



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **INTERMONT Karlovy Vary s. r. o.**, se sídlem K Panelárně 172, Otovice, zastoupený Mgr. Michalem Burešem, advokátem se sídlem Bělehradská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 11. 2004, čj. 11376/04-130K, čj. 11377/04-130K, čj. 11379/04-130K, čj. 11380/04-130K, čj. 11382/04-130K, čj. 11383/04-130K, čj. 11385/04-130K, čj. 11387/04-130K, 11388/04-130K, čj. 11389/04-130K, čj. 11390/04-130K, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 6. 2007, čj. 58 Ca 2/2005 – 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutími ze dne 5. 11. 2004, čj. 11376/04-130K, čj. 11377/04-130K, čj. 11379/04-130K, čj. 11380/04-130K, čj. 11382/04-130K, čj. 11383/04-130K, čj. 11385/04-130K, čj. 11387/04-130K, 11388/04-130K, čj. 11389/04-130K, čj. 11390/04-130K zamítl odvolání žalobce proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Karlových Varech (správce daně) ze dne 12. 1. 2004, kterými byl žalobci za zdaňovací období měsíců února až prosince 2002 stanoven základ daně a dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v každém zdaňovacím období v nulové výši.

Žalobce napadl všechna výše uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 12. 6. 2007, čj. 58 Ca 2/2005 - 74. V rozsudku nejprve zrekapituloval celý skutkový stav případu, který považoval za nesporný, a ze kterého vycházel při posouzení jednotlivých žalobních bodů. Připomněl, že žalobce v průběhu daňového řízení střídavě vyhodnocoval své obchodní aktivity buď jako poskytování služeb do zahraničí, nebo jako vyrovnávání finančních zůstatků na majetkových účtech. Žalobní výtku mířící na porušení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) neshledal krajský

soud důvodnou, přičemž přisvědčil závěru žalovaného, že se daňový subjekt dostal do důkazní nouze a neunesl své důkazní břemeno. Taktéž se neztotožnil s tvrzením o porušení § 2 odst. 7 daňového řádu. Účelem zásady neformálnosti daňového řízení je eliminace účinnosti sice formálně bezvadných, leč simulovaných právních úkonů, kterými se daňový subjekt snaží zastírat jiné reálné právní úkony, které mají pro daňový subjekt méně příznivý dopad. Žalobce vykládá uvedenou zásadu opačně, než je její skutečný obsah a účel a snaží se tak eliminovat právní důsledky prokázaných reálných skutečností. Správce daně i žalovaný v průběhu daňového řízení vždy vycházeli ze skutečného obsahu jednotlivých úkonů žalobce. Jednotlivé důkazní prostředky předkládané žalobcem dokumentovaly skutečný obsah jeho jednotlivých kroků.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), poněvadž skutková podstata, z níž vycházel správní orgán v napadeném rozhodnutí, je v rozporu se spisy.

Správní orgán se podle stěžovatele nevypořádal s jeho podáním ze dne 14. 8. 2003, v němž uváděl, že se v posuzované věci nejednalo o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty, nýbrž o finanční a účetní vyrovnání zůstatků účtů za účelem vyrovnání jednotlivých zůstatků v účetnictví obchodní společnosti. Vyrovnání majetkových účtů není zdanitelným plněním podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Stěžovatel prokázal oprávněnost podaných daňových přiznání, jelikož řádně doložil, že služby byly uhrazeny, avšak vzhledem k nestandardní povaze případu následně dospěl k závěru, že se v posuzovaném případě vůbec nejednalo o zdanitelná plnění. Proto měla být stěžovatelova dodatečná daňová přiznání upravena v tom smyslu, že měl být snížen objem vlastních uskutečnitelných zdanitelných plnění v řádku 445. Změna titulu pro podání dalších dodatečných daňových přiznání by neměla vliv na výši vykázaného přeplatku.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu, a proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující podstatné skutečnosti: Stěžovatel dovážel z Německa kovové komponenty, které podle požadavku obchodního partnera zabudoval do stěžovatelem vyráběných stavebních výrobků a finální výrobky vyvážel zpět do zahraničí, kde je zahraničnímu partnerovi prodával za sjednanou smluvní cenu. Hodnota zabudovaných komponentů ve sjednané smluvní ceně zahrnuta nebyla, jelikož stěžovatel komponenty přebíral bezúplatně a nikdy se nestaly jeho majetkem. Stěžovatel v rozhodném období vystavoval pro zahraničního odběratele dvě faktury. Prvá obsahovala cenu za vlastní výrobky, práci a dopravu, přičemž fakturovaná cena odpovídala hodnotě uvedené na vývozních písemných celních prohlášeních. Druhá „faktura“ byla vystavena na vyvážené kovové části, které získaly propuštěním do režimu volného oběhu

statut českého zboží a toto zboží bylo vyúčtováno samostatným dokladem jako tuzemské zdanitelné plnění a zdaněno základní sazbou. Po zpřísnění podmínek evidence dovezeného a následně vyvezeného zboží v režimu aktivního zušlechťovacího styku dle § 163 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“) se stěžovatel rozhodl u těchto komponentů přejít na režim volného oběhu dle § 128 celního zákona. Dne 23. 6. 2003 podal dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec 2002, ve kterých snížil původní základ daně u vlastních uskutečněných zdanitelných plnění na řádku 445 a současně v řádku 420 o stejnou částku zvýšil hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění osvobozených od povinnosti uplatnit daň na vývozu (vývoz služeb spočívající v zabudování zákazníkem dodaných komponentů do jím objednaných stavebních dílů); zároveň snížil svou daňovou povinnost. Na základě vytýkácího řízení dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost tohoto postupu. Hodnota stavebních dílů uváděná žalobcem na vývozních dokumentech neobsahovala hodnotu kovových komponentů, a proto žalobce u tohoto zboží neprokázal nárok na osvobození daně z přidané hodnoty z titulu vývozu.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je v rozporu se spisy. K tomuto závěru dospěl zejména z důvodu, že se správce daně nevypořádal s podáním ze dne 14. 8. 2003 označeným jako „Doplnění podání dodatečných přiznání k DPH za jednotlivá zdanitelná plnění podle kalendářních měsíců roku 2002“, v němž uvedl, že v případě vystavování daňových dokladů vztahujících se ke kovovým komponentům se nejednalo ani o dodání zboží ani poskytování služeb, ale o vyrovnávání jednotlivých zůstatků v účetnictví. S tímto tvrzením stěžovatele však není možné souhlasit, jelikož jak správní orgán prvního i druhého stupně, tak i krajský soud se obsahem tohoto podání náležitě a dostatečně zabývaly a zdůvodnily, proč je činnost stěžovatele třeba posuzovat jako uskutečněné zdanitelné plnění.

Jak žalovaný, tak posléze i krajský soud upozornil na nestálost stěžovatelových tvrzení, zda se v jeho případě jednalo o poskytování služeb do zahraničí a nebo pouze o finanční a účetní vyrovnávání. V dodatečných daňových přiznáních vymezil uskutečněná zdanitelná plnění jako vývoz služeb a v podání ze dne 13. 6. 2003 uvedl, že nesprávně odváděl daň z přidané hodnoty při poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku, ačkoliv byly určeny pro spotřebu v Německu. Po zahájení vytýkácího řízení, podáním ze dne 14. 8. 2003, začal tvrdit, že se ve skutečnosti jednalo o finanční a účetní vyrovnání finančních zůstatků v účetnictví. Při podání odvolání proti rozhodnutím žalovaného však opětovně uváděl, že skutečným obsahem plnění byl vývoz služeb. Následně se stěžovatel v podané žalobě vrátil k původnímu tvrzení, dle kterého nevykazoval zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ale pouze vyrovnával finanční zůstatky na svých majetkových účtech. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel měnil svá tvrzení o podstatě svých obchodních aktivit účelově. Nikterak to však nemohlo zvrátit závěr správce daně o tom, že stěžovatel neprokázal důvodnost postupu v dodatečných platebních výměrech. Ve svých dodatečných daňových přiznáních totiž změnu celního režimu nerefletoval. O kovových komponentech účtoval jako o nákupu služeb ostatních, neevidoval je ani ve skladové, ani v podrozvahové evidenci. Vystavoval faktury na dodání materiálu, a ten zdanil daní z přidané hodnoty v základní sazbě, přičemž na fakturách uvedl předmět plnění dodání materiálu, nikoli dodání služby. Stěžovatel tak postupoval, jako by kovové komponenty nadále dovážel v režimu aktivního zušlechťovacího styku.

V průběhu vytykácího řízení bylo zpochybněno, že se v případě kovových komponentů jednalo o služby, a současně byl zpochybněn i jejich případný vývoz. Kovové komponenty dovezené z Německa byly propuštěny do volného oběhu, a proto získaly povahu českého zboží podle § 2 písm. e) bodu 2 a § 128 celního zákona. Vyvážel-li stěžovatel kovové komponenty - samostatně či jako součást stavebních dílů, vyvážel české zboží – nikoliv služby. Podle stěžovatele se však v jeho případě nejednalo o žádná zdanitelná plnění. S tímto argumentem není možné souhlasit. Za zdanitelné plnění se podle § 2 a § 7 zákona o dani z přidané hodnoty se mimo jiné považuje dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to za úplaty i bez úplaty. Stěžovatel nedoložil relevantním dokladem vývoz kovových komponentů - českého zboží. Jedná se tak zákonitě o zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku při podnikání, které podléhá dani z přidané hodnoty.

V souladu se základními zásadami daňového řízení a ustanoveními vztahujícími se k dokazování je třeba, aby správce daně zjistil skutečný stav věci a na jeho základě řádně rozhodl. Je povinen správně kvalifikovat jednotlivé pro právní posouzení věci rozhodné právní úkony, posoudit je podle jejich obsahu a poté jim připsat určitý daňový následek. Vznikne-li během řízení pochybnost o obsahu právního úkonu, je třeba pomocí jeho výkladu objasnit skutečný záměr účastníků. Zhodnocení obsahu stěžovatelem uskutečněných zdanitelných plnění je provedeno zejména v protokolech o ústním jednání sepsaných v rámci vytykácího řízení a následně i v rozhodnutích žalovaného o odvoláních proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům.

Stěžovatel nepopíral, že hodnota kovových komponentů nebyla zahrnuta do hodnoty uvedené na vývozních písemných celních prohlášeních, kterými byly propuštěny do režimu vývozu jeho finální výrobky. Vývoz zboží do zahraničí uskutečněný plátcem je osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu, ovšem pouze za předpokladu splnění podmínek dle § 45 odst. 3 zákona o daních z přidané hodnoty. Zákon jednoznačně váže toto osvobození na předložení formálně bezvadných dokladů se všemi předepsanými náležitostmi. Absenci tohoto dokladu nelze nahradit tvrzením stěžovatele, předložením jiných dokladů či odkazem na zásady formální logiky, stěžovatelem navíc nesprávně použité. V deklaracích vydaných celním úřadem je vyvážené zboží specifikováno jako volně ložené betonové dílce bez obalu, což jsou výrobky stěžovatele. Předložená vývozní písemná celní prohlášení nejsou způsobilá ověřit vývoz dovezených a následně zabudovaných kovových komponentů společně s betonovými dílci a plátce proto u tohoto zboží neprokázal nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z titulu vývozu podle § 45 odst. 3 zákona o daních z přidané hodnoty.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel nesplnil podmínku pro osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při vývozu zboží, kterou je ve smyslu § 45 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení s náležitostmi dle § 104 a § 105 celního zákona. Tudíž ani neprokázal oprávněnost snížení vlastních uskutečněných zdanitelných plnění v řádku č. 445 dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Kovové komponenty, bez ohledu na vlastnická práva či bezúplatnost obchodní transakce mezi poplatníkem a jeho německým obchodním partnerem, se prokazatelně staly českým zbožím, ze kterého

byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty a na základě kterého uplatnil nárok na odpočet daně dle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel předloženými doklady požadovanými ustanovením § 45 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nikterak neprokázal, že kovové komponenty vyvezl z území České republiky, a proto je třeba na ně stále pohlížet jako na české zboží podléhající dani z přidané hodnoty. Stěžovatel u nich tedy nemohl uplatnit osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu.

Nejvyšší správní soud zhodnotil uplatněné stížní námitky jako nedůvodné, přičemž v řízení nevyšly najevo vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 101 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu tudíž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu nad rámec běžné úřední činnosti jakékoliv náklady řízení vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu