



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **STOPRA Co., a. s.** se sídlem Moutnice 37, zastoupeného Mgr. Alešem Dvorským, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2006, č. j. 30 Ca 233/2004 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2006, č. j. 30 Ca 233/2004 - 48, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud pro vady řízení zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 7. 2004, č. j. 8333/03/FŘ/130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 31. 3. 2003, č. j. 40797/03/293914/9754, kterým

byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2001 ve výši 410 417 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonný, a dále že je nepřezkoumatelný, neboť je nedostatečně odůvodněn.

Stěžovatel zejména uvádí, že krajský soud zrušil jeho rozhodnutí proto, že v něm postrádal závěr, že se jednalo o spekulativní jednání několika účastníků obchodní transakce, týkající se dovozu předmětného stroje, které formálně právními úkony zastírají skutečný obsah svého jednání. Přitom prý však neuvedl, na základě jakého skutkového stavu k tomuto závěru dospěl.

S tím stěžovatel nesouhlasí a odkazuje na obsah odůvodnění rozhodnutí, které v této věci vydal. Tvrdí, že v něm popisuje celý průběh daňového řízení a také transakce v obchodním dodavatelském řetězci, zachycuje a vysvětluje veškeré provedené důkazy a vyvozuje z nich náležité právní závěry. Zejména upozorňuje na skutečnost, že nezpochybňoval tvrzení žalobce, že předmět prodeje (stroj na výrobu papírových kapesníků) je schopen výroby tohoto sortimentu, nicméně nikoliv v balíčcích po 10 ks, jelikož to je možné pouze s příslušenstvím ke stroji, tj. s baličkou, příp. s baličkou a seskupovacím zařízením.

Stěžovatel údajně nenapadal formální nedostatky kupní smlouvy, nýbrž v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“) posuzoval její skutečný obsah. Znalecké posudky jsou vypracovány v červnu 2004 ke dni 26. 3. 2001, nicméně nedokládají, které části linky byly dovezeny v roce 2001 a ohodnocují ji ve stavu k datu červen 2004. Pro správce daně jsou však rozhodující údaje uvedené v JCD z března 2001. Stěžovatel ve svém rozhodnutí opakovaně uvedl logickou úvahu, že přebírá-li prodávající záruku, že stroj bude vyrábět papírové kapesníčky typu Normal, a to 10 ks v baličku, objem výroby 230 - 280 ks za minutu, a to je možno pouze s příslušenstvím (s baličkou) a seskupovacím zařízením, pak toto zařízení muselo být předmětem plnění daného kupní smlouvou. Své rozhodnutí proto stěžovatel opřel o zjištění, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu zákona o DPH, ačkoliv žalobce předložil formálně správné doklady pro uplatnění nadměrného odpočtu.

Na rozdíl od názoru krajského soudu se stěžovatel domnívá, že není právně významné, zda se vyjádřil k prokázanému úmyslu žalobce zastřít formálním úkonem skutečný stav věci. Tento názor považuje stěžovatel za nezákonný.

K názoru krajského soudu, že není jasné, na základě jakých úvah stěžovatel dospěl k závěru o tom, že žalobce nemohl koupit předmětný stroj, přestože ještě nebyl propuštěn do volného oběhu, tvrdí, že tyto úvahy jeho rozhodnutí obsahuje. Prodávaný stroj totiž nebyl v době uzavírání smlouvy na území ČR (byl z Itálie dovezen dne 6. 3. 2001). Z tohoto důvodu nemohla žádná ze zúčastněných společností v lednu 2001 předmět koupě

převzít a dále s ním disponovat. Okamžik nabytí vlastnictví tak byl sjednáván zcela formálně a naprosto odlišně od reálného stavu.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

III.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozhodnutí stěžovatele skutečně postrádá odůvodnění, proč považoval předmětné transakce za toliko formální. Neprovedl navíc navržené důkazní prostředky, kterými by bylo prokázáno, že skutečný průběh transakce odpovídal tvrzením žalobce. Nevypořádal se totiž s důkazy prokazujícími, že společnost APE-X sice jednou smlouvou kupovala celkem tři stroje (linku na výrobu papírových kapesníků, baličku do smršťovací fólie a krabicovačku), avšak žalobce nabytí od této společnosti pouze linku a obě baličky pořídila společnost SPEKTRUM CZ, a. s. Plnění bylo žalobcem poskytnuto leasingové společnosti. Proto žalobce odmítá tvrzení, že k nabytí vlastnického práva mohlo dojít až převzetím stroje, což odporuje logice leasingových smluv, uzavíraných zpravidla v době, kdy předmět prodeje ještě vůbec neexistuje. Pokud tedy byly smlouvy uzavřeny v lednu 2001 a závazky z nich byly plněny v březnu stejného roku, je nesmyslná námitka, že strany stroj nemohly v lednu převzít a disponovat s ním. Navíc, žalovaný neprokázal žádnou spřízněnost osob zúčastněných na transakci, pominul, že žalobce byl jako dodavatel stroje vybrán leasingovou společností a za to obdržel přiměřenou odměnu, aniž by se na transakci podílel. Údajná daňová výhoda, které se mělo dostat leasingovému nájemci SPEKTRUM CZ, a. s., která tento stroj pronajímala za nižší nájemné než byla leasingová splátka, odporuje logice DPH. Tato společnost totiž nejprve zaplatila vyšší DPH z leasingové splátky a inkasovala nižší DPH ze splátky nájemného a teprve následně došlo ke kompenzaci těchto plateb v daňovém přiznání, takže tato daňová výhoda byla daňově zcela neutrální a z hlediska peněžních toků nevýhodná.

Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout, a to i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel uplatnil dva kasační důvody: nezákonnost a nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.].

K tomu je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se musel prvně zabývat tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu, jelikož u nepřezkoumatelného rozhodnutí již z logiky věci nelze hodnotit správnost posouzení relevantních právních otázek, nýbrž je nutno takovéto rozhodnutí zrušit a otevřít tím

soudu procesní prostor pro vydání rozhodnutí nového, jež nebude zmíněným deficitem postiženo.

Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34 ve sv. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález sp. zn. III. ÚS 94/97, tamtéž, sv. 8, č. 85, nález sp. zn. II. ÚS 686/02, tamtéž, č. 155, sv. 35) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Jak uvedl Ústavní soud (nález sp. zn. I. ÚS 403/03, sv. 38, str. 281), *„rozhodnutí obecného soudu musí být konzistentní, jeho argumenty musí podpořit příslušný závěr. Při hodnocení důkazů by měly být vzaty v úvahu všechny důkazy. Není přípustné apriorní odmítnutí nebo apriorní akceptace vybraných důkazů bez dalšího. Popis všech prokázaných skutečností případu by měl být prezentován jako koherentní celek, nikoliv jen formálně, ale též materiálně. Proto rozhodnutí musí být „narativní spojitost“, jak jej do určité míry metaforicky soudobá právní teorie nazývá (Wróblewski J., *The judicial application of law*, Kluwer 1992, str. 176). Současně musí soudce dbát nejen na koherentnost rozhodnutí, ale také na jeho celkovou přesvědčivost.“*

Této judikatuře (s níž je plně v souladu ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu) je společné, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu musí být zřejmé, kterou právní argumentaci účastníka řízení považoval za důvodnou a toto odůvodnění musí být přesvědčivé. V opačném případě je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

Nejvyšší správní soud se proto, vycházející ze shora předestřených obecnějších úvah (viz také rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005, in: www.nssoud.cz), zabýval tím, zda napadený rozsudek krajského soudu ob stojí v konfrontaci s uvedenými požadavky.

V tomto směru zdejší soud vycházel z toho, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení [nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Tuto nepřezkoumatelnost spatřoval v tom, že žalovaný blíže neodůvodnil svůj závěr, že se jednalo o spekulativní jednání několika účastníků obchodní transakce týkající se dovozu předmětného stroje, které formálně právními úkony zastíraly skutečný obsah jednání ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Zejména krajský soud žalovanému vytkl, že neuvedl veškeré provedené důkazy, že neodůvodnil neprovedení některých důkazů (např. znalecké posudky), a tyto důkazy nevyhodnotil. S tímto postupem krajského soudu stěžovatel nesouhlasí a domnívá se, že jím vydané rozhodnutí kritériu přezkoumatelnosti odpovídá. Je tedy úkolem Nejvyššího správního

soudu rozhodnout, zda tato stížnostní námitka je důvodná. Přitom vycházel ze svého dříve vysloveného právního názoru (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, in: č. 1301 Sb. NSS), podle něhož je v těchto případech „*povinností daňových orgánů uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.*“

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že obsahem citovaného rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 7. 2004 je především podrobný popis dosavadních zjištění, z nichž při svém rozhodování vycházel. Podstata jeho rozhodnutí je pak založena na aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Jakkoliv totiž žalobce jako daňový subjekt mohl po formální stránce vystupovat jako plátce DPH, ve skutečnosti postupoval v rozporu s § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., neboť předmětný stroj nikdy nepřijal. Příslušná kupní smlouva byla posouzena jako formální, zastírající skutečný stav. Zpochybněny přitom nebyly formální nedostatky této smlouvy a nebyla vyslovena její neplatnost, leč byl posouzen její skutečný obsah. Tento myšlenkový postup shledává Nejvyšší správní soud – v obecné rovině – za zcela obvyklý a odpovídající jak dikci, tak zejména smyslu zákonné úpravy. Povinností finančních orgánů totiž není jen vzít na vědomí deklarovaný obsah formalizovaných právních úkonů, nýbrž musí též v případě pochybností prověřit, zda tyto úkony odpovídají skutečnému stavu, a za tím účelem vedou příslušné dokazování.

Z obsahu citovaného rozhodnutí stěžovatele je patrné, že oba finanční orgány skutečně provedly poměrně obsáhlé dokazování a zejména prostřednictvím dožádání zjistily řadu skutečností, které odpovídajícím způsobem vyselektovaly a za relevantní označily následující:

- Žalobce do daňového přiznání za březen 2001 zahrnul daň na vstupu za zboží – stroj na výrobu papírových kapesníků LINE 2015, datum uskutečnění zdanitelného plnění 26. 3. 2001, základ daně 63 mil. Kč, DPH 13 860 Kč, vystavený APE - X, spol. s r. o. Daň na výstupu za uskutečnění zdanitelného plnění (dodání stejného stroje pro odběratele S-BOHEMIA LEASING, a. s.), k němuž mělo dojít rovněž dne 26. 3. 2001, uplatnil ze základu daně 65 mil. Kč, DPH 14 300 000 Kč.
- Předmětný stroj byl přitom do ČR dovezen společností ARALIA, spol. s r. o., výrobcem byla italská firma TAU MACHINES s. r. l. Podle jednotné celní deklarace byla základem pro vyměření poplatků částka 13 987 400 Kč, do volného oběhu byl stroj propuštěn dne 15. 3. 2001.
- Dodavatel ARALIA, spol. s r. o. prodala stroj odběrateli APE-X, spol. s r. o., a to za kupní cenu 1 265 320 EUR + DPH; podle faktury se jednalo o částku 49 637 164 Kč včetně DPH.
- APE-X, spol. s r. o. dále uzavřela dne 15. 1. 2001 kupní smlouvu se žalobcem, a to za částku 63 mil. Kč bez DPH.
- Kupní smlouvou uzavřenou dne 21. 2. 2001 mezi žalobcem a S-BOHEMIA LEASING, a. s. byl tento stroj prodán za částku 65 mil. Kč + DPH s tím, že podle

daňového dokladu ze dne 26. 3. 2001 byla celá kupní cena včetně DPH uhrazena na zálohách.

- Dne 15. 12. 2001 byla uzavřena leasingová smlouva mezi S-BOHEMIA LEASING, a. s. (pronajímatel) a SPEKTRUM CZ, a. s. (nájemce). Doba pronájmu činila 48 měsíců, jako dodavatel stroje byl uveden žalobce.
- Dne 1. 4. 2001 byla sjednána nájemní smlouva mezi SPEKTRUM CZ, a. s. jako pronajímatelem a PAVA, spol. s r. o. jako nájemcem. Předmětem pronájmu byl shora popsáný stroj, nájemné činilo 100 tis. Kč měsíčně.

Na základě těchto zjištění stěžovatel dovodil, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění dle daňového dokladu 21FV/006, že v celé obchodní transakci vystupoval toliko formálně a kompletní dodávku z celního skladu do společnosti PAVA, spol. s r. o. zajišťovala společnost APE-X, spol. s r. o. Všechny kupní smlouvy byly sjednávány bez ohledu na to, že předmětný stroj v době jejich uzavírání nebyl na území ČR – teprve dne 6. 3. 2001 byl převezen do celního skladu a dne 15. 3. 2001 byl propuštěn do volného oběhu a byl umístěn do provozovny společnosti PAVA, spol. s r. o. Popsaným postupem tak došlo k neopodstatněnému mnohonásobnému navýšení kupní ceny zařízení. Jakkoliv tedy stěžovatel nezpochybnil formálně uzavřené kupní smlouvy, žalobce předmětný stroj nikdy nepřijal a došlo tak k zastření skutečného stavu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu.

Krajský soud v Brně citované rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost, jelikož bližší odůvodnění jeho rozhodnutí *„postrádá závěr, že se jednalo o spekulativní jednání několika účastníků obchodní transakce týkající se dovozu předmětného stroje, které formálně – právními úkony zastírají skutečný obsah svého jednání.“*

K tomu však zdejší soud uvádí, že se krajský soud mylí, protože již ze shora předestřené je dostatečně patrné, že tento závěr stěžovatel učinil a dostatečně vyčerpávajícím způsobem (na celkem téměř 14 stránkách o řádkování jedna) odůvodnil. V souhrnné podobě tak lze konstatovat, že stěžovatel svůj závěr založil na podrobně popsanych krocích, v jejichž rámci došlo k prodeji a pronájmu předmětného stroje, a zpochybnil skutečnou realizaci těchto transakcí. Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud za dané konstelace nemůže a koneckonců ani nechce předjímat, zda vyvozené právní závěry jsou správné, nelze rozumně tvrdit, že je citované rozhodnutí stěžovatele vůbec neobsahuje.

Krajský soud stěžovateli rovněž vytkl, že neuvedl a nevyhodnotil veškeré důkazy, které byly provedeny, příp. neuvedl i důkazy neprovedené – např. navržené znalecké posudky týkající se ocenění stroje. Rovněž k této otázce z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele (str. 11) plyne, z jakých důvodů neprovedl navržené důkazní prostředky. Konkrétně stěžovatel uvedl, že žalobce se domáhal prošetřování skutečností, které správci daně ani odvolacímu orgánu nepřísluší a které nebyly předmětem vytýkacího řízení. K posudkům dvou soudních znalců pak stěžovatel uvedl (str. 12), že samotná cena za plnění nebyla předmětem řízení; navíc oba posudky linku oceňují k datu červen 2004 a nedokládají, které její části byly dovezeny již v roce 2001.

Lze tak uzavřít, že krajský soud nedokázal dostatečně konkrétně uvést, které důkazní návrhy nebyly provedeny, resp. ve kterých případech stěžovatel nevysvětlil, proč tak neučinil. Nepostačuje totiž - značně apodiktickým způsobem a bez nezbytné specifikace - konstatovat, že nebyly uvedeny veškeré provedené, příp. i neprovedené důkazy, nýbrž je povinností soudu zrušujícího správní rozhodnutí pro vady řízení jasně popsat, které konkrétní důkazy nebyly provedeny, jakou relevanci mohly mít, které provedené důkazy naopak nebyly v rozhodování zohledněny či alespoň vypořádány apod. Takováto velmi povrchně pojatá koncepce napadeného rozsudku krajského soudu, který nikterak blíže nevyložil, které konkrétní důkazy či argumenty v přezkoumávaném správním rozhodnutí postrádá, nemůže obstát

Ze shora popsaných důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně jako nepřezkoumatelný. Tím současně krajskému soudu otevírá procesní prostor pro vydání nového, tentokrát již procesně bezvadného, rozhodnutí, v němž se dostačujícím a přesvědčivým způsobem vypořádá se všemi uplatněnými žalobními námitkami.

Jen pro úplnost je vhodné uvést, že se za dané situace Nejvyšší správní soud nemůže zabývat zákonností celého obchodně-daňového případu a nemůže proto ani přisvědčit či naopak vyvracet učiněné závěry stěžovatele ohledně případnosti aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, a to již proto, že by porušil „dvojinstančnost“ soudního přezkumu ve správním soudnictví. Zavazuje proto krajský soud ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. k tomu, aby se s napadeným rozhodnutím žalovaného vypořádal věcně, tzn. aby vyhodnotil správnost učiněných právních závěrů na základě provedených skutkových zjištění. Toto zhodnocení pak samozřejmě podléhá posouzení v rámci případné nové kasační stížnosti.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. února 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu