla zamítnuta žaloba společnosti NABEOL s. r. o., kterou se tato společnost domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9173/11-1301-704581, č. j. 9174/11-1301-704581, č. j. 9175/11-1301-704581, č. j. 9176/11-1301-704581, č. j. 9177/11-1301-704581, o odvoláních stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Brno I. (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2009 ve výši celkem 365.510.173 Kč, a k tomu se vztahujícímu penále ve výši 37.187.671 Kč (dále jen „daň“).

Důvodem k vyměření daně žalobkyni v uvedené výši a k ní se vztahujícího penále byl závěr správních orgánů, že žalobkyně při uskutečňování vlastních zdanitelných plnění nezahrnula do základu daně též spotřební daň zatěžující prodávané zboží - pohonné hmoty (dále jen „PHM“), ač tak učinit měla, čímž došlo ke snížení základu daně a daně na výstupu u zdanitelných plnění žalobkyně.

Krajský soud ve svém rozsudku především neshledal důvodnými žalobní výhrady o procesních pochybeních správních orgánů. Ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu

vysloveného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, neshledal opodstatněnou výtku, že by řízení před správcem daně bylo nezákonné z důvodu neurčitosti jednotlivých výzev v průběhu vytýkacích řízení (správce daně neměl konkrétní pochybnosti o údajích v přiznáních žalobkyně). Není totiž povinností správce daně, aby měl při zahájení vytýkacího řízení a dokazování jistotu o tom, že u žalobkyně dochází k porušení zákona o dani z přidané hodnoty. Postačí, bude-li mít důvodné pochybnosti o správnosti vykazovaných údajů v daňovém přiznání, které jsou založeny na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích, podpořených logickou a racionální úvahou. Tyto pochybnosti mohou ostatně pramenit i od jiných subjektů, např. obchodujících se žalobkyní. Nemusí tedy mít nutně původ výlučně u daňového subjektu. Takovými poznatky správce daně disponoval. Založil-li proto správní orgán prvního stupně své pochybnosti ve smyslu ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) na okolnosti, že oproti předchozím zdaňovacím obdobím začala žalobkyně vykazovat významně vyšší objem přijatých a uskutečněných plnění, jde o pochybnosti, které nelze mít za zcela nekonkrétní a skutkově nepodložené. Nelze proto ani přisvědčit námitce, že daňová řízení u žalobkyně byla zahájena nezákonně. Nedůvodná je též námitka o porušení zásady součinnosti při dokazování, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně na jednotlivé výzvy reagovala, předkládala požadované účetní a daňové doklady vztahující se ke kontrolovaným obdobím, a že na to následovaly výzvy ohledně prokázání správnosti zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch společnosti FOX consulting, s. r. o. (dále též „společnost Fox“).

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti napadených správních rozhodnutí. O odvoláních proti třem platebním výměrům (po vytýkacím řízení - září, říjen a prosinec roku 2009) a proti šesti dodatečným platebním výměrům (po kontrole - duben až srpen a listopad 2009) bylo rozhodnuto celkem pěti rozhodnutími o odvolání. Rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelná z toho důvodu, že by se žalovaný opomněl zabývat některým z odvolacích důvodů. Opodstatněná není ani procesní výtka o nezákonnosti rozhodnutí na daň z přidané hodnoty za prosinec 2009 z důvodu, že by se žalovaný nezabýval odvolací námitkou nicotnosti tohoto rozhodnutí. Je tomu tak proto, že tato výtka v tomto řízení vznesena nebyla. Všechna rozhodnutí proto krajský soud považuje za zcela přezkoumatelná.

Podle krajského soudu plně ob stojí i názor žalovaného, že žalobkyně nezahrnula do základu daně u svých zdanitelných plnění částku spotřební daně z prodávaných pohonných hmot, které byly v okamžiku uzavření kupní smlouvy a fakturace (prodeji) dislokovány v daňovém skladu. Na tomto závěru nic nemění ani okolnost, že povinnost zahrnout spotřební daň do základu daně byla do zákona o dani z přidané hodnoty výslovně zakotvena až s účinností od 1. 4. 2011.

V projednávané věci bylo třeba posoudit otázku, zda žalobkyně byla oprávněna dodat zboží (PHM) společnosti Fox v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle ust. § 41 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je základ daně stanoven podle § 36 odst. 3 písm. b) téhož zákona bez zahrnutí spotřební daně, či zda tomu tak nebylo.

Krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako správní orgány, že žalobkyně byla povinna při prodeji PHM společnosti Fox do základu daně zahrnout i příslušnou částku spotřební daně. Žalobkyně byla sice oprávněna postoupit svou pohledávku třetí osobě (společnosti FOX), ale jen za podmínek stanovených ve své smlouvě s provozovatelem daňového skladu. Základní podmínkou pro účinné postoupení pohledávky bylo tedy to, že žalobkyně i třetí osoba (společnost Fox) mají se společností ČEPRO, a. s. uzavřenu platnou smlouvu o poskytování služeb. Dalšími podmínkami pak bylo i uhrazení příslušných poplatků (za naskladnění, skladování a vyskladnění) a doručení písemného potvrzení o postoupení pohledávky společnosti ČEPRO, a. s., jako provozovateli daňového skladu. Tyto podmínky však žalobkyně nesplnila. Je tomu tak proto, že výsadní oprávnění obchodovat v daňovém skladu přísluší výlučně

pokračování

provozovateli a osobám u něj zaregistrovaným. Proto jen provozovatel daňového skladu byl oprávněn vyskladnit požadované PHM žalobkyni, a to také učinil. Je tedy zřejmé, že společnost Fox nemohla nabýt práva ke zboží - PHM uloženým v daňovém skladu společnosti ČEPRO, a. s. Irelevantní je proto jakékoliv smluvní ujednání mezi žalobkyní a společností Fox, které by toto umožňovalo. Žalobkyně proto nemohla účinně převést/zcizovat majetek, který měla uložen v daňovém skladu (nemohla s ním disponovat jako vlastník). V tomto směru je pak nepřijatelné vysvětlení žalobkyně obsažené v její replice, a to, že pro ni bylo „výhodnější zatajit změnu vlastníka zboží, aby tento nemusel platit poplatek a žalobkyně si neuzítala okruh svých zákazníků“. Pokud došlo k dodání PHM žalobkyni pro společnost Fox, stalo se tak až po vyskladnění tohoto zboží (PHM) žalobkyni z daňového skladu. Za tohoto stavu ale nebyla žalobkyně oprávněna dodat totéž zboží společnosti Fox za cenu, která by v základu daně z přidané hodnoty nezahrnovala i příslušnou částku spotřební daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně příslušnou spotřební daň nezahrnula do základu daně z přidané hodnoty u prodávaných pohonných hmot společnosti Fox, neoprávněně понížila svůj základ daně, a přiznala a odvedla daň z přidané hodnoty za příslušná období v nesprávně nižší výši. Postup žalobkyně by byl v souladu se zákonem pouze tehdy, pokud by žalobkyně byla sama provozovatelem svého skladu (plátcem spotřební daně) a společnost Fox by byla v postavení oprávněného příjemce (tj. v postavení žalobkyně), nebo by byla uživatelem vybraných výrobků (na základě povolení správce daně dle zákona o spotřební dani - § 53 a § 13 tohoto zákona). Tak tomu ale nebylo. Krajský soud proto dospěl k závěru, že pokud žalobkyně nebyla provozovatelem daňového skladu, pak společnost Fox nemohla nabývat vlastnická práva ke zboží uloženému v daňovém skladu společnosti ČEPRO, a. s. (žalobkyně nebyla oprávněna s ním nakládat jako vlastník). Z uvedených důvodů tak nemohlo před vyskladněním PHM mimo daňový sklad pro žalobkyni dojít ani k dodání zboží pro společnost Fox. Jelikož k faktickému dodání zboží pro společnost Fox došlo až po jeho vyskladnění z daňového skladu (do volného oběhu) společností ČEPRO, a. s., byla žalobkyně povinna zahrnout do základu daně i příslušnou spotřební daň.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně - NABEOL s. r. o., jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka má především za to, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Rozsudek spočívá na nedostatečných důvodech rozhodnutí, o které se opírá, resp. na nedostatečných závěrech ohledně hmotně-právních i procesně-právních pochybení správních orgánů. Poukazuje při tom na závěry krajského soudu (str. 12 a 14 rozsudku), kde správní soud uvedl, že „...deklarovaný prodej zboží (PHM), ke kterému došlo bez vědomí společnosti ČEPRO, a.s. jako provozovatele daňového skladu je nutno kvalifikovat jako naprosto netransparentní a ve svém důsledku neúčinný“. Tento právní názor nemá oporu v platném právu a je zcela nepodložený. Za obdobně nepodložené lze označit i závěry krajského soudu (str. 14 rozsudku), podle kterých popisovaný stav „nasvědčuje snaze žalobkyně celý systém obchodování v daňovém skladu obejít a de facto suplovat postavení ČEPRO jako provozovatele daňového skladu, což nelze akceptovat“. Ani u těchto závěrů nelze zjistit, o jaká konkrétní skutkové zjištění se krajský soud opírá.

Krajský soud nesprávně posoudil po právní stránce i vytýkané procesní vady a způsob vedení řízení před správními orgány. Poukazované vady v průběhu vytýkacích řízení (ve výzvách) dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, jí neumožňovaly, aby podala správci daně určitou odpověď a předložila relevantní důkazní prostředky. Toto bylo zapříčiněno tím, že správce daně své pochybnosti nijak blíže nekonkretizoval. Z těchto důvodů v podstatě jen spíše odhadovala „co může správci daně vadit“. Správce daně tedy nepostupoval v souladu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu vyjádřenou v rozsudku sp. zn. 9 Afs 110/2007, která zdůrazňuje prvek vyloučení libovůle správního orgánu a nutnost opřít své pochybnosti o „skutkové důvody“, tj. důvody objektivně existující a nespočívající pouze v dojmech či pocitech správce daně. Krajský soud tak nesprávně akceptoval postup správních orgánů, v jejichž rámci žalovaný jako správní

orgán druhého stupně blíže konkretizoval důvody, pro které bylo vedeno vytýkáci řízení alespoň na úroveň projednatelnosti, ale až v řízení před správním soudem. V tomto směru je pak irrelevantní odkaz krajského soudu na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007, neboť se v něm hovoří o „důvodném podezření“, tj. podezření založeném na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či o analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V projednávané věci při tom jediným relevantním důvodem byla tzv. „*dlouhodobá analýza daňové povinnosti stěžovatelky*“. Sama okolnost, že daňový subjekt rozšířil své obchodní aktivity a zvýšil svůj obrat, však není oním požadovaným dostatečně konkrétním a přesvědčivým poznatkem správce daně. Průběh správního řízení vůči ní byl i šikanózní, když jí nebylo umožněno hájit se odpovídajícím způsobem proti podezření správních orgánů, které vyústilo ve vydání napadených platebních výměrů. Krajský soud tedy měl již pro tyto vady v řízení před správními orgány napadená rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s hmotně-právním posouzením její věci, zejména pak s tezí, podle které je provozovatel daňového skladu v pozici „nezúčastněné osoby“, neboť by jinak nemohl řádně plnit své povinnosti vyplývající mu ze zákona o spotřebních daních [zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2009, (dále jen „zákon“)]. Oproti krajskému soudu především dovozuje, že převod vlastnictví k vybraným výrobkům umístěným v daňovém skladu nijak nebrání plnění veřejnoprávních závazků provozovatele daňového skladu. Krajský soud chybně směšuje režim a účinky smluv uzavřených na bázi soukromého práva s režimem veřejnoprávních závazků provozovatele daňového skladu. Ať již byly obchodní smlouvy uzavřené na bázi soukromého práva mezi ní a společností ČEPRO, a. s., resp. mezi ní a třetí osobou (společností Fox) zatíženy krajským soudem dovozovanými vadami, či nikoliv, neměly tyto údajné vady jakýkoliv vliv, resp. dopad na věcný charakter podmíněného osvobození vybraných výrobků (PHM) umístěných v daňovém skladu. Nemohly tedy ovlivnit schopnost společnosti ČEPRO, a. s. plnit své závazky vyplývající z norem veřejného práva. Eviduje-li provozovatel daňového skladu vybrané výrobky z hledisek specifikovaných v ust. § 37 a § 38 zákona, vlastnický režim těchto výrobků pro tuto evidenci nehraje žádnou roli. Je totiž na smluvním partnerovi ČEPRO, a. s. (tedy na ní), aby vůči provozovateli daňového skladu prokázal oprávněnost dispozice s vybraným výrobkem, ať již z pozice vlastníka či pouhého disponenta zmocněného vlastníkem. Provozovatel daňového skladu není v souvislosti s plněním veřejnoprávních závazků vázán obsahem smluvních ujednání mezi ní a třetí osobou (v tom lze souhlasit se závěry krajského soudu). Ze všech uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za neopodstatněnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Oproti stěžovateli se nedomnívá, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Naopak má za to, že je napadený rozsudek náležitě (podrobně a přesvědčivě) odůvodněn a nelze mu vytknout nedostatek důvodů, pro které by trpěl nepřezkoumatelností. Důkladně se zabývá nejen podstatou věci samé, ale i všemi namítanými nezákonnostmi. Pokud jde o stížnostní důvod podřaditelný pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., není zřejmé, jaká jiná skutková podstata by měla být ve správním řízení nebo i před soudem zjištěna. Správní orgány při zjišťování skutkového stavu věci a jeho podstaty vycházely zejména z listin předložených stěžovatelkou (daňových a účetních dokladů, smluv mezi stěžovatelkou a společnostmi ČEPRO, a. s. a Fox consulting s. r. o.). Skutkový stav věci byl tedy zjištěn dostatečně spolehlivě. Stěžovatelka se mylně domnívá, že spotřební daň, která jí byla uhrazena společností Fox, neměla vstupovat do základu daně u jí uskutečněných plnění. Stěžovatelka se zjednodušeně řečeno neprávem staví do pozice ČEPRO, a. s. jako provozovatele daňového skladu. Jinak řečeno, staví se do pozice, jako kdyby sama byla provozovatelem daňového skladu - a tím i plátcem (výběřcím) spotřební daně [spotřební daň (či zálohu na ni), kterou uhradila skutečnému plátcí spotřební daně (ČEPRO, a. s.) vyčleňuje samostatně z úplaty přijaté od společnosti Fox jako od kupujícího namísto toho, aby ji správně zahrнула do základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty]. Jelikož ale stěžovatelka nemá postavení provozovatele daňového skladu - není výběřcí, resp. plátcem spotřební daně, není ani oprávněna vůči třetím

pokračování

osobám vyčleňovat ze základu daně spotřební daň a dovozovat, že není součástí úplaty od kupujícího. Krajský soud tedy posoudil zcela správně a v souladu se zákonem rozhodnou otázku, že stěžovatelka byla povinna zahrnout do základu daně z přidané hodnoty - u jí uskutečněných plnění pro společnost Fox - i částky, které obdržela jako platbu spotřební daně. Jelikož napadený rozsudek netrpí vytykanými nezákonnostmi, navrhuje žalovaný, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

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

Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka podává svůj mimořádný opravný prostředek explicitně nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Jde-li o stěžovatelkou vytykanou 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 otázky přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přistoupil přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, či založené 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 vylučují 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 námitkou 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 Sbírce 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 důlých nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, tento soud vyslovil právní názor, že: „Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 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“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, dostupného na www.nssoud.cz, je řízení před krajským soudem zatíženo jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé i tehdy, „existuje-li rozpor mezi obsahem žaloby a jejím petitem, případně je protichůdný již samotný petit, a tyto rozpory nebyly odstraněny ani po provedeném jednání před soudem“.

Nejvyšší správní soud 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 lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírají, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Měl-li by pak být rozsudek správního soudu zrušen pro jinou vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; vada řízení bez vlivu na zákonnost správního rozsudku není důvodem pro jeho zrušení.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je především zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadených rozhodnutí žalovaného v mezích podané správní žaloby stěžovatelky ze dne 21. 9. 2011. Z uvedeného rozsudku též vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel (z obsahu správního spisu a v něm obsažených listinných důkazů), jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.

pokračování

Z napadeného rozsudku je tedy patrné, z jakých skutkových i právních důvodů má krajský soud za to, že ob stojí žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9173/11-1301-704581, č. j. 9174/11-1301-704581, č. j. 9175/11-1301-704581, č. j. 9176/11-1301-704581, č. j. 9177/11-1301-704581, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za příléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatelky liché, mylné anebo vyvrácené. Krajský soud dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů se domnívá, že stěžovatelka nesprávně nezahrnula do svého základu daně i částky příslušné spotřební daně u jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost Fox viz str. 11 až 15 napadeného rozsudku. Z odůvodnění rozsudku je též dostatečně zřejmé, z jakých důvodů krajský soud dospěl k prezentovanému závěru, že stěžovatelka měla v případě svých zdanitelných plnění pro společnost Fox zahrnout do základu daně vždy i příslušnou částku spotřební daně podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Podle krajského soudu totiž mohlo dojít k realizaci dodání zboží mezi stěžovatelkou a společností Fox až po té, co zboží bylo fakticky vyskladněno z daňového skladu jeho provozovatelem stěžovatelce. Až od tohoto okamžiku byla stěžovatelka oprávněna s prodáváním zbožím nakládat jako vlastník (srov. § 13 odst. 1 a § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

Krajský soud uzavřel, že k dodání příslušných pohonných hmot stěžovatelkou společností Fox došlo nejdříve až po uvedení tohoto zboží do volného oběhu provozovatelem daňového skladu - společností ČEPRO, a. s. [tedy nikoliv v režimu podmíněného osvobození od daně, tj. v daňovém skladu, ale až v režimu volného oběhu (str. 15 odst. 2, 3 napadeného rozsudku)]. Nebyla proto splněna podmínka pro aplikaci § 41 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Vyslovený názor je nejen přezkoumatelný, ale jak bude rozvedeno dále, i věcně správný. Z rozsudku krajského soudu jsou současně zřejmé i důvody (str. 7-10 rozsudku), pro které tento soud neshledal opodstatněnými výhrady stěžovatelky k prováděným vytýkáčím řízením a jednotlivým úkonům v jejich rámci (výzvám). Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl namítanou nepřezkoumatelností nebo, že by byl založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, pro kterou by bylo třeba tento rozsudek zrušit.

Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že pochybil, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil pro důvodně namítané vady v řízení před správními orgány. Konkrétně brojí proti sdělení obecných důvodů, pro které měla být vytýkáčím řízením vedena. Namítá, že řízení před správními orgány obou stupňů bylo šikanózní, a že jí nebylo umožněno hájit se odpovídajícím způsobem.

Vytýkáčím řízením v projednávané věci nebyla správce daně vedena nezákonně, a pokud proto krajský soud pro tuto nedůvodně vytýkanou vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil, posoudil uvedenou žalobní námitku v souladu se zákonem.

Podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Jak správně uvedl ve svém rozsudku již krajský soud (str. 7 odst. 3 a násl. rozsudku), výzvy správce daně podle § 43 téhož zákona vyhověly dikci tohoto ustanovení, neboť obsahovaly sdělení o pochybnostech, které jej vedly k zahájení vytýkáčím řízení se stěžovatelkou. Konkrétně

šlo o pochybnosti (vnitřní pochyby správce) o správnosti vykazovaných údajů v souvislosti s velkým nárůstem přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění uváděných stěžovatelkou ve svých daňových přiznáních. Takto vytčené pochybnosti jsou dostatečné nejen z hlediska dikce uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale i judikatury, na kterou krajský soud přílehlavě poukázal (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, dostupné na www.nssoud.cz). Je tomu tak proto, že mají dostatečnou skutkovou oporu, a to právě v údajích uváděných samotnou stěžovatelkou. Je pak současně i z logiky věci vyloučeno, aby tyto - prvotní výzvy - mohly obsahovat další sofistickované výhrady, jak nyní dovozuje stěžovatelka. Správce daně po podání daňového přiznání na tu kterou daň zpravidla disponuje pouze a jen údaji, které jsou mu poskytnuty právě daňovým subjektem v jeho přiznání. Jen výjimečně mohou mít pochybnosti správce daně jiný původ (v předcházejícím místním šetření, kontrole, apod.). Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že pokud správce daně opřel své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání o kvantitativní navýšení přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění stěžovatelkou v tom kterém posuzovaném zdaňovacím období (skutkové důvody), vyhovují tyto pochybnosti požadavkům zákona o správě daní a poplatků. Z výzev o odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní a poplatků pak dále vyplývá, že stěžovatelce bylo umožněno tyto pochybnosti vyvrátit a oprávněnost v přiznáních uváděných hodnot řádně prokázat. Na tuto okolnost byla stěžovatelka upozorněna přímo v poukazovaných výzvách (např. výzva ze dne 10. 11. 2009, č. j. 292984/09/288915704135, či následující výzvy k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). V tomto směru byla stěžovatelce uložena zejména povinnost prokázat, že v přiznání uvedené údaje odpovídají záznamní povinnosti, povinnost prokázat zákonné podmínky pro oprávněnost vykazovaných a uplatněných odpočtů daně dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, doložit záznamní povinnost, předložit originály rozhodných listin (smlouvy, objednávky, dodací listy apod.), jakož i povinnost prokázat, že spotřební daň byla při prodeji jejího zboží společností Fox součástí základu daně a že byla zdaněna základní sazbou daně z přidané hodnoty. Nic proto stěžovatelce nebránilo, aby výzvám vyhověla a doložila za účelem prokázání správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání svou daňovou evidenci a daňové doklady, od nichž údaje v daňových přiznáních dovozovala, a prokázala tak i správnost zdanění prodaných pohonných hmot společností Fox. Obdobně stěžovatelce nic nebránilo, aby správci daně předestřela důkazy, z nichž dovozovala, že byla oprávněna do základu daně nezahrnout částky spotřební daně, jejichž úhradu obdržela od společnosti Fox, a které měly svůj vliv i na výši daně stěžovatelky. Neobstojí proto výtku o vadách řízení před správními orgány spočívajících v nezákonně zahájeném vytýkacím řízení a v neurčitosti ukládaných povinností, které měly stěžovatelku zkrátit na jejích právech a zabránit jí splnění uložených povinností. Z předloženého obsahu spisu rovněž nevyplývá opodstatněnost tvrzení stěžovatelky, že by řízení s ní vedená jak správcem daně, tak žalovaným byla šikanózní.

Krajský soud měl podle výtek stěžovatelky též nesprávně posoudit po právní stránce základní hmotně-právní otázku, a to, že stěžovatelka neoprávněně nezahrnula do základu daně z přidané hodnoty i spotřební daň z pohonných hmot prodaných společností Fox, v důsledku čehož ponížila výši svých daňových povinností.

Ve světle a rozsahu podané kasační stížnosti obstojí právní závěry krajského soudu, který dovodil, že správní orgány oprávněně zahrnuly do základu daně na výstupu u stěžovatelky i částky spotřební daně vztahující se k jednotlivým stěžovatelkou uskutečněným zdanitelným plněním (dodáním PHM) pro společnost Fox.

Podle ust. § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

Podle ust. § 7 odst. 2 věty první zákona o dani z přidané hodnoty místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo

pokračování

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.

Podle ust. § 13 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Podle ust. § 13 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu.

Podle ust. § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Podle ust. § 36 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty základ daně také zahrnuje spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41.

Podle ust. § 41 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty u zboží, které je vyrobeno v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu je dodáno, se základ daně stanoví podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně.

Podle ust. § 41 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty u zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13 při uvedení zboží do volného daňového oběhu, se základ daně stanoví podle § 36.

Podle ust. § 3 písm. f) zákona se rozumí daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; celní ředitelství může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí.

Podle ust. § 3 písm. g) zákona se rozumí provozovatelem daňového skladu právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu.

Podle ust. § 3 písm. h) zákona se rozumí oprávněným příjemcem právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu; oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

Podle ust. § 3 písm. i) zákona se rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, jak ostatně uvedl již krajský soud, že stěžovatelka nebyla provozovatelem daňového skladu společnosti ČEPO, a. s., a že nebyla ani plátcem spotřební daně. Tato okolnost bránila tomu, aby stěžovatelka a společnost Fox mohla obchodovat v daňovém skladu ČEPRA a. s. s pohonnými hmotami stěžovatelky, resp. aby stěžovatelka mohla na společnost Fox převést pohonné hmoty dislokované v daňovém skladu společnosti ČEPRO a. s. a dodat je společnosti Fox v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Na uvedeném závěru nic nemění ani innominátní smlouva uzavřená mezi

stěžovatelkou a společností Fox ze dne 19. 3. 2009, kde stěžovatelka vystupuje v pozici quasiprovozovatele daňového skladu. Tato okolnost ostatně nebyla stěžovatelkou ani v kasační stížnosti tvrzena. Z obsahu předložených spisů (např. i z odpovědi na výzvu k součinnosti ze strany společnosti ČEPRO, a. s. ze dne 1. 2. 2010, č. j. 34378/10) pak vyplývá, že ze strany společnosti ČEPRO, a. s. byly sporné dodávky PHM vyskladněny z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného oběhu výhradně pro společnost NABEOL s. r. o. (tedy pro stěžovatelku) a nikoliv společnosti Fox consulting, s. r. o.

Z doložené kupní smlouvy ze dne 19. 3. 2009, uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Fox (čl. II.), pak vyplývá, že místem dodání zboží byla „odběrní místa odběratelů kupujícího“, a v případě vlastního odběru terminál a sklad prodávajícího. Dále z ní vyplývá, že k převodu vlastnického práva (tedy k oprávnění nakládat s kupovaným zbožím jako vlastník - srov. § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) došlo až po vydání zboží z výdejního terminálu (společnosti ČEPRO, a. s.) smluvnímu přepravci nebo až složením zboží u zákazníka společnosti Fox. Tyto skutečnosti zcela jednoznačně dokládají správnost právního závěru krajského soudu, žalovaného a správce daně, že k dodání zboží (PHM) mezi stěžovatelkou a společností Fox došlo ve skutečnosti až po vyskladnění tohoto zboží (pohonných hmot) z daňového skladu společnosti ČEPRO, a. s. (tedy po jejich vyskladnění z daňového skladu). Je tak mimo jakoukoliv pochybnost, že v tomto okamžiku (po vyskladnění z daňového skladu společnosti ČEPRO, a. s.) již stěžovatelkou prodávané zboží nebylo dodáváno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v daňovém skladu, jak ve správním řízení i v řízení před krajským soudem tvrdila stěžovatelka.

Okolnost, že stěžovatelkou deklarované zboží (PHM) bylo společnosti Fox dodáváno mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně, vylučoval, aby stěžovatelka v souladu se zákonem aplikovala ust. § 41 odst. 3 ve spojení s § 36 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. aby do základu daně z přidané hodnoty u svých plnění nezahrnovala příslušnou částku spotřební daně. Naopak stěžovatelka měla vždy, jak to správně dovodil krajský soud i správní orgány, do svého základu daně zahrnout i spotřební daň ve smyslu ust. § 36 téhož zákona, tj. vyčíslit a přiznat příslušný základ daně včetně příslušné částky spotřební daně, neboť ust. § 41 odst. 3 téhož zákona nebylo možno v posuzovaných věcech aplikovat.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud ve svém rozsudku vyslovil správný právní názor, pokud dovodil (str. 15 rozsudku), že u obchodních případů stěžovatelky vůči společnosti Fox nebyly dány podmínky k tomu, aby postupovala podle § 41 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Právě naopak, stěžovatelka měla správně do svého základu daně vždy zahrnout veškerou přijatou úplatu od společnosti Fox, tj. včetně úhrady příslušné spotřební daně. Na tomto závěru již nemůže ničeho změnit ani polemika stěžovatelky s předestřanou dílčí částí odůvodnění rozsudku krajského soudu, kde se správní soud zabýval postavením provozovatele daňového skladu (společnosti ČEPRO, a. s.) z hlediska jeho veřejnoprávních funkcí (§ 37, resp. § 38 zákona). Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu byl nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud se při posuzování zákonnosti rozsudku krajského soudu již nezabýval stěžovatelkou explicitně vyjádřeným důvodem kasační stížnosti podřaditelným ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Je tomu tak proto, že stěžovatelka k tomuto stížnostnímu důvodu ve skutečnosti neuvedla žádnou relevantní argumentaci. Pokud pak v této souvislosti argumentovala o vadách řízení před správními orgány, byla tato argumentace ve skutečnosti námitkou podřaditelnou ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy námitkou o nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Otázkou vad při vytýkacích řízeních (nedostatečností výzev dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, šikanózním jednáním ze strany správce daně) se pak Nejvyšší správní soud zabýval již dříve.

pokračování

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost stěžovatelky směřující proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011-330 (§ 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. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla 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 7. března 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu