



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SOREDO-CZ s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Radvanice 315, zast. Mgr. Janem Horáčkem, advokátem se sídlem Žerotínovo nám. 839/13, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2016, č. j. 25964/16/5300-21442-711916, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 23. 5. 2018, č. j. 65 Af 109/2016 – 43,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), kterým byla stěžovatelce po provedené daňové kontrole za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty na vstupu ve výši 89 380 Kč oproti v přiznání uplatněné dani na vstupu (nadměrnému odpočtu) ve výši 1 610 722 Kč.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu v řízení před NSS je stěžovatelkou ve shora uvedeném zdaňovacím období uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty související s plněním přijatým na vstupu od společnosti Izeleten s.r.o., (dále jen „Izeleten“), spočívajícím

v dodání gumových forem na výrobu obkladu z umělého kamene (4 000 ks) a příslušenství tj. speciálních podložek (4 000 ks) a dřevěných roštů (2 000 ks). Dle žalovaného i správce daně se stěžovatelce nepodařilo věrohodným způsobem prokázat přijetí deklarovaného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[4] Krajský soud konstatoval, že v žalobě uváděné námitky jsou parafrází odvolání, podaného dne 8. 9. 2015 proti platebnímu výměru správce daně a doplněného dalšími podáními, aniž by však stěžovatelka v žalobě zohlednila, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami vypořádal a aniž by právě na tato vypořádání konkrétním způsobem reagovala. S ohledem na obsah žalobní argumentace proto nepovažoval za účelné opisovat v rozsudku podrobnou (26 stran dlouhou) zprávu o daňové kontrole, ani odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a na relevantní pasáže zprávy i rozhodnutí ve vztahu k opakovaným námitkám odkázal.

[5] S provedením kontroly poskytovatelem dotace (Státním zemědělským a intervenčním fondem) a s otázkou existence gumových forem v areálu stěžovatelky se žalovaný vypořádal v odst. 33 a 34 napadeného rozhodnutí. S vypořádáním těchto námitek se krajský soud zcela ztotožnil.

[6] Otázkou úplat za sporné dodávky, bankovními převody a tvrzenými půjčkami se správce daně nejprve podrobně věnoval v bodě 7 na str. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole, následně však v bodě Ad 2. zprávy (str. 23) uvedl, že s ohledem na předloženou smlouvu o půjčce a další informace týkající se financování nákupu forem nemá pro své původní závěry, uvedené v protokolu o seznámení s výsledky kontrolního zjištění, dostatek důkazů. Současně však uvedl, že jelikož způsob financování dodávky zboží nemá z hlediska splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty žádný vliv, nebude se otázkou financování dále zabývat, protože nepřistoupí ani k výsledku navrhovaných svědků.

[7] Žalovaný nicméně v odst. 25 na str. 7 napadeného rozhodnutí zformuloval nové pochybnosti o způsobu financování zpochybňované dodávky (dodavatel měl odběrateli de facto poskytnout finanční prostředky k zaplacení dodávky), v nichž opětovně odkázal na bod 7 str. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole. S důkazním návrhem na provedení výslechu svědků P. Ch. a J. S. k otázkám poskytování půjček, učiněným na str. 2 odst. 3 odvolání, se však žalovaný nevypořádal.

[8] Krajský soud označil absenci odůvodnění neprovedení navrhovaného důkazu za procesní vadu, protože jakkoli nejsou správci daně povinni provést každý důkaz, který daňový subjekt označí, jsou povinni se s učiněným důkazním návrhem vypořádat a zdůvodnit, proč k provedení navrženého důkazu nepřistoupí. Dále soud v souladu s konstantní judikaturou soudů rozhodujících ve správním soudnictví posuzoval, zda uvedená vada mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[9] Ověřil, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (odst. 24 a 25) vyplývá, že žalovaný považoval zjištěné skutečnosti o financování sporného obchodního případu

pokračování

pouze za podpůrný argument ke svému závěru o možném ovlivnění výběrového řízení na dodavatele (souvisejícího s poskytnutím dotace, pozn. NSS) dřívějšími vazbami stěžovatelky a dodavatele Izeleten. S ohledem na skutečnost, že způsob financování dodávky, jak správně uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, není z hlediska splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodující, nemohlo by dle krajského soudu vnesení světla do otázky (vskutku nestandardního) způsobu financování samo o sobě vést ke změně závěru správních orgánů o neprokázání přijetí sporného zdanitelného plnění dokladovaným způsobem. Zjištěná procesní vada proto nemohla mít v posuzované věci vliv na zákonitost žalobou napadeného rozhodnutí.

[10] K opakovaně uplatněnému tvrzení o stěžejní úloze úředního záznamu ze dne 25. 9. 2014, ve věci podání vysvětlení o technologickém postupu výroby gumových forem na výrobu obkladů z umělého kamene zaměstnanci Gumáren Zubří a. s., krajský soud ověřil, že bylo hodnověrným způsobem vyvráceno správcem daně v bodě Ad. 3 na str. 23 zprávy o daňové kontrole. Následně v bodech Ad. 4 na str. 23 a 24 zprávy se správce daně zabýval relevantností stěžovatelkou předloženého odborného vyjádření Ing. B., s jehož závěry, na které následně žalovaný odkázal v odst. 36 žalobou napadeného rozhodnutí, se krajský soud také zcela ztotožnil.

[11] Totéž pak platí o posledním žalobním bodu, jímž stěžovatelka vytýkala správci daně, že odmítl provést opakovaný výslech svědka J. S. Správce daně přesvědčivě v bodu Ad. 6 na str. 24 a 25 zprávy o kontrole zdůvodnil, proč jsou nová tvrzení o existenci 2 000 ks forem u dodavatele a fungování dvousměnného provozu zjevně účelová, kdy správce daně argumentoval příkrým rozporem uvedených tvrzení s výsledky dosavadního dokazování. Tomuto zdůvodnění krajský soud neměl co vytknout.

[12] Správce daně provedl v rámci daňové kontroly bohaté dokazování, svá zjištění precizně popsal ve zprávě o daňové kontrole a stěžovatelce umožnil plné uplatnění jejích procesních práv. Krajský soud sdílí závěr správců daně, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti, že spornou dodávku přijala způsobem uvedeným v předložených daňových dokladech.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[13] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[14] Namítá, že krajský soud bez dalšího přebírá zjištěné skutkové závěry, aniž by je však podrobněji rozebíral či hodnotil provedené důkazy.

[15] Sám krajský soud připouští, že se žalovaný vůbec nevypořádal s důkazními návrhy na provedení výslechu svědků Ch. a S. Tyto výsledky měly vést k objasnění otázek, nastolených správcem daně, ohledně poskytování půjček a také ohledně existence dodaných forem u dodavatele Izeleten a výroby jejich zbývajících množství. Závěr krajského soudu ohledně provedení bohatého dokazování a uplatnění procesních práv stěžovatelky je v příkrém rozporu s přístupem správce daně k jí navrhovaným výslechům.

[16] Ke sporné dodávce stěžovatelka uvádí, že sám správce daně opakovaně připustil, že subdodavatel (REALGASPER s. r. o.) mohl 2 000 ks forem pro Izeleten vyrobit, z čehož vyplývá, že se zbývajících ks, které měl Izeleten na skladě, mohl dodávku pro stěžovatelku reálně uskutečnit. Důkazy svědčící ve prospěch stěžovatelky tak byly bez vážného důvodu pominuty či zlehčovány. Naopak správní orgány i krajský soud vycházejí jednostranně pouze z důkazů svědčících v její neprospěch.

[17] Napadený rozsudek vychází ze skutkového stavu, který hrubě neodpovídá výsledkům dokazování ve spise.

[18] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí a odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[20] Uvádí, že v případě shody odvolacích a žalobních námitek nemusí krajský soud, shledá-li závěry správců daně zákonnými, tyto závěry opakovat (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005).

[21] Připouští, že absence odůvodnění neprovedení navrhovaného výsledku je procesní vadou. Tato vada neměla v projednávané vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, protože otázka financování nebyla nosným důvodem pro závěr, dle kterého stěžovatelka neprokázala přijetí sporného plnění od deklarovaného dodavatele.

[22] Zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování, což vyplývá jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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 není důvodná.

[24] Kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti.

[25] Řízení ve správním soudnictví, tedy i řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah a kvalita stížních bodů a jejich odůvodnění zásadně předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, musí směřovat právě proti argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížních námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je

pokračování

rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“ (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Z kasační stížnosti musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má NSS rozsudek krajského soudu přezkoumat, soud není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat. Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[26] V této souvislosti nelze přehlédnout, že stěžovatelka, namísto věcné polemiky s argumentací krajského soudu, v části kasační stížnosti rekapituluje dosavadní řízení a v části kasační stížnosti se mívá s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[27] NSS v této souvislosti připomíná svůj rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, v němž vyslovil, že *„stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ní nahlížet jako na nepřijatelnou, neboť se mívá s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).“*

[28] Tento závěr lze vztáhnout ke kasačním tvrzením stěžovatelky, že krajský soud vychází ze skutkového stavu, který hrubě neodpovídá výsledkům dokazování a vychází jednostranně pouze z důkazů svědčících v její neprospěch. Stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádné konkrétní důvody či okolnosti, které by svědčily nesprávně zjištěnému skutkovému stavu. Uvádí-li, že její důkazy byly hodnoceny jednostranně, protože nebyl připuštěn důkaz existence 2000 ks forem u jejího dodavatele Izeleten, zcela pomíjí závěry správce daně (viz strana 24 a 25 zprávy o daňové kontrole), který podrobně zdůvodnil, proč v době sjednání dodávky nemohla Izeleten mít k dispozici 2 000 ks forem a proč takové tvrzení stěžovatelky považuje za účelové a rozporné s provedeným dokazováním. Proti tomuto závěru, se kterým se krajský soud zcela ztotožnil, stěžovatelka žádnou argumentaci v kasační stížnosti nenabízí.

[29] Obdobně se s rozhodovacími důvody krajského soudu mívá námitka, že se žalovaný vůbec nevypořádal s důkazními návrhy na provedení výslechu svědků Ch. a S. Chtěla-li stěžovatelka přezkoumatelným způsobem napadnout závěry soudu ohledně této otázky, měla uvést, proč soudem konstatovaná procesní vada (absence odůvodnění neprovedení výslechů), měla v projednávané věci vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, nikoli doslovně opakovat nesporné tvrzení, že navrhované výslechy měly vést k objasnění otázek financování deklarované dodávky.

[30] Jedinou projednatelnou námitkou je nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud do svého odůvodnění převzal závěry správce daně, aniž by sám provedl hodnocení zjištěného skutkového stavu či hodnocení důkazů. Jinými slovy, stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

[31] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako neschopnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí.

[32] Krajský soud se v napadeném rozsudku řádně a systematicky vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě, přičemž NSS z obsahu odvolání a z obsahu žaloby ověřil, že námitky žalobní a odvolací byly vskutku shodné. Dále NSS ověřil, že s uplatněnými odvolacími námitkami se s výjimkou navrhaných výsledků svědků Ch. a S. žalovaný řádně vypořádal.

[33] Krajský soud nepominul, že žalovaný neuvedl, proč navrhané výsledky neprovedl a uvedl přezkoumatelné důvody, pro které neměla tato procesní vada vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[34] Ohledně obsahově totožných žalobních námitek s námitkami odvolacími si krajský soud osvojil vypořádání ze strany žalovaného a také konkrétně na argumentaci žalovaného ohledně jednotlivých námitek odkázal. Takový postup nelze sám o sobě považovat za důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Ostatně jak správně upozornil ve vyjádření žalovaný, z rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soubhlasnou poznámkou osvojil.“*

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

pokračování

V Brně dne 26. srpna 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu