



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **D. V.**, zastoupený Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem se sídlem Brno, Hlinky 505/118, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2007, č. j. 8238/07-1300-701922, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, č. j. 31 Ca 119/2007 – 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2007, č. j. 8238/07-1300-701922. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV ze dne 4. 8. 2006 - platebnímu výměru, jímž mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2006 ve výši 1 497 391 Kč. Důvodem vyměření daně bylo neprokázání oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty související s fakturami přijatými v rozhodném období od dodavatele Z. J. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval daňovým subjektem předložené doklady a zjištění správce daně vycházející z veřejně přístupného registru plátců daně z přidané hodnoty, že dodavatel nebyl v rozhodném

období plátcem této daně včetně ověření u Finančního úřadu v Hodoníně, že jeho registrace byla pravomocně zrušena dnem 8. 4. 2006. Neuznal význam skutečnosti, že pouze dodavatel porušil své povinnosti, neboť fakticky doklady, které vystavil, nebyly daňovými doklady, jimiž by daňový subjekt mohl doložit svůj nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). K odvolací námitce, že stát inkasoval daň dvakrát (poprvé od dodavatele), žalovaný v odvolacím rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt nesplnil podmínky pro uplatnění odpočtu a je nerozhodné, že podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH musí zaplatit daň i subjekt, který ji na doklad neoprávněně uvedl, neboť ve vztahu k němu má odvod neoprávněného navýšení ceny o částku daně sankční povahu.

Žalobu postavil stěžovatel na obdobných důvodech jako odvolání a zdůraznil v ní, že s dodavatelem Z. J. měl uzavřenou smlouvu o obchodních vztazích od 2. 10. 2005 a při té příležitosti si od něho vyžádal osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty. Od té doby mezi nimi docházelo k uzavírání kupních smluv, na jejichž základě byly dodavatelem vystavovány faktury s náležitostmi daňového dokladu. Do doby podání daňového přiznání za rozhodné období nebyl žalobce nijak vyrozuměn o tom, že dodavatel přestal být plátcem DPH. Stěžovatel dodavateli hradil cenu s daní, tak jak byla fakturována. Učinil tak vše co od něho lze očekávat ve vztahu k dlouhodobému obchodnímu partnerovi. Je tak přesvědčen o tom, že mu nárok na nadměrný odpočet vznikl, a to i z důvodu, že dodavateli hradil cenu i s daní a ten byl povinen ji podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH zaplatit státu. Z toho plyne, že nepřiznáním odpočtu a doměřením daně stát vlastně inkasuje daň dvakrát - od žalobce i od jeho dodavatele, a to z celé hodnoty prodaného zboží. V této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. „ÚS 669/02“. Přitom platba daně provedená jeho dodavatelem nemůže mít sankční charakter, sankcí by mohla být pouze pokuta. Navrhl, aby krajský soud vyžádal od příslušného finančního úřadu doklady o úhradě daně dodavatelem v případě výslovně označených faktur z května 2006. Navíc žalobce poukázal na skutečnost, že jeho dodavatel Z. J. jenom při obchodech s ním přesáhl za 12 kalendářních měsíců částku uvedenou v § 6 zákona o DPH a z tohoto titulu byl ve smyslu § 94 téhož zákona v květnu 2006 plátcem daně z přidané hodnoty.

Krajský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že podmínky pro uplatnění odpočtu splněny nebyly, neboť doklady nevystavil plátce daně.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, s tím, že se v něm krajský soud vůbec nevypořádal s žalobní námitkou, že daň jím byla zaplacená dodavateli a ten jí podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH uhradil státu, přičemž se nemohlo z jeho strany jednat o žádnou sankční platbu, ale o úhradu daně. Z odůvodnění rozsudku nelze zjistit názor krajského soudu na toto žalobní tvrzení; jde tedy o rozsudek natolik vadný, že to může vést k jeho nezákonnosti.

Stěžovatel považuje postup správce daně za poškozující a vymykající se podstatě zákona o DPH. Krajský soud pak nesjednal nápravu a ani se nepokusil stěžovatelova žalobní tvrzení ověřit.

Stěžovatel uvedl do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen 2006 správný přehled uskutečněných zdanitelných plnění a na základě toho uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 1 563 149 Kč. Správce daně neuznal podstatnou část nároku na odpočet s odůvodněním, že nelze akceptovat plnění uskutečněná dodavatelem Z. J. Stěžovatel poukazuje na Smlouvu o obchodních vztazích ze dne 2. 10. 2005, na jejímž základě s tímto dodavatelem obchodoval. K jednotlivým kupním smlouvám dodavatel vždy vystavil faktury s náležitostmi daňového dokladu a žalobce mu vždy uhradil plnou cenu fakturovaného zboží včetně příslušné DPH, což doložil správci daně i soudu. Při uzavření „Smlouvy“ si od dodavatele vyžádal jeho osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty. Stěžovatel průběžně na internetu ověřoval údaje o „plátcovství“ svých obchodních partnerů, a to včetně Z. J. V květnu r. 2006 však z internetového celostátního registru nebylo možno zjistit, že označený dodavatel plátcem daně není.

Stěžovatel i nadále tvrdí, že stát v daném případě získal daň dvakrát. Státu přísluší daň z hodnoty, kterou daňový subjekt přidává k ceně zboží, je však nespravedlivé, aby ji inkasoval u dodavatele i u stěžovatele, a to u obou z celé hodnoty zboží. Tím je totiž zboží zdaněno dvakrát. I zde poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. „ÚS 669/02“. Za neudržitelný považuje názor žalovaného, podle něhož je úhrada daně dodavatelem sankční platbou. Zákony o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 Sb. (§ 12 odst. 6) i č. 235/2004 Sb. (§ 26 odst. 6) obsahovaly odkaz na § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád); jen současná právní úprava od novelizace provedené zákonem č. 270/2007 Sb. toto ustanovení neobsahuje.

Stěžovatel navrhl krajskému soudu k prokázání, že došlo ke dvojímu zdanění zboží, aby vyžádal zprávu od dodavatelova místně příslušného správce daně, zda byla daň spojená s fakturami za měsíc květen 2006 uhrazena; krajský soud se však tímto návrhem nezabýval. I to je důvodem, proč stěžovatel považuje napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný a tím i nezákonný.

Ze všech těchto důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postupoval v souladu se zákonem. Stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty doklady, protože dodavatel, který vystavil faktury, v květnu r. 2006 již nebyl plátcem daně z přidané hodnoty. Skutečnost zda a jakým způsobem byla od dodavatele vybrána částka rovnající se dani z přidané hodnoty jím uvedená na fakturách, není rozhodná pro posouzení nároku stěžovatele na odpočet daně. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je výslovně uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a vada postupu soudu mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatel ovšem namítá i nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tedy kasační důvod odpovídající § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť nepřezkoumatelnost rozsudku je vadou zpravidla bránící věcnému přezkumu.

Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů rozhodnutí je třeba rozumět nedostatek důvodů skutkových, nikoliv pouze dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Soud je podle § 75 odst. 2 s. ř. s. povinen přezkoumat napadené správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů; pokud tak neučinil, mohlo by to mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Nikoliv však v každém případě, ale pouze tehdy, pokud řešení žalobní námitky mělo pro posouzení věci význam.

Stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v tom, že v něm absentuje vypořádání s žalobní námitkou dvojí platby daně z přidané hodnoty, neboť daň jím byla zaplacená dodavateli a ten jí podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH uhradil státu, přičemž se nemohlo z jeho strany jednat o žádnou sankční platbu, ale o úhradu daně. Je pravdou, že tuto námitku stěžovatel ve včasné žalobě uplatnil. Krajský soud ji v napadeném rozsudku ovšem neopomenul. Uvedl k ní, že citované ustanovení ukládá povinnost zaplatit daň osobě, která daň uvede na daňovém dokladu. Toto ustanovení se ovšem na stěžovatelova dodavatele nemohlo vztahovat, neboť zákonná povinnost stíhá plátce DPH. Zjevně tak danou žalobní námitku nepovažoval za rozhodnou pro posouzení věci.

Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH skutečně stanoví, že přiznat a zaplatit daň je povinen ten, kdo uvede daň na daňovém dokladu. Zákon o DPH stanoví nejen náležitosti daňových dokladů, ale také, že daňový doklad vystavuje plátce (§ 26 a násl.). Ustanovení § 6 a § 94 cit. zákona pak upravuje, kdo je plátcem daně z přidané hodnoty. Pro postavení plátce není rozhodná pouze skutečnost výše dosahovaného obrátu (§ 6), ale i jeho registrace. V daném případě byla registrace dodavateli pravomocně zrušena a za plátce jej nelze považovat jen z titulu výše dosahovaného obrátu, neboť v tom případě se nabývá postavení plátce dnem účinnosti registrace podle § 94 odst. 1 zákona o DPH. Krajský soud se skutečně konkrétně nevyjádřil k možné dvojí platbě daně, to však neohrozilo zákonnost jeho rozsudku, neboť z hlediska výsledku sporu tato námitka nebyla rozhodná.

Ostatně stěžovatel v žalobě (i v kasační stížnosti) vycházel z toho, že jeho dodavatel platbu daně z přidané hodnoty, kterou mu na základě faktur poskytl, státu odvedl. To však nebylo ničím doloženo; pokud stěžovatel k žalobě připojil prohlášení Zdeňka Janáčka ze dne 22. 2. 2007, jednalo se pouze o přehled faktur, které mu vystavil v květnu 2006 a potvrzení, že mu byly zaplacený.

Stěžovatel také v žalobě navrhoval, aby soud ověřil u dodavatelova správce daně, zda daň a v jaké výši byla od dodavatele vybrána. Pokud by však dodavatel skutečně tuto daň státu odvedl, nemělo by to vliv na platební výměr stěžovatele, neboť ten nestojí na tom, že jeho dodavatel neodvedl daň státu, ale na tom, že nebyly splněny zákonné podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 73 odst. 1 zákona o DPH. Krajskému soudu tak lze sice vytknout, že se s tímto návrhem v rozsudku nevypořádal, provedení navrhovaného důkazu by však zřejmě nemělo vliv na závěry rozsudku.

Je proto třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že rozsudek krajského soudu je z tohoto hlediska nedostatečně vyargumentován, ovšem jednalo se o žalobní námitku a žalobní návrh, které neměly pro posouzení věci podstatný význam.

Nejvyšší správní soud proto neshledal postup soudu a odůvodnění jeho rozsudku natolik vadným, aby byla naplněna kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Právnímu závěru krajskému soudu o věci samé pak je třeba přisvědčit.

Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a zaúčtován podle zvláštního předpisu. Krajský soud tak pro svou právní úvahu užil správného ustanovení rozhodného právního předpisu a správně dospěl k závěru, že jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v případě stěžovatele nebyla splněna. Doklady, jimiž nárok prokazoval, totiž nebyly doklady daňovými, neboť nebyly vystaveny plátcem daně. Zákon nemá žádné liberační ustanovení, které by zohlednilo stěžovatelovo tvrzení o zodpovědném přístupu v obchodních vztazích. Daňový subjekt (stěžovatel) v rámci své povinnosti tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), doložil doklady k uplatněnému nároku na odpočet, správce daně však v mezích ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu vyvrátil, že jde o doklady vystavené plátcem daně. K tomu lze odkázat na setrvalou judikaturu správních soudů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2007, č. j. 7 Afs 109/2006 - 44. dostupný na www.nssoud.cz).

Lze jistě přisvědčit stěžovateli, že smyslem zákona o DPH je úhrada daně z přidané hodnoty a že ji nelze vyžadovat od plátce dvakrát. V daném případě ovšem z toho nemůže stěžovatel ničeho vytěžit. Nejde ani o případ obdobný tomu, který byl řešen Ústavním soudem v nálezů sp. zn. II. ÚS 669/02 (který měl zřejmě stěžovatel na mysli). Stěžovatel sám daň neuhradil dvakrát, svému dodavateli částku dani odpovídající zaplatil, aniž k tomu byl povinen, neboť tento jeho dodavatel v rozhodné době plátcem předmětné daně nebyl. Tato jeho platba pak může být jen předmětem vyrovnání mezi obchodními partnery, správce daně ji zohlednit nemůže.

Stěžovatel dále poukazuje na povinnost jeho dodavatele k odvodu částky získané jako neoprávněně uhrazené daně a polemizuje s právní úpravou takové povinnosti. Ze spisu však neplyne, že by označený dodavatel takovou úhradu skutečně provedl a i kdyby tomu tak bylo, není úlohou soudu se tím v dané věci zabývat. Pro posouzení této věci je podstatné pouze splnění podmínek nároku na nadměrný odpočet stěžovatelem. Platby eventuelně provedené zmíněným dodavatelem a jejich oprávněnost je totiž věcí onoho dodavatele. Eventuelní povinností dodavatele totiž stěžovatel není přímo dotčen na svých právech; i za předpokladu, že by dodavatel částky, které mu stěžovatel neoprávněně jako daň z přidané hodnoty uhradil, státu odvedl, nezaniká tím jeho odpovědnost vůči stěžovateli. Rozhodnutí správce daně o této povinnosti směřuje vůči dodavateli, který platbu daně z přidané hodnoty neoprávněně účtoval a přijal a jemu také přísluší možnost podání opravných prostředků a následně žaloby u soudu. Stěžovatel se tak danou

argumentací dovolává ochrany práv jiného subjektu, což mu nepřísluší (§ 2, § 65 odst. 1 s. ř. s.).

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto přezkumném soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 14. července 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu