



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **LAJKA - PRODUCTION s.r.o.**, se sídlem v Praze 1, Haštalská 27, zast. Mgr. Bohuslavem Hubálkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Těšnov 1/1059, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2013, č. j. 8 Ca 192/2009 - 65,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2013, č. j. 8 Ca 192/2009 - 65, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 6100/09-1300-105261, 6102/09-1300-105261, 6101/09-1300-105261, 5590/09-1300-105261, 5585/09-1300-105261, 5578/09-1300-105261, 5589/09-1300-105261, 5588/09-1300-105261, 5587/09-1300-105261, 5586/09-1300-105261, 4747/09-1300-105261 a 6104/09-1300-105261, jimiž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - prosinec 2007.

Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění uvedených na zkoumaných dokladech od uvedených plátců daně; uplatnil tak nárok na

odpočet daně v rozporu s ust. § 72 a § 73 odst. 1, 2 a 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2008 (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“). Stěžovatel předložil povinné evidence a daňové doklady, dle žalovaného však tyto neosvědčily, že skutečnosti nastaly tak, jak je na nich uvedeno; z daňového řízení vyplynulo, že plátcí (CNIT, MASSIVE a N.) uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce popřeli a o deklarovaných plněních pro žalobce neměli žádné povědomosti. Zkoumané doklady posoudil žalovaný jako fiktivní doklady, vystavené v rozporu s ust. § 28 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., neboť uvedení dodavatelé - plátcí - ve skutečnosti deklarované plnění v rozsahu a předmětu neuskutečnili. Z odpovědí na dožádání místně příslušných správců daně dodavatelů, jejichž názvy byly uvedeny na zkoumaných dokladech, bylo patrné, že tito dodavatelé nemají zahrnuty předmětné doklady v evidenci pro daňové účely za příslušná zdaňovací období. Tyto skutečnosti byly potvrzeny i svědeckými výpověďmi jednatelů či majitelů deklarovaných „dodavatelů“. Svědek pan Šebo (od 4. 7. 2008 společník a jednatel společnosti CNIT) svou svědeckou výpověď přisvědčil zjištěným skutečnostem, potvrdil, že předmětné doklady sám vystavil a podepsal, hodnotu inkasovaných a na jeho účty převedených částek si přesně nepamatoval, ale popisovaný průběh obchodních transakcí odsouhlasil. Zdanitelná plnění pro stěžovatele měl zajišťovat sám nebo prostřednictvím svých subdodavatelů. Žalovaný proto zkoumané doklady, vystavené jménem plátců daně panem Šebem neposoudil jako řádné daňové doklady, na jejichž základě by mohl stěžovatel uplatnit nárok na odpočet daně dle ust. §§ 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ve věci bylo prokázáno, že stěžovatel tedy nepřevzal zdanitelná plnění od plátců deklarovaných na předložených zkoumaných dokladech, kterým, jak ze šetření vyplynulo, nevznikla povinnost přiznat daň na výstupu, ale plnění poskytoval a zajišťoval sám pan Šebo. Tato skutečnost rovněž vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2012, sp. zn. 42T 15/2011 (dále „trestní rozsudek“), kterým byl jmenovaný uznán vinným ze zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 a 3 trestního zákoníku, a to právě v souvislosti s uskutečněnými plněními, a byl odsouzen k trestu odnětí svobody.

Z odůvodnění trestního rozsudku se podává, že obviněný v rozhodné době - tj. v průběhu roku 2007 jakožto podnikatel, fyzická osoba, plátce DPH, v rámci své podnikatelské činnosti jakožto údajný zprostředkovatel či zástupce uvedených „dodavatelů“ poskytoval uvedeným odběratelům (mimo jiné i stěžovateli) služby a materiál, tato plnění fakticky obstarával sám a pomoci neztotožněných osob, kterým platil v hotovosti, a poté odběratelům plnění dodával spolu s padělanými fakturami uvedených „dodavatelů“ vč. příslušné daně z přidané hodnoty, ovšem s uvedením čísel bankovních účtů svých nebo dalších osob, na které následně přijímal fakturované částky; z uvedené činnosti neměl v úmyslu odvést daň z přidané hodnoty, nevykázal ji ve svém účetnictví a daň z přidané hodnoty nepřiznal, ač tak jako faktický dodavatel zdanitelných plnění učinit měl. Z uvedeného rozsudku je potvrzeno zjištění správce daně o tom, že předmětné doklady osoby na nich uvedené nevystavily, což tyto v rámci hlavního líčení rovněž potvrdily. Tato skutečnost byla rovněž prokázána již v rámci daňového řízení.

Lze tak uzavřít, stran skutkového stavu věci, že stěžovatel předložil daňové doklady, které vystavila osoba jiná, než uvedená jako dodavatel; bylo prokázáno, že tato

pokračování

osoba byla plátcem daně a pro stěžovatele zdanitelná plnění fakticky uskutečnila a přijala za ně finanční částky, přitom neodvedla daň z přidané hodnoty.

II. Posouzení věci městským soudem

Stěžovatel v žalobě předně poukázal na zásadní skutečnosti pro posouzení věci rozhodné, a to, že až při kontrole bylo zjištěno, že některé z daňových dokladů nebyly uvedenými dodavateli vystaveny; bylo prokázáno, že tyto doklady s uvedením nesprávného dodavatele vystavil pan Milan Šebo, IČ 40597938, s místem podnikání Lublaňská 1539/6 Praha 2, který stěžovatele uvedl v omyl tím, že předstíral zprostředkování předmětného plnění a jeho uskutečnění na daňových dokladech uvedenými subjekty, zatímco plnění zajišťoval sám. Na daňových dokladech uváděl identifikační údaje existujících subjektů, ale vlastní čísla účtů. V průběhu kontroly nebyla existence plnění zpochybněna, tato plnění byla dále poskytována odběratelům stěžovatele; z poskytnutých plnění stěžovatel řádně odváděl DPH, přičemž požadoval dle daňových dokladů nárok na odpočet. V rozsáhlé žalobě stěžovatel argumentoval četnou judikaturou Soudního dvora EU, z níž, dle jeho názoru, vyplývaly závěry svědčící o oprávněnosti jeho nároku na uznání odpočtu DPH. V žalobě poukázal rovněž na to, že řízení, nebylo řádně zahájeno a jakékoli rozhodnutí v jeho rámci vydané je nezákonné a nemající právní důsledky, protože správce daně učinil úkon, jímž údajně kontrolu zahájil, vůči osobě, která nebyla v potřebném rozsahu žalobcem zmocněna; dále nebylo správcem daně postupováno v souladu s ust. § 17 zákona č. 337/1992 Sb. a ust. § 21 odst. 1 cit. zákona; nebyly mu sděleny důvody zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Žalovaný dle stěžovatele nepřipustně vychází z toho, že formální stránka je v rámci rozhodování o možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty jediná přezkoumávána a dokazování uskutečnění zdanitelného plnění od plátce ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty jiným způsobem než daňovým dokladem, není přípustné. Stěžovatel v tomto směru odkázal na judikaturu Soudního dvora EU i Ústavního soudu, z nichž vyplývá, že takový postup je nezákonný.

Městský soud žalobu zamítl; předně neshledal nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu nedostatečné plné moci k zastupování stěžovatele paní I. N.; za podstatné přitom považoval, že se dotýčná při úkonu, kterým bylo zahájení daňové kontroly, chovala tak, jako by byla touto plnou mocí řádně zmocněna, nevznesla žádnou námitku, že není oprávněna v této věci stěžovatele zastupovat, neučinil tak při zahájení či v průběhu kontroly ani sám stěžovatel.

Co se týče samotného posouzení oprávněnosti nároku na odpočet, městský soud konstatoval, že je třeba vzít v úvahu skutečnost, že tím primárním, čím daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je řádný daňový doklad, tedy daňový doklad, který obsahuje všechny předepsané náležitosti, tedy předepsané náležitosti navíc ještě korespondující s realitou. To v daném případě splněno nebylo. Dle městského soudu daňové doklady, které jsou k dispozici a na jejichž základě stěžovatel svůj nárok uplatňoval, byly v naprostém rozporu s realitou a jako podklad pro uplatnění nároku na odpočet je nebylo možno vůbec použít. Soud se bez dalšího ztotožnil se závěry, které v

předmětné věci učinily oba správní orgány, a tedy i s důvody především uvedenými v žalobou napadených rozhodnutích, kde odvolací orgán také konkrétně uvedl, podle jakých zákonů a ustanovení postupoval a proč, tedy také podle kterých ustanovení byla daň z přidané hodnoty doměřena. Zjištění, která v dané věci učinil, pak mají dle soudu oporu v předmětném správním spise.

Pokud jde o sporný výklad ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. prosince 2008, podle něhož daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem a pokud je neobsahuje, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu, městský soud uvedl, že nezbyvá, než konstatovat, že i z kontextu celé konstrukce je toto ustanovení o tom, že daňový doklad, který neobsahuje určitou náležitost, je možno nahradit dokazováním, pak tato norma se skutečně dotýká jenom těch případů, kdy daňový doklad z jakýchkoliv důvodů některou z předepsaných náležitostí neobsahuje. Nedopadá na situace, kdy daňový doklad předepsané skutečnosti obsahuje, leč jsou uvedeny nepravdivě, a to ze strany toho, kdo ten doklad vystavil. Pokud jde o argumentaci stěžovatele judikaturou Soudního dvora, soud konstatoval, že má za to, že žádný z judikátů, kterým stěžovatel argumentoval, nedopadá na projednávané případy, nelze ho tedy bez výhrad použít.

Na základě shora uvedených skutečností městský soud dospěl k závěru, že žádná z námitek stěžovatele není důvodná, přičemž tedy není důvodná samotná žaloba, a proto ji soud zamítl.

III. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., má za to, že je dán důvod nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a rovněž důvod nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozsudku.

Vzhledem ke skutkovým okolnostem má stěžovatel za to, že mu vznikl nárok na odpočet DPH, protože splnil podmínky stanovené v ustanovení § 72 zákona o DPH. Městský soud dospěl k závěru, že stěžovateli nárok nevznikl, neboť „*daňové doklady, které jsou k dispozici a na jejichž základě žalobce svůj nárok uplatňoval, byly v naprostém rozporu s realitou a jako podklad pro uplatnění nároků je nebylo možno vůbec použít.*“ Stěžovatel poukazuje na to, že soud současně měl za prokázaný takový skutkový stav, ze kterého zcela jednoznačně vyplývalo, že stěžovatel splnil veškeré podmínky pro odpočet DPH. To však soud (shodně jako žalovaný a správní orgán prvního stupně) nepovažoval za dostačující, neboť vyžadoval, aby tento skutkový stav vyplýval současně i z daňových dokladů. Stěžovatel v takto formalistickém přístupu soudu spatřuje nezákonnost a poukazuje přitom na rozhodnutí Soudního dvora EU C-90/02 Finanzamt Gummersbach vs Gerhard Bockemuhl ze dne 1. 4. 2004, ze kterého vyplývá závěr, že pro uplatnění odpočtu daně není nutné mít k dispozici řádný daňový doklad; Soudní dvůr EU se taktéž v rozhodnutí C-85/95 John Reisdorf vs Finanzamt Köln West ze dne 5. 12. 1996 vyslovil, že členské státy mohou v případě, kdy plátce nemá k dispozici originály řádných daňových dokladů, akceptovat uplatnění odpočtu DPH na základě jiných důkazních prostředků,

pokračování

které plátce předloží a které musí prokázat, že se plnění ve prospěch plátce fakticky uskutečnilo.

Stěžovatel poukazuje rovněž na judikaturu Ústavního soudu, který např. v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 664/04, ze dne 18. 4. 2006 nebo v rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 48/05, ze dne 6. 12. 2006) uvedl mimo jiné: „(j)ako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky....I když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, než účetním dokladem, splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví.“ Stěžovatel má dále za to, že i přes odlišnost daně z příjmů a daně z přidané hodnoty je názor zastávaný Ústavním soudem použitelný i v projednávaném případě.

Stěžovatel konstatuje, že možnost prokázat nárok na odpočet DPH i jiným způsobem než pomocí daňového dokladu, vyplývá rovněž i ze samotné dikce ustanovení § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění do 31. 12. 2008), ve kterém je stanoveno: „*Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.*“ Stěžovatel upřesňuje, že tímto zvláštním právním předpisem je míněn právě zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, v jehož ustanovení § 31 je vtělena úprava týkající se dokazování. V ustanovení § 31 odst. 4 je stanoveno: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.*“ Z výše uvedeného tedy vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH není ovládáno zásadou zákonné důkazní (průvodní) teorie, která stanovuje, které důkazní prostředky jsou pro prokázání určitých skutečností nezbytné a ani zásadou formální pravdy, nýbrž je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou materiální pravdy.

Městský soud dle stěžovatele postupoval ryze formalisticky, v důsledku čehož nárok stěžovatele na odpočet DPH neshledal opodstatněným. Stěžovatel má za to, že rovněž tak i soud nesprávně vyložil ustanovení § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, když konstatoval v rozsudku: „*Soud má za to, že i z kontextu celé konstrukce je toto ustanovení o tom, že daňový doklad, který neobsahuje určitou náležitost, je možno nahradit dokazováním, pak tato norma se skutečně dotýká jenom těch případů, kdy daňový doklad z jakýchkoliv důvodů některou z předepsaných náležitostí neobsahuje. Nedopadá na situace, kdy daňový doklad předepsané skutečnosti obsahuje, leč jsou uvedeny nepravdivě, a to ze strany toho, kdo ten doklad vystavil.*“

Stěžovatel připomíná, že na předmětných daňových dokladech byli uvedeni dodavatelé, kteří plnění neposkytli, což bylo v řízení prokázáno a ani nebylo činěno sporným, neboť tak učinil sám pan Milan Šebo, který doklady jménem uvedených dodavatelů vystavil, což jmenovaný nepopíral, resp. v řízení správci daně uvedl. Lze tedy

na tyto daňové doklady nahlížet jako na doklady, které obsahují nesprávné označení dodavatele (správně měl být na nich uveden pan Milan Šebo). Stěžovatel má v této souvislosti za to, že v případě, kdy je v rámci daňové kontroly prokázáno, že údaj o dodavateli na daňovém dokladu je nepravdivý, jedná se o obdobnou situaci, jako by tento údaj na daňovém dokladu chyběl a mělo by se tedy postupovat podle ustanovení § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty. Nelze se ztotožnit se závěrem, že v případě zcela chybějícího údaje (tedy závažnější porušení) by zákon připouštěl nápravu a v případě méně závažného pochybení (tj. uvedení údaje nepřesného) by náprava možná nebyla. V tomto případě se jedná o učebnicový příklad, kdy má být použit argument *a maiore ad minus*, což však soud neučinil.

Stěžovatel má tedy za to, že i v případě, kdy obsahují daňové doklady nepřesné údaje, je možné prokázat nárok na odpočet DPH podle zvláštního právního předpisu. Ostatně takovýto výklad je v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, kterou k argumentaci ve své žalobě stěžovatel uváděl; z té vyplývá, že pro uplatnění nároku není nutné dokonce vůbec disponovat daňovým dokladem. Stěžovatel dále uvádí, že na předmětnou věc je aplikovatelný i rozsudek Soudního dvora EU ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd ze dne 12. 1. 2006, ze kterého vyplývá, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH uplatněné na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená osoba věděla nebo mohla vědět.

Stěžovatel k tomu uvádí, že o podvodném jednání v době poskytování zdanitelného plnění nevěděl a ani nemohl vědět. Pan Milan Šebo postupoval velmi promyšleně, jím vystavované daňové doklady byly vždy graficky odlišné, neopakovala se čísla účtů, podpisy na daňových dokladech různých deklarovaných dodavatelů si nebyly podobné atd. Taktéž i plnění bylo řádně a včas poskytováno. Stěžovatel se tak v tomto případě stal obětí promyšleného klamavého jednání pana Milana Šeba. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 5. 3. 2012, sp. zn. 42 T 15/2011 dokonce pravomocně uznal pana Milana Šeba vinným z tohoto skutku, čímž pan Milan Šebo spáchal zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Z právě uvedeného rozsudku vyplývá, že stěžovatel byl jedním z mnoha poškozených subjektů. Stěžovatel ani při zachování takové míry opatrnosti, kterou vzhledem k objektivním a subjektivním okolnostem případu bylo spravedlivé na něm při jeho podnikatelské činnosti požadovat, nemohl podvodné jednání rozpoznat. O tom svědčí i fakt, že byla uvedena v omyl panem Milanem Šebem kromě stěžovatele i celá řada jiných subjektů. Stěžovatel připomíná, že se o podvodném jednání dozvěděl až při daňové kontrole.

Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku stěžovatel spatřuje mimo jiné v tom, že se městský soud vůbec nevypořádal s judikaturou Soudního dvora EU, kterou stěžovatel výše uvedl a která již byla uvedena v jeho žalobě. Přitom platí, že tato judikatura je považována za pramen unijního práva a je tedy společně s unijní legislativou pro národní orgány veřejné správy (tedy i pro soud) závazná. Soud pouze stroze uvedl: „Pokud jde o argumentaci žalobce judikaturou Soudního dvora, soud má za to, že žádný z judikátů, kterým žalobce argumentoval, nedopadá na projednávané případy, nelze ho tedy bez výhrad použít...“. Stěžovatel má za to, že právě jím uváděná rozhodnutí jsou v dané

pokračování

věci zásadní a stěžejní. Soud měl vnitrostátní právní úpravu vykládat eurokonformně s unijním právem (tj. i v souladu s touto judikaturou). Pokud byl však soud přesvědčen, že judikatura není aplikovatelná, měl uvést důvody, na základě kterých dospěl k tomuto názoru. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud by se soud předmětnou judikaturou blíže zabýval, musel by dospět k závěru, že je plně aplikovatelná v projednávané věci. Stěžovatel dále uvádí, že v širších souvislostech došlo v předmětné věci ke střetu ústavně zaručeného práva stěžovatele vlastnit majetek (čl. 11 Listiny základních práv a svobod) a práva na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, jakož i právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost (čl. 26 Listiny) na straně jedné se zájmy státu na řádný výběr DPH na straně druhé. Stěžovatel má za to, že tato kolize by měla být řešena pomocí testu proporcionality, který byl rozpracován v plenárním nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94.

Jedním z kritérií testu proporcionality je kritérium potřeby, dle kterého má být při kolizi přistoupeno k tomu opatření, které umožňuje dosáhnout stejného cíle, avšak se nedotýká základních práv a svobod. Stěžovatel uvádí, že zájem státu na řádném výběru DPH mohl být dosažen jiným opatřením, které by neomezovalo stěžovatele v jeho ústavně zaručených právech, ale které by se dotýkalo přímo pana Milana Šeba, který svým podvodným jednáním celý předmětný spor zapříčinil, a který by proto měl za své protiprávní jednání nést i odpovědnost. Dle přesvědčení stěžovatele měla být správně doměřena DPH přímo panu Milanovi Šebovi, nikoli jemu.

Stěžovatel dále podotýká, že součástí práva vlastnit majetek je dílčí právo, aby byly daně ukládány jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny).

Postupem žalovaného byl dále porušen čl. 2 odst. 2 Listiny, ve kterém je stanoveno: „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“

Stěžovatel dále odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora EU C-437/06 *Securita* ze dne 13. 3. 2008, ve kterém bylo judikováno, že „*nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu, cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností.*“ (viz bod 24 a 25 rozhodnutí).

Stěžovatel má za to, že postupem soudu byl jeho nárok na odpočet DPH značně omezen, soud postupoval v rozporu s cílem systému odpočtu DPH zavedenému unijní legislativou. Stěžovatel dále rekapituluje argumentaci, kterou již uvedl ve své žalobě a ze které vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně z důvodu nedostatku plné moci a pro rozpor s procesními předpisy, s tím, že blíže si dovoluje odkázat na svoji žalobu. Stěžovatel na tomto místě připomíná, že k platnému zahájení daňové kontroly nemohlo dojít mj. i proto, že tato kontrola, jak vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly, byla zahájena vůči paní I. N., která se prokázala pracovníkům správního orgánu plnou mocí ze dne 15. února 2008. Stěžovatel má za to, že tato plná moc nebyla plnou mocí, na jejímž základě by mohlo dojít k platnému zastoupení v rámci daňové kontroly.

Text plné moci je velmi stručný a zní: „Zplnomocňuji paní I. N., k zastupování společnosti Lajka Production ve věci kontroly Přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2007.“ Plná moc tohoto znění je založena ve spise.

Z uvedeného je zřejmé, že paní I. N. nebyla zmocněna k zastupování v rámci daňové kontroly, protože v rámci daňové kontroly neprobíhá přezkum přiznání k dani z přidané hodnoty. Uvedený nedostatek plné moci si zřejmě uvědomil i správní orgán prvního stupně, neboť paní I. N. byla jeho pracovníky telefonicky kontaktována a požádána o opravu plné moci na text následujícího znění: „Zplnomocňuji paní I. N., k zastupování společnosti Lajka Production ve věci kontroly daně z přidané hodnoty za daňové období 2007.“

Paní I. N. si toto znění poznamenala na svou kopii plné moci, nicméně k opravě či opětovnému udělení plné moci ze strany stěžovatele již nedošlo. Soud v rozsudku uvedl, že procesní plná moc, kterou vystavil stěžovatel paní I. N., je nesrozumitelná, přičemž tato skutečnost pro něho nebyla relevantní. Za rozhodující soud považoval skutečnost, že paní I. N. se dle názoru soudu při úkonu, kterým byla zahájena daňová kontrola, chovala tak, jako by byla touto plnou mocí řádně zmocněna a že nevznesla žádnou námitku, že by nebyla oprávněna stěžovatele zastupovat.

Stěžovatel uvádí, že přitom z rozsudku nevyplývá, na základě kterých skutečností soud dovozuje závěr, že paní I. N. se chovala tak, jako by byla řádně zmocněna.

Dále stěžovatel uvádí, že k tomu, aby došlo k platnému zahájení daňové kontroly, bylo by nutné ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní ve spojení s ustanovením § 21 odst. 1 cit. zákona doručit protokol o zahájení daňové kontroly přímo samotnému stěžovateli, kterým paní I. N. není. Stěžovatel má za to, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu s právní úpravou, rovněž nebyly sděleny důvody kontroly. Na straně správního orgánu prvního stupně a žalovaného tedy došlo k procesním pochybením, která nemohou jít k tíži stěžovatele. Absenci řádného zahájení daňové kontroly není možné ani dodatečně zhojit, což se snažil soud učinit pomocí své účelové argumentace obsažené v napadeném rozsudku.

Stěžovatel s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu společně s rozhodnutími Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (nyní Odvolací finanční ředitelství).

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti popírá, že by v tomto případě při ověřování vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (plátcí nevzniká nárok automaticky, ale právě až při splnění zákonných požadavků) zatížil proces dokazování zásadou zákonné (průvodní) teorie, jak tvrdí stěžovatel, neboť postupoval s vědomím, že daňové řízení stojí na principu volného hodnocení důkazů. V žádném případě však nelze zaměňovat nesplnění zákonných požadavků, resp. doložení povinných dokladů se zfalšovanými údaji (tedy s nepravdivě zapsanými) za možnost nahradit tento důkazní prostředek jiným. Ačkoliv stěžovatel uplatňuje nahrazení daňových dokladů jinými

pokračování

důkazními prostředky, neuvádí již jakými, přičemž je však nutné zdůraznit, že o prokázání skutkového stavu v tomto případě není pochyb, neboť všechny ostatní užití důkazní prostředky prokázaly (a stěžovatel toto sám tvrdí), že plnění, z něhož si stěžovatel nárokuje odpočet daně, uskutečnil pan Šebo, nikoliv na dokladech uvedení dodavatele. Volné hodnocení tedy správce daně užil při vyhodnocení všech důkazních prostředků se zcela jasným závěrem. Užití jiných nahrazujících důkazních prostředků (což není připuštěno v důsledku výkladu zákona o DPH) by přicházelo v úvahu pouze v případě, kdy by daňový doklad neexistoval vůbec, nikoliv když existuje s nepravdivě uvedenými údaji, neboť by tím došlo k vědomému skrývání materiální pravdy (protože i ostatní důkazní prostředky svědčí o nepravdivosti údajů). Proto je nutné konstatovat, že nedošlo ani ke kolizi materiální a formální pravdy, neboť je zásadní, která skutečnost je v tomto případě prokazována. Stěžovatel se mylí v tom, že byl prokázán skutkový stav, z něhož jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel splnil veškeré podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť byly prokázány pouze jednotlivé skutečnosti, a to zejména, že daňový subjekt (stěžovatel) odvedl daň z přidané hodnoty, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění, a že toto uskutečnil pan Milan Šebo. Tímto však nebyl rozhodně prokázán nárok daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty za tato konkrétní přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Jedná se o dvě zcela odlišné právní skutečnosti, což žalovaný shledává v tomto případě za zcela zásadní a určující.

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jsou dány ustanovením § 73 odst. 1 a 2 zákona o DPH, který musí být vykládán a aplikován v souvislosti s ustanovením § 72 téhož zákona. Návazně na to jsou náležitosti běžného daňového dokladu obsaženy v § 28 odst. 2 zákona o DPH. Zásadní je v tomto případě úplné znění výše uvedených ustanovení s prvotním zaměřením na § 72 odst. 1 zákona o DPH, větu druhou: *„Nárok na odpočet daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.“* S tím souvisí § 21 téhož zákona, který stanoví, že daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby. Z těchto formulací je zcela evidentní, že údaje vykázané na daňovém dokladu musí odrážet reálně uskutečněné plnění přijaté od zde uvedeného dodavatele, což rozhodně v tomto případě splněno nebylo, když pan Šebo vystavil daňové doklady jménem fiktivních dodavatelů, přičemž plnění uskutečnil sám. Ačkoliv stěžovatel doložil pravomocný rozsudek, z něhož je patrné, že i on se stal obětí trestné činnosti pana Milana Šeba, není možné tímto způsobem zastírat nesplnění zákonných požadavků, které jdou výlučně k tíži daňového subjektu, který si nárokuje odpočet daně - v tomto případě tedy společnosti LAJKA - PRODUCTION s.r.o. Žalovaný se domnívá, že rozhodl-li by soud, a potažmo i žalovaný v tomto případě jinak, došlo by ve svém důsledku k určitému připuštění trestné činnosti jedné osoby, na základě níž si jiná osoba nárokuje odpočet daně. Nejedná se však z pohledu správce daně o ryze formalistický přístup, ale v pravém slova smyslu o pouhé sledování naplnění zákonných požadavků v souladu s reálným stavem. Je zavadějící, že stěžovatel vnímá tento zákonný postup jako přílišnou tvrdost zákona, když jak tvrdí, sám odvedl daň z přidané hodnoty za uskutečněná a přijatá plnění (splnění této jeho povinnosti vyvráceno nebylo), ovšem samotná tato skutečnost nezakládá vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný se nemůže ztotožnit ani s tvrzením stěžovatele, že nemohl podvodné jednání pana Šeba rozpoznat a v žádném případě nelze zanedbání rozumného chování v obchodních vztazích přičítat k tíži správce daně.

Pokud stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v opomenutí soudu zabývat se každým jednotlivým judikátem ESD (kterými stěžovatel argumentoval), a dále považuje za nedostatečné vyjádření soudu o tom, že žádný z judikátů nedopadá na projednávaný případ, dle názoru žalovaného je nutné přihlédnout i k dodatku soudu, že se v zásadě ztotožňuje s právními názory žalovaného, který vyložil, proč k těmto judikátům nepřihlédl a žalobci v tomto směru za pravdu nedal. Tato argumentace z pohledu žalovaného zcela dostačuje a rozhodně nezakládá nepřezkoumatelnost celého rozsudku, neboť ve vyjádření žalovaného k žalobě je skutečně podrobně rozebrán důvod „nepřiléhavosti“ každého jednotlivého judikátu ESD na tento konkrétně řešený případ, přičemž zmiňované vyjádření je součástí spisového materiálu. Žalovaný dále v této souvislosti popírá, že nedošlo k eurokonformnímu výkladu práva. Odlišný právní názor (než má stěžovatel) při výkladu jakékoliv právní normy neznamená její nerespektování.

Nesouhlas žalovaného s namítanými důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly byl dopodrobna rozebrán ve vyjádření k žalobě, které je součástí přiloženého spisového materiálu.

Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) „s. ř. s.“, tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené; rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publ. pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze

pokračování

dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publ. pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publ. pod č. 81/2004 Sb. NSS).

Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedeného, musí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku konstatovat.

Městský soud v napadeném rozhodnutí na str. 1 – 8 obsáhle podrobně popisuje průběh daňového řízení, vlastní posouzení žalobních námitek je uvedeno fakticky na str. 8 in fine a str. 9, přitom tato část odůvodnění se týká posouzení žalobní námitky směřující k nezákonnosti daňové kontroly; tuto námitku posoudil městský soud v intencích nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS -st 33/11, jako nedůvodnou. Rovněž tak se městský soud zabýval námitkou stran neúčinného zahájení daňové kontroly, byla-li tato zahájena se zástupkyní stěžovatele, která neměla disponovat relevantní plnou mocí. V této části odůvodnění se Nejvyšší správní soud se závěry městského soudu zcela shoduje a shledává je správnými. Stěžovatel udělil dne 15. 2. 2008 plnou moc jmenované s formulací ne zcela přesnou: „*ve věci kontroly Přiznán k dani z přidané hodnoty za rok 2007*“, z níž však nebylo možno a priori dovozovat, že se netýká daňové kontroly, neboť předmětem daňové kontroly byly právě daňové povinnosti za rok 2007 (není zřejmé, jakou jinou kontrolou by mělo být přiznání kontrolováno, nadto k dani z přidané hodnoty, v případě stěžovatele se nejednalo o žádné „přiznání za rok“ - ostatně takové zdaňovací období u této daně neexistuje, ale za zdaňovací období - v daném případě měsíční - pozn. soudu). Ze spisu dále vyplynulo, že poté dne 25. 3. 2008 udělil stěžovatel plnou moc k zastupování v celém daňovém řízení daňovému poradci Tomáši Krolupperovi, s dodatkem, že odvolává dříve udělené plné moci ve všech záležitostech týkajících se daňového řízení; jmenovaný zastupoval stěžovatele při veškerých úkonech, v rámci dokazování, rovněž tak s ním byla projednána zpráva o kontrole (viz např. protokoly o ústním jednání ze dne 6. 11. 2008, 24. 11. 2008), přitom námitku nezákonného zahájení nevznsl, ne učinil tak ani stěžovatel, a to ani již při samotném zahájení daňové kontroly; skutečnost, že by stěžovatel nevěděl, že kontrola byla zahájena a za jaké období, byly-li dle protokolu o zahájení kontroly současně se zahájením převzaty doklady a písemnosti stěžovatele, se jeví nepravděpodobná, neboť doklady nikoli v zanedbatelném množství stěžovatel musel zástupkyni předat. Námitku procesního pochybení při zahájení kontroly, resp. dovozovanou nezákonnost daňové kontroly proto Nejvyšší správní soud považuje za ryze účelovou; stěžovatel nebyl zahájením daňové kontroly se zástupkyní I. N. nikterak zkrácen na svých právech a tato skutečnost nemůže mít žádný vliv na samotný výsledek daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud se však již nemůže ztotožnit se závěry, k nimž městský soud dospěl v otázce v předmětné věci zásadní, a to v otázce hmotněprávního posouzení, a to konkr. stran interpretace ust. § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále zákon o dani z přidané hodnoty). Předně je třeba konstatovat, že odůvodnění, které má poskytovat přesvědčivé vypořádání žalobních námitek, je obsaženo toliko zčásti na str. 10, přitom je zde pouze reprodukován závěr žalovaného stran interpretace ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, který městský soud bez dalšího převzal, aniž bral v potaz konkrétní skutkový stav, který se ze spisového materiálu podával a který vyplynul rovněž z důkazu provedeného při ústním jednání před soudem.

Co se týče argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora EU, uvádí městský soud toliko to, že „*má za to, že žádný z judikátů nedopadá na projednávanou věc*“ a dále se ztotožňuje s právními názory žalovaného, který vyložil, proč k judikátům nepřihlédl. S výše uvedeným odůvodněním městský soud uzavřel, že dospěl k závěru, že žádná z žalobních námitek není důvodná a žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému výše konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací.

Z napadeného rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché a proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stran interpretace a aplikace ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty předestřenou stěžovatelem v žalobě v bodě 4 pod písm. a) až f), jakož i argumentaci nabízenou judikaturou Soudního dvora EU.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje bez dalšího závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v jeho rozhodnutí na posuzovaný případ. Městský soud na jedné straně konstatuje, že je nesporné, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna, že je stěžovatel dále použil pro své podnikání, že je poskytla osoba (pan Šebo), která byla řádně registrována jakožto plátce DPH - nezpochybňuje tedy skutkový stav věci, který zde reálně existoval. Na stranu druhou poté dovozuje z díkce ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, že nebyly naplněny formální podmínky pro nárok na odpočet daně, neboť tento nárok nebyl prokázán daňovým dokladem, který musí mít všechny náležitosti. Za zcela chybný je v tomto směru třeba považovat závěr, který městský soud převzal ve svém odůvodnění od žalovaného, totiž, že cit. ustanovení nedopadá na situace, kdy daňový doklad náležitosti obsahuje, ale tyto jsou nesprávné, resp. nepravdivé.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ust. § 73 zákona o DPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (což lze *a contrario* dovodit z odst. 12 cit. ustanovení zákona ve znění do 31. 12. 2008; dnes obd. v odst. 5 cit. ustanovení); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem - v projednávané věci dle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Pokud městský soud vzal za prokázaný skutkový stav věci o skutečném a reálném průběhu plnění, tedy o tom, že plnění se uskutečnilo, a mezi kterými osobami,

pokračování

což vyplývalo i z rozsudku, který měl městský soud k dispozici, a přesto setrval na závěru, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet, je v této části jeho úvaha nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Rovněž tak označil-li městský soud daňový doklad za doklad fiktivní, který neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, a proto nelze uznat nárok stěžovatele na odpočet, neboť se nejedná o daňový doklad, nelze mu přisvědčit; o takový (fiktivní) doklad by se jednalo tehdy, pokud by se zdanitelné plnění neuskutečnilo vůbec nebo mělo proběhnout mezi osobami neexistujícími, což se však v dané věci nestalo; plnění se uskutečnilo, ale mezi jinými subjekty, než bylo deklarováno na dokladu – z tohoto pohledu lze takový doklad považovat za nesprávný, resp. nepravdivý. Pochybnosti o správnosti, resp. pravdivosti takového dokladu lze však odstranit, resp. prokázat oprávněnost nároku jiným způsobem, což se v daném případě stalo. Nadto ani žalovaný sám nečinil sporným skutkový stav věci, který byl zjištěn a potvrzen výpovědí svědka p. Šeba a který konečně vyplynul následně i z odůvodnění trestního rozsudku.

Nejvyšší správní soud stran posouzení nároku na odpočet daně poukazuje např. na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, v němž mimo jiné konstatoval: „*Nárok na odpočet daně, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.*“ (Obdobně např. k aplikaci rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-354/03, C-225/08 *Optigen* např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, etc.). Lze odkázat např. též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ve kterém se mimo jiné uvádí: „*Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.*“

Na tomto místě Nejvyšší správní soud poznamenává, že pokud žalovaný v rozhodnutí na str. 8 pod bodem 3. konstatuje, že tvrzení, že stěžovatel nevěděl nebo nemohl vědět, kdo zdanitelná plnění realizoval, je nepřipadné, nemá oporu ve spise ani v prováděném dokazování a konečně ani ve výsledku trestního řízení. Stejně tak je bez přesvědčivého odůvodnění, které by reflektovalo skutkový stav, který v daňovém a poté i v trestním řízení vyšel najevo. V rozporu se zjištěnými skutečnostmi žalovaný založil svoji argumentaci, jakož i vyloučení aplikace předkládané judikatury Soudního dvora EU na závěru o fiktivních dokladech, neboť osoby na nich uvedené doklad nevystavily, zcela však odhlédl od stavu skutečného, tedy od toho, že zde fyzicky existovala osoba, která se za zprostředkovatele dodavatelů vydávala, jednala zcela podvodně a fakticky inkasovala rovněž finanční částky z provedených obchodů – tedy plnění fakticky poskytla. Nelze tedy označit transakce, a potažmo doklady o jejich realizaci vypovídající, za fiktivní. V tomto směru nelze akceptovat zcela formální odkaz žalovaného na to, že stěžovatel neprokázal, že plnění, které měl přijmout, přijal od plátce daně, kterému vznikla povinnost ke dni uváděnému na dokladech přiznat daň. Pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za vhodné uvést, že tato úvaha je zcela scestná, pokud na dokladech uvedení dodavatelé jimi ve skutečnosti vůbec nebyli, což bylo již v daňovém řízení prokázáno; rovněž tak bylo v řízení prokázáno, kdo skutečným faktickým dodavatelem byl. Ostatně to, že daňová povinnost svědčila právě této osobě, která za domnělé

dodavatele vystupovala, vyplynulo následně i z trestního rozsudku, v němž byl p. Šebo odsouzen právě za trestný čin zkrácení daně z přidané hodnoty i za předmětné období. Nutno konstatovat, že jakkoli žalovaný v době vydání svého rozhodnutí nebyl s trestním rozsudkem srozuměn, o tom, kdo byl skutečným faktickým dodavatelem, nebylo pochyb již v řízení daňovém. Nutno konstatovat, že žalovaný nepostupoval v řízení v souladu s ust. § 8 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. ust. § 2 odst. 7 cit. zákona, když zcela odhlédl od skutečností, které vyšly v řízení najevo a od zjištěného faktického stavu věci, a setrval na stavu formálním.

O tom, že žalovaný měl skutkový stav postaven najisto, svědčí i jeho vyjádření o tom, že „(b)yl zjištěn skutkový stav, z něhož jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel splnil veškeré podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť byly prokázány pouze jednotlivé skutečnosti, a to zejména, že daňový subjekt odvedl daň z přidané hodnoty, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění, a že toto uskutečnil pan Milan Šebo.“ Pokud dále žalovaný uvádí, že „(t)ímto však nebyl rozhodně prokázán nárok daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty za tato konkrétní přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění,“ nelze s takovým závěrem bez dalšího souhlasit. Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07 *a contrario* konstatoval: „Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu“. V daném případě však formálně správný doklad byl vyvrácen skutečnostmi zjištěnými v rámci dokazování, nikoli pouhým ničím nepodloženým tvrzením stěžovatele.

Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: „Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.“ Obdobně v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, Ústavní soud uvedl: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené“.

Nejvyšší správní soud nesdílí závěr žalovaného a potažmo městského soudu stran aplikace ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, a to pouze na případy, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, nikoli však na případy, kdy náležitosti obsahuje, tyto však jsou nesprávné, resp. nepravdivé. Nelze totiž rozumně dovodit, proč by bylo lze v rámci dokazování doplnit zcela chybějící údaje, zatímco by tak nemohlo být učiněno pro případ nahrazení nesprávného údaje údajem správným, majícím podklad v řádně vedeném dokazování stran takového údaje, v němž důkazní břemeno zcela jistě stíhá subjekt tvrdící (a prokazující) skutečnosti od formálního stavu na dokladu odlišné.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z právní úpravy obsažené v ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2008, nelze při použití obecných metod interpretace práva dovodit závěry, k nimž městský soud dospěl. Lze na tomto místě odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, v němž se mimo jiné konstatuje: „V souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní

pokračování

normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost.“

Přes výše uvedené dílčí závěry, které bylo v kasačním řízení možno učinit, neboť se jednalo o otázku právního posouzení, přitom zde městský soud převzal nesprávné závěry žalovaného stran interpretace ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2008, Nejvyšší správní soud konstatuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, a to pro nedostatek odůvodnění z níže uvedených důvodů.

Nejvyšší správní soud stran rozsahu odůvodnění napadeného rozsudku považuje za nutné uvést, že nikterak netvrdí, že by odůvodnění rozsudku soudu nemohlo stát na odkazu na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, resp. že by soud, pokud se se závěry žalovaného ztotožní, musel tyto opětovně podrobně uvádět v celém rozsahu. Zcela jistě stačí na ně odkázat s uvedením důvodů, pro které má soud za to, že jsou správné. To však platí v případě, kdy rozhodnutí žalovaného takové přesvědčivé odůvodnění, v němž jsou beze zbytku námitky účastníka řízení vypořádány, skutečně obsahuje. Tak tomu však v daném případě není, a to zejména stran argumentace judikaturou Soudního dvora EU. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí toliko obecně uvedl, čeho se ten který rozsudek týkal, aniž by se zabýval použitelností závěrů v něm učiněných na případ stěžovatele. Přestože tedy stěžovatel na podporu svých odvolacích námitek uvedl konkrétní argumenty stran příslušné judikatury Soudního dvora EU, žalovaný se s nimi v odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru dostatečně a s přihlédnutím ke zjištěnému skutkovému stavu nevypořádal. Nestačí proto, pokud soud při vypořádávání se s 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 44/2012 - 19, www.nssoud.cz).

Poukazuje-li žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti na to, že podrobně se k judikatuře vyjádřil ve vyjádření k žalobě (což zřejmě městský soud převzal do svých úvah v tom, že se s právními závěry žalovaného, který vyložil, proč k uvedeným judikátům nepřihlédl, zcela ztotožnil), je takové tvrzení irelevantní. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbohem právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí, resp. ve vyjádření k žalobě, popř. kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58, rozsudek ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, rozsudek ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 As 2/2012 - 95, vše příst. na www.nssoud.cz).

Pokud stěžovatel na podporu svých tvrzení v žalobě argumentoval konkrétní judikaturou Soudního dvora EU, tím spíše mohlo-li se jednat o skutkově i právně obdobnou věc s věcí právě projednávanou, bylo povinností městského soudu se se závěry v předmětných rozsudcích uvedenými argumentačně vypořádat, případně i tak, že vysvětlí a odůvodní, proč je nepovažuje pro danou věc za relevantní a proč na případ stěžovatele dle

jeho názoru nedopadají; pouze tak může být jeho rozhodnutí přesvědčivé a pouze tak může legitimizovat rozhodnutí samotné v tom, že správný výklad práva je právě ten výklad, který poté zvolil. Pokud městský soud bez dalšího argumentaci stěžovatele odmítl s tím, že má za to, že se na věc nevztahuje, a odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které však relevantní argumentaci postrádá, aniž by odůvodnil proč, postupoval nezákonně, resp. zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Nelze ani přehlédnout, že jakkoli trestní rozsudek neměl v době rozhodování k dispozici žalovaný (nicméně, jak bylo uvedeno výše, již v daňovém řízení bylo postaveno najisto, který plátců plnění fakticky poskytl), v době vydání rozhodnutí jej měl k dispozici městský soud.

Správní soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav, jako podklad pro rozhodování soudu a porovnat jej s užitou právní kvalifikací. Městský soud však zcela od skutečností vyplývajících z provedeného důkazu odhlédl a nikterak je do svých úvah nezahrnul. Přestože byl předmětný rozsudek, resp. jeho podstatná část při ústním jednání přečtena, městský soud z něj neučinil žádná skutková zjištění a setrval bez dalšího na formálním posouzení věci žalovaným. V odůvodnění napadeného rozsudku pak městský soud pouze konstatoval, že účastníci při ústním jednání setrvali na svých návrzích; stran hodnocení provedeného důkazu při jednání městský soud zcela pomlčel, neuvedl zda, proč a jaký mají či nemají skutečnosti vyplývající z trestního rozsudku vliv na skutkové a právní závěry žalovaného učiněné v přezkoumávaném rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud závěrem odkazuje rovněž na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, v němž se mimo jiné uvádí: „Rozhodnutí obecného soudu musí být konzistentní, jeho argumenty musí podpořit příslušný závěr. Při hodnocení důkazů by měly být vzaty v úvahy 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 spojitostí“, 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. Jak Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, nezávislost rozhodování obecných soudů se uskutečňuje v ústavním a zákonném procesněprávním a hmotněprávním rámci. Procesněprávní rámec představují především principy řádného a spravedlivého procesu, jak vyplývají z čl. 36 a násl. Listiny, jakož i z čl. 1 Ústavy ČR. Jedním z těchto principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 1 Ústavy ČR) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (§ 157 odst. 1 OSŘ), a to způsobem, zakotveným v ustanovení § 157 odst. 2 OSŘ. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

pokračování

V případě, kdy jsou právní závěry soudu v extrémním nesouladu s vykonanými skutkovými zjištěními anebo z nich v žádné možné interpretaci odůvodnění soudního rozhodnutí nevyplývají, nutno takovéto rozhodnutí považovat za stojící v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny, jakož i s čl. 1 Ústavy ČR. (...) Rozhodnutí soudu může být, za určitých okolností, protiústavní dokonce pouze z toho důvodu, že podává nesrozumitelný výklad podústavního práva. Jak Ústavní soud ve své judikatuře uvedl, jen „náležitě, tj. zákonem vyžadovaným způsobem, odůvodněná rozhodnutí naplňují ...ústavní kritéria plynoucí z Listiny... obdobně jako ve skutkové oblasti, i v oblasti nedostatečně vyložené a zdůvodněné právní argumentace nastávají obdobné následky vedoucí k neúplnosti a zejména k nepřesvědčivosti rozhodnutí“, které je v rozporu se zásadami spravedlivého procesu, jak jsou deklarovány v čl. 36 odst. 1 Listiny (viz nálezn sp. zn. III. ÚS 176/96, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 6., str. 151 a násl.). Obecný soud nemůže, ve zjevně složitém případě, reprodukovat jen text zákonného ustanovení a k němu, bez dalšího, přiřadit svůj právní závěr, aniž bude současně patrné, jakou cestou k tomuto právnímu závěru dospěl a jaké argumenty přitom použil. Jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by, při řešení otázky quid juris, vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu, zejména v situaci, kdy takovou relevantní judikaturou nebo závěry právní vědy argumentuje účastník řízení. Ústavní soud připomíná svou dřívější judikaturu, že má „rysy jurisdikční libovůle“ a jako takové může být protiústavní rozhodnutí, v němž se obecný soud odchýlí od ustálené rozhodovací praxe, aniž by „dostatečným způsobem vyložil důvody, pro které ustálenou rozhodovací praxi odmítá“ (nálezn sp. zn. III. ÚS 470/97, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 16., str. 203 a násl.).“

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II. ÚS 686/02). Těmto požadavkům přezkoumávaný rozsudek městského soudu nedostál. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému výše napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení; v něm je městský soud vázán právním názorem zde vysloveným V novém rozhodnutí rozhodne soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 26. června 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu