

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 **BRNUS CZ s. r. o.**, se sídlem Brno, Bratislavská 201/14, zastoupeného JUDr. Ing. Janem Kopřivou, advokátem se sídlem Brno, Zahradnická 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2009, č. j. 30 Ca 131/2007 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 16. 3. 2007, č. j. 1798/07-1300-700225 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a s odkazem na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 1. 3. 2006, č. j. 55705/06/288912/0831, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2005 ve výši nadměrného odpočtu 5084 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, který ji rozsudkem ze dne 25. 2. 2009, č. j. 30 Ca 131/2007 - 39, zamítl.

Krajský soud konstatoval, že správce daně neosvědčil blíže specifikované faktury (č. 051503/01, 051703/01, 052203/01, 052503/01 a 053003/01 od dodavatele SECULAR

CZ, s. r. o., se sídlem B., Ú. 12, za dodání váz a džbánů zn. MOSER) za důkazy prokazující nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neobsahovaly pravdivé údaje předepsané v ustanovení § 28 odst. 2 písm. f) téhož zákona. Správce daně prokázal, že se zbožím zn. MOSER nebylo žalobcem obchodováno i že údaje na pěti předložených fakturách nejsou pravdivé, a to na základě písemného sdělení společnosti MOSER, a. s., Karlovy Vary ze dne 8. 11. 2005. Z něho se podává, že společnost MOSER, a. s. je rukodělnou manufakturou s roční produkcí váz a džbánů v řádu desítek kusů. Objem zboží uváděný na zpochybněných fakturách (od 980 ks do 1400 ks u jednotlivých váz či džbánů) neodpovídá výrobním statistikám dotazované společnosti. Krajský soud uvedl, že tímto sdělením byla dostatečným způsobem vyvrácena pravdivost předmětu plnění, uvedeného žalobcem na pěti fakturách, neboť jediný výrobce skla zn. MOSER popřel, že by kdy vůbec vyrobil předmětné zboží v tak velkém množství. Skutkový stav byl tak správcem daně, v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, dostatečně zjištěn. Ani z výpovědi svědka H. B., jednatele dodavatele žalobce, neměl krajský soud za prokázanou pravdivost předmětu plnění, neboť svědek pouze viděl krabice popsané nápisem *MOSER*, certifikáty ke zboží však neměl k dispozici. Jednatel žalobce R. Š. přitom uvedl, že zboží, které koupil, bylo jednoznačně zn. MOSER. Krajský soud dodal, že zn. MOSER je registrovaná a chráněná v ČR a na nejvýznamnějších trzích, proto zboží této značky nemůže být vyrobeno jiným výrobcem než společností MOSER, a. s., Karlovy Vary. Z těchto důvodů pak neměly finanční orgány povinnost vyzývat k součinnosti ani jiné potenciální výrobce skleněných výrobků. Žalobcem uváděný výčet dalších společností, které mají v názvu slovo *MOSER*, jako potenciálních výrobců skleněných výrobků, byl proto bezpředmětný. Jím uváděné společnosti totiž ani nemají podnikatelské oprávnění na výrobu a zpracování skla (s výjimkou MOSER, a. s., Karlovy Vary).

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel vymezil důvody kasační stížnosti naprosto shodně jako žalobní body. Uvedl, že na základě pěti sporných faktur odebral od společnosti SECULAR CZ, s. r. o. zboží zn. MOSER v celkové hodnotě 53 880 046,50 Kč, z toho daň z přidané hodnoty činila 8 500 000 Kč. Při uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty u správce daně žalobce předložil veškeré požadované důkazy, a to packing listy, výpověď jednatele stěžovatele, výpověď p. M., faktury dopravce a listy CMR. Stěžovatel je přesvědčen, že beze zbytku prokázal realizaci uvedených obchodů. Dle správce daně i žalovaného je však stěžejním důkazem písemné sdělení obchodní společnosti MOSER, a. s. ze dne 8. 11. 2005. Správce daně tak opírá své závěry o sdělení jednoho výrobce, i když je zřejmé, že jenom v *„nicotném okruhu České a Slovenské republiky“* se nachází nejméně pět společností s názvem MOSER, tj. potencionálních výrobců či obchodníků s tímto zbožím, jejichž výčet stěžovatel uvádí. Stěžovatel konstatuje, že je obecně známou skutečností, že podstatná část světové výroby a obchodu se skleněnými produkty se odehrává mimo Evropu. Stěžejní tvrzení správce daně by tak mělo důkazní hodnotu, pokud by vyloučilo možnost výroby předmětných produktů u všech výrobců skleněného zboží s názvem *MOSER*, a to především z Asie. Správce daně neprokázal, že předmětné zboží nemohlo být vyrobeno, ale pouze to, že společnost MOSER, a. s., Karlovy Vary, vyrobila předmětné

zboží v řádu kusů. Žalovaný i správce daně zjevně ztotožňují výrobek s označením MOSER se společností MOSER, a. s., Karlovy Vary, i když je zřejmé, že s ohledem na charakter globálního světového obchodu je dnes taková představa naivní, neboť drtivá většina adekvátního zboží je vyráběna pod tzv. evropskými značkami jinde. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že správce daně porušil ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nezjistil rozhodné skutečnosti co nejúplněji, přičemž jednal zavádějícím způsobem, oslovil-li pouze jednoho potencionálního výrobce z řádově tisíce jiných možností.

Dne 17. 2. 2010 obdržel Nejvyšší správní soud podání stěžovatele označené jako *doplnění kasační stížnosti.* Obsahem tohoto podání jsou výhrady stěžovatele ke způsobu odůvodnění napadeného rozsudku; dle názoru stěžovatele krajský soud fakticky pouze převzal právní hodnocení žalovaného bez toho, že by k věci zaujal vlastní právní názor. Odůvodnění rozsudku považuje proto za nepřezkoumatelné. Dále stěžovatel rozporuje závěry krajského soudu týkající se původu (výrobce) zboží deklarovaného jako sklo zn. *MOSER*. Zde poukazuje na možnost, že předmětné výrobky mohly být vyrobeny jmenovanou společností již v minulých letech s tím, že by byly postupně obchodníky za účelem pozdější redistribuce skupovány; mohly též být pod shora uvedenou značkou vyrobeny v zahraničí. Tyto možnosti daňové orgány i krajský soud zcela pominuly.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je toho názoru, že kasační stížnost neobsahuje konkrétní skutkové a právní důvody, pro které rozsudek krajského soudu napadá. Stěžovatel do kasační stížnosti pouze převzal svou žalobní argumentaci, která však směřuje proti výroku rozhodnutí žalovaného a nikoliv proti výrokům rozsudku krajského soudu. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a současně i z důvodů uvedených v ustanovení § 109 odst. 3, větě za středníkem s. ř. s. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Především je nutno uvést, že soudy ve správním soudnictví nepřezkoumávají žalobami napadená rozhodnutí v neomezeném rozsahu, nýbrž činí tak toliko v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s. ř. s.), to znamená z pohledu skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Obdobně je tomu v případě přezkumu rozhodnutí krajských soudů Nejvyšším správním soudem. I zde se uplatňuje zmiňovaná dispoziční zásada, neboť podle ustanovení § 109 odst. 3, věty před středníkem s. ř. s., je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu je tak přezkoumán v intencích žalobních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se musí vztahovat právě k němu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48, dostupném z www.nssoud.cz, uvedl, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud,*

který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu." Obdobně srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59, dostupný z www.nssoud.cz).

V posuzovaném případě stěžovatel podal včas kasační stížnost v blanketní podobě, a to s pouhým konstatováním, že napadá rozsudek krajského soudu z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a že navrhuje jeho zrušení. K usnesení krajského soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 30 Ca 131/2007 – 43a, vyzývajícího ke konkretizaci důvodů kasační stížnosti, podal stěžovatel ve stanovené lhůtě doplnění kasační stížnosti, v němž na první straně uvádí, že napadá rozsudek krajského soudu z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., nicméně v dalším se obsah tohoto podání naprosto shoduje se zněním žaloby. Závěrečný petit kasační stížnosti pak navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu. Z obsahu takto podané kasační stížnosti je naprosto zřejmé, že není reakcí na právní argumentaci obsaženou v rozsudku krajského soudu, ale je jen pouhým zopakováním žalobních bodů, uvedených již v žalobě ze dne 18. 5. 2007. Pokud stěžovatel usiloval o procesní úspěšnost v kasačním řízení, měl důvody kasační stížnosti konkretizovat uvedením argumentů, proč považuje *rozsudek krajského soudu* za nezákonný a jeho závěry za nesprávné či mylné, nikoli prostě zopakovat žalobní argumentaci. Taková argumentace k úspěchu ve sporu nestačí, neboť jde mimo rámec rozhodnutí krajského soudu (míří přímo na správní rozhodnutí) a jako taková není s to zpochybnit jeho zákonnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu i v intencích ustanovení § 109 odst. 3, věty za středníkem s. ř. s., tj. *ex officio*, nad rámec důvodů kasační stížnosti, přičemž neshledal žádná pochybení tímto ustanovením předpokládaná. Zde je především třeba uvést, že z rozsudku krajského soudu je patrné, že vypořádal všechny žalobní body, a to přezkoumatelným způsobem. V řízení před krajským soudem pak nebyla shledána ani zmatečnost řízení ani vada, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Konečně napadené rozhodnutí žalovaného nelze označit ani za nicotné.

Pokud jde o podání označené jako *doplnění kasační stížnosti*, doručené zdejšímu soudu dne 17. 2. 2010, jeho obsahem se Nejvyšší správní soud nezabýval. Z ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s. totiž vyplývá, že *nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.* V posuzované věci bylo ze spisu krajského soudu zjištěno, že kasační stížnost byla podána (v otevřené lhůtě) v blanketní podobě; krajský soud proto stěžovatele, v souladu s ustanovením § 108 odst. 1, větou první s. ř. s. a ustanovením § 106 odst. 3 s. ř. s., vyzval k jejímu doplnění ve lhůtě jednoho měsíce. Toto usnesení bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 27. 4. 2009

a ještě téhož dne bylo doplněno shora popsaným způsobem. Další doplnění kasační stížnosti ve smyslu rozšíření jejího rozsahu a důvodů bylo (nad rámec doplnění již provedeného) možno provést ve lhůtě do 27. 5. 2009. K obsahu podání, doručenému zdejšímu soudu až dne 17. 2. 2010, tedy nebylo možné věcně přihlédnout, neboť jím nebyly toliko upřesněny či blíže rozvedeny již (řádně a včas) uplatněné kasační námitky, nýbrž se jednalo o námitky zcela nové, uplatněné po uplynutí kogentně stanovené lhůty ve smyslu § 106 odst. 3, věty druhé s. ř. s. Legitimitu tohoto postupu potvrdil opakovaně i Ústavní soud. Zmínit lze například jeho nález ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06 (dostupný z http://nalus.usoud.cz), dle kterého *„Ústavní soud opětovně zdůrazňuje, že tak závažné procesní oprávnění, jakým je možnost stěžovatele rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody, nelze činit závislou na právně nejisté a nepředvídatelné skutečnosti, tj. na tom, zda soud vyzve stěžovatele k doplnění náležitostí kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 3 soudního řádu správního či nikoli. To nic nemění na skutečnosti, že pokud je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem dle § 106 odst. 3 soudního řádu správního, může rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce v tomto ustanovení zakotvené, pokud nebyla na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů soudem prodloužena.“*

Uvedené nicméně nic nemění na skutečnosti, že otázkou nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud v dané věci zabýval. Nečinil tak ovšem ke kasační námitce, ale z důvodů vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., které ho zavazuje přihlížet k případné nepřezkoumatelnosti napadaného soudního rozhodnutí *ex offo*. S ohledem na shora konstatovaný obsah rozsudku krajského soudu je zcela evidentní, že je vyloučeno hodnotit jej jako nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost; výkladem této vady rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003 (publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS), kde konstatoval, že *„[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, popřípadě jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“* Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud neshledává ani nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Z rozsáhlé judikatury zdejšího soudu k tomuto tématu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245) se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže: není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazy či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Těmito vadami rozsudek krajského soudu netrpí, neboť, jak již bylo výše podrobně popsáno, v odůvodnění jsou vyhodnoceny rozhodující důkazy provedené v daňovém řízení, přičemž toto hodnocení krajského soudu nikterak

nevybočuje z mezí obecné i právní logiky. Krajský soud též srozumitelným způsobem aproboval procesní postup daňových orgánů a jejich právní hodnocení věci. Otázky, zda byl takto zjištěný stav věci vyhodnocen odpovídajícím a způsobem a zda je přiléhavé jeho následné právní hodnocení, již nejsou spojeny s přezkoumatelností rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou a nenalezl ani žádné pochybení předpokládané ustanovením § 109 odst. 3, větou za středníkem s. ř. s., nezbylo mu než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 26. února 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu