



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **SOLITER, a. s.**, se sídlem Nádražní 10/148, Jablonec nad Nisou, zast. JUDr. Tomášem Prokopcem, advokátem se sídlem Štěpánská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 29. 11. 2006, č. j. 59 Ca 58/2005 – 64,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 29. 11. 2006, č. j. 59 Ca 58/2005 - 64, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 4. 2005, č. j. 17597/130/04, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 8. 10. 2004, č. j. 83971/04/187910/1291, kterým byla žalobci vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2003 ve výši 7 836 874 Kč, přičemž žalobci neuznal nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 2 794 416 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci. Žalobce v žalobě poukazoval na to, že daň z přidané hodnoty svému dodavateli (společnosti CARTRIXX s. r. o.) zaplatil v ceně přijatého zdanitelného plnění. Pokud nebyla státu daň z přidané hodnoty dodavatelem žalobce (nebo dokonce dodavatelem žalobcova

dodavatele – společností PROGI-PGI s. r. o.) zaplacená, nelze tuto daň vymáhat po žalobci, ale výhradně po subjektech, které svoji daňovou povinnost nesplnily.

Správce daně neodhalil žádné pochybení u žalobce. Žalobce poukázal na to, že nemůže zkoumat, jak ten, jenž vůči němu uskutečňuje zdanitelné plnění, předmět zdanitelného plnění nabyt. Žalobce dle svého tvrzení prokázal, že zboží (zlato) nabyt, zaplatil, zpracoval a použil k dosažení obratu za svá vlastní zdanitelná plnění. To doložil listinami, které správce daně nezpochybnil. Žalovaný dokonce výslovně připustil, že k dodávkám zlata žalobci došlo, avšak dle názoru žalovaného nebylo prokázáno, že by toto zboží (zlato) dodala společnost CARTRIXX s. r. o. Žalovaný však tuto svoji úvahu nikterak neodůvodnil. Stejně tak žalovaný nevysvětlil, proč neosvědčil jako důkaz výslech svědka pana Zikmunda.

Dále žalobce v žalobě proti postupu žalovaného při hodnocení důkazů namítal, že žalovaný neosvědčil jako důkazy veškeré doklady dodané žalobcem, zejména důkazy předložené v souvislosti s uložením tzv. záznamní povinnosti. Jedná se o identifikační údaje doručitele zlata, osoby, která obdržela úplatu za předmětné zlato, přehled o předání a převzetí s uvedením data, času, formy a hmotnosti a v neposlední řadě o fotodokumentaci nakoupeného zlata.

Žalobce dále ve své žalobě vytýkal žalovanému nezákonnost spočívající v použití jako důkazu svědecké výpovědi pana ing. Václava Smělého, který měl údajně oprávnění zastupovat společnost PROGI-PGI s. r. o., a to jednak z toho důvodu, že tato byla učiněna dne 19. 11. 2003 (tedy ještě před předmětným zdaňovacím obdobím, kterým je prosinec 2003) a dále z toho důvodu, že tato osoba ani společnost PROGI-PGI s. r. o. nikdy nebyla v žádném vztahu k žalobci.

Jádro sporu bylo dle názoru žalobce v interpretaci pojmu „zdanitelné plnění“. Žalobce poukázal na to, že žádné ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nestanoví jako podmínku zdanitelného plnění u poskytovatele skutečnost, že poskytovatel zdanitelného plnění také sám nějaké zdanitelné plnění přijal.

Závěrem žalobce poukázal i na fakt, že sám správce daně v jiném řízení ve svém vyjádření přiznal, že postup ohledně žalobce byl dne 13. 11. 2003 projednáván přímo na Ministerstvu financí na pracovní poradě s názvem „Zlato“ a dále že sám ředitel správce daně žádal dne 12. 9. 2003 žalovaného o koordinaci finančních úřadů a sjednocení metodiky ve vyměření DPH. Z toho dle názoru žalobce vyplývá, že tímto postupem byla porušena zásada vzájemné nezávislosti správních orgánů v rámci jednotlivých stupňů řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 29. 11. 2006, č. j. 59 Ca 58/2005 - 64, rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2005, č. j. 17597/130/04 i rozhodnutí správce daně ze dne 8. 10. 2004, č. j. 83971/04/187910/1291, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že v projednávané věci není sporu o tom, že k dodávce zlata společností SOLITER, a. s. došlo a že žalobce prokázal, že na výstupu uskutečnil zdanitelné plnění týkající se zlata. Ze skutečnosti, že dodavatel žalobce, společnost CARTRIXX s. r. o. neprokázala dodání zlata od svého dodavatele (společnosti PROGI-PGI s. r. o.), však učinil správce daně závěr, podle něhož je objektivně nemožné, aby žalobce získal dodávku zlata od společnosti CARTRIXX s. r. o. Dále též společnost PROGI-PGI s. r. o. nepotvrdila dodávku zlata společnosti CARTRIXX s. r. o. Ani z jedné z těchto skutečností však podle krajského soudu nelze dovodit, že žalobce zlato nenakoupil právě od společnosti CARTRIXX s. r. o. Krajský soud

připomněl, že důkazní břemeno stíhá žalobce jen ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém účetnictví. Bylo prokázáno, že dodavatel žalobce – společnost CARTRIXX s. r. o. je společnost existující a ve zdaňovacím období prosince 2003 registrovaná u svého místně příslušného správce daně k dani z přidané hodnoty. Není pochyb o existenci dodavatele žalobce – společnosti CARTRIXX s. r. o., zpochybněno bylo pouze to, od koho, jakým způsobem a za jakou cenu tento dodavatel zboží (zlato) nabyt. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností stíhá však toliko tohoto dodavatele, nikoliv žalobce.

Vadným jednáním, kterého se žalobce měl dopustit, bylo pouze to, že neověřil, jak jeho dodavatel zlato nabyt. Dle názoru krajského soudu však nelze při běžném obchodním styku po odběrateli spravedlivě požadovat, aby při odběru zboží zkoumal, zda je dodavatel skutečně vlastníkem věci, které jsou předmětem kupní smlouvy a od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci nabyt.

Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45 publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, podle kterého je třeba i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, vykládat tehdy účinný zákon o dani z přidané hodnoty konformně s právem Evropských společenství. To znamená, že jako k výkladové pomůcce je nutno přihlídnout i k nejnovějším rozsudkům Soudního dvora, které se zabývají výkladem Šesté směrnice a jsou relevantní z hlediska podstaty DPH. Konkrétně se jedná o rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a následně pak o rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel. Tyto rozsudky dle názoru krajského soudu umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili. Tyto judikáty lze jednoznačně vztáhnout i na projednávaný případ. Jiná situace by byla v případě, kdy by s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bylo prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Nic takového v projednávaném případě prokázáno ani prokazováno nebylo.

Krajský soud dospěl rovněž k závěru, že žalovaný nevyhodnotil veškeré důkazní prostředky v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Výpověď jednatele společnosti CARTRIXX s. r. o. Josefa Zikmunda, která potvrzovala uskutečnění dodávek zboží (zlata) touto společností žalobci, nebyla a ani nemohla být vyvrácena výpovědí jednatele společnosti PROGI-PGI s. r. o. ing. Václava Smělého, neboť tato druhá výpověď osvědčovala skutečnosti jiné.

Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, pokud na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti CARTRIXX s. r. o. a tím ani nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Svůj závěr žalovaný dle názoru krajského soudu nepodložil dostatečnými důvody, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti připomněl, že nevycházel toliko z formálně správných dokladů, které předložil žalobce, ale provedl též dožádání na místně příslušný finanční úřad dodavatele žalobce. Dožádaný správce daně pak sdělil, že uvedený dodavatel podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém neuvedl uskutečnění žádného zdanitelného plnění. I tato zjištění pak správce daně použil jako důkazy a žalobce s nimi seznámil a umožnil mu se k nim vyjádřit. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 7 Afs 126/2004 - 87, www.nssoud.cz, podle kterého je takový důkaz přípustný. Právě o tento judikát stěžovatel opíral své rozhodnutí. Ačkoliv stěžovatel tímto judikátem argumentoval ve vyjádření k žalobě, soud k němu nepřihlédl.

Krajský soud dle názoru stěžovatele nevzal v úvahu specifickou daně z přidané hodnoty. Pokud totiž dodavatel neprokázal, že zboží přijal, souvisí to i s jeho daní na výstupu. Aby tato daň byla na výstupu uplatněna oprávněně jako zdanitelné plnění, muselo by být prokázáno, že stejné zboží u dodavatele existovalo, tedy že bylo nakoupeno nebo uskladněno a bylo o něm účtováno. Tyto skutečnosti však zjištěny nebyly, a proto správce daně dospěl k závěru, že pokud zboží nebylo nakoupeno dle deklarovaného dokladu, nemohlo být předmětem dodání žalobci a tedy u něj ani nemohlo být předmětem daně z přidané hodnoty. Krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, na daný případ nedopadá, neboť tento judikát se týkal základu daně z příjmů. Pro posouzení nároku na odpočet a uskutečnění zdanitelného plnění na dani z přidané hodnoty jsou rozhodné jiné skutečnosti než pro hodnocení nákladů a výnosů pro účely daně z příjmů. Samotný fakt zaplacení a účtování není jediným důvodem pro vyslovení závěru o přijetí nebo uskutečnění zdanitelného plnění na dani z přidané hodnoty.

Rozhodnutí ESD ve věci Optigen a Kittel jsou z roku 2006 a podle mínění stěžovatele by neměla být aplikována pro zdaňovací období prosince 2003, neboť tehdy ještě Česká republika nebyla součástí Evropské unie. Uvedené rozsudky navíc vycházejí z jiných okolností, než jsou dány v projednávaném případě. Zatímco v uvedených případech šlo o to, že dodávky zboží nebyly příslušným správcem daně vyhodnoceny jako plnění sloužící k podnikání, v projednávané věci stěžovatel postavil své rozhodnutí na tom, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění.

Stěžovatel nezastával názor, podle něhož pokud je na určitém místě řetězce podvod, je to důvod pro neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, nýbrž měl za to, že zdanitelné plnění nebylo žalobcem vůbec přijato od deklarovaného dodavatele. Stěžovatel poukázal též na to, že systém daně z přidané hodnoty zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností. Toto pravidlo bylo při rozhodování stěžovatele dodrženo, neboť na deklarovaném dodavateli žalobce nebyla správcem daně platba daně z přidané hodnoty požadována.

Dle názoru stěžovatele žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Neobvyklost tohoto obchodu bylo možno dovodit z toho, že došlo k placení v hotovosti, že dodavatel je subjekt nezavedený na trhu v oblasti obchodu se zlatem a dále z různé konzistence zboží (cihly, granule apod.).

Závěrem stěžovatel konstatuje, že krajský soud neodůvodnil, proč z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele zrušil rovněž jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu. Stěžovatel se domnívá, že pro tento postup nebyl dán důvod.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukázal na to, že argumentace stěžovatele „zvláštní povahou daně z přidané hodnoty“ nemá oporu v § 31 odst. 4, odst. 8 a odst. 9 daňového řádu, neboť z žádného z těchto ustanovení nevyplývá, že by v důkazním řízení, které se týká daně z přidané hodnoty, bylo nutno postupovat odlišně od daňového řízení, které se týká jiných daní.

Žalobce považoval za nepochybné, že doložil zaplacení zboží a že o něm účtoval. Doložil též další důkazy, jako dodací listy, protokoly o ryzosti zlata, příjemky na sklad, pokladní doklady, fotokopie občanského průkazu osoby, která zboží předala atd.

Krajský soud dle názoru žalobce přesvědčivě a přezkoumatelně vysvětlil, proč nelze bez dalšího dovozovat, že k dodání zlata nedošlo. Správce daně nacházel oporu pro svůj závěr o tom, že v dokladech specifikovaná dodávka nebyla uskutečněna, ve sféře dodavatelů žalobce, když tito dodavatelé údajně neprokázali, jak předmětné zboží nabyli, nesprávně o něm účtovali a neplnili své povinnosti ve vztahu k DPH.

Žalobce nesouhlasil s tím, že by výše citované rozsudky ESD ve věci Optigen a Kittel nebyly na danou věc použitelné. V řízeních, které projednával ESD, nebylo postaveno najisto, zda ta která dodávka byla provedena v rámci hospodářské činnosti. Tím spíše jsou tyto judikáty použitelné v projednávané věci, když zde bylo nepochybně prokázáno, že žalobce přijal předmětná plnění a naložil s nimi v souladu se svou hospodářskou činností. Žalobce dále poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce.

Pokud jde o argumentaci stěžovatele, podle níž žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je předmětem podvodu s DPH, pak žalobce především upozornil na to, že stěžovatel použil tento argument poprvé až v kasační stížnosti. Přesto žalobce uvedl protiargumenty, které dle jeho názoru jeho dobrou víru potvrzují. Placení v hotovosti u dodávek drahých kovů bylo v tehdejší době standardní záležitostí. Odkaz na různou konzistenci zboží rovněž neopravňuje k závěru o neobvyklosti obchodu, neboť se zlatem se obchoduje ve formě ryzí, ve formě klenotnických odpadů i ve formě galvanických sloučenin či v dalších formách.

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Ze správního spisu vyplývá, že v posuzované věci mělo dle formálně předložených dokladů docházet k dodávkám zboží (zlata), a to od společnosti PROGI-PGI s. r. o. společností CARTRIXX s. r. o. a dále pak od společnosti CARTRIXX s. r. o. společností SOLITER, a. s. (žalobce). Pokud jde o dodání zlata mezi dvěma prvně uvedenými společnostmi, byla prostřednictvím dožádání místně příslušných správců daně předložena řada důkazů relevantně zpochybňujících, že k takovému dodání vůbec došlo. Byl vyslechnut ing. Václav Smělý, daňový poradce zastupující společnost PROGI-PGI s. r. o., který podal za tuto společnost daňové přiznání, v němž nejsou vykázána žádná přijatá ani uskutečněná daňová přiznání. Dále byl vyslechnut jednatel společnosti CARTRIXX s. r. o. pan Josef Zikmund, který sice jednak výslovně potvrdil, že osobně předával dodávky zlata společnosti SOLITER, a. s. (žalobce), na druhou stranu však jeho výpověď mohla vzbudit důvodné pochybnosti stran toho, jak popisoval dodání zlata společnosti CARTRIXX s. r. o. od společnosti PROGI-PGI s. r. o. To mělo být údajně uskutečněno na různých místech, která z bezpečnostních důvodů odmítal sdělit, přičemž předávající osobou měl být ing. J. Š. Po této osobě je však vyhlášeno pátrání

Policíí ČR. Z informací dožádaných správců daně tak bylo zjištěno, že dle jejich závěrů vůbec nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění společnosti CARTRIXX s. r. o., neboť se u společnosti stojící na samém počátku řetězce (PROGI-PGI s. r. o.) neuskutečnilo a společnost CARTRIXX s. r. o. tak nemohla uskutečnit zdanitelná plnění pro další odběratele.

Stěžovatel pak z výše nastíněných skutečností dovodil, že pokud nebylo zboží dodáno společnosti CARTRIXX s. r. o., nemohlo se toto zboží ani dostat ke společnosti SOLITER, a. s. (žalobci) a nárok žalobce na odpočet daně neuznal.

Pokud jde o otázku eurokonformního výkladu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve vztahu ke skutkovým okolnostem projednávané věci, Nejvyšší správní soud již opakovaně zdůraznil, že rovněž tento zákon, účinný do doby vstupu ČR do EU, je nutno vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice“), neboť Šestá směrnice byla hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva ES při přípravě tohoto zákona, přičemž cílem zákonodárce bylo přijmout právní úpravu s uvedenou směrnicí v hlavních rysech kompatibilní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz; rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, publikovaný pod č. 1187/2007 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, www.nssoud.cz). To tedy znamená, že je nutno přihlídnout i k judikatuře Evropského soudního dvora, která se zabývá výkladem jednotlivých ustanovení Šesté směrnice a je zásadního významu z hlediska obecných principů uplatňování daně z přidané hodnoty. V předmětné věci je nepochybně relevantní rozsudek ESD ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a následně pak i rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel. Soudní dvůr v těchto věcech vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce daně 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. Byť skutkové okolnosti v těchto případech nebyly zcela shodné s projednávanou věcí, uvedený právní názor, který v těchto rozsudcích Evropský soudní dvůr vyslovil, má obecnou platnost a lze ho plně použít i pro hodnocení rozsahu důkazního břemene, které nesl žalobce v předmětné věci. Skutečnost, že deklarovaný dodavatel žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat žalobci, vůbec nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem žalobce a žalobcem.

Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že by na daný případ nebylo možné aplikovat judikaturu ESD tak, jak to učinil krajský soud. Naopak, Nejvyšší správní soud zcela shodně s názorem krajského soudu konstatuje, že stěžovatel opřel veškeré své úvahy o neoprávněnosti nároku žalobce na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty toliko o zjištění, která byla učiněna zcela mimo sféru důkazního břemene žalobce – u žalobcova dodavatele (společnosti CARTRIXX s. r. o.) a dodavatele žalobcova dodavatele (společnosti PROGI-PGI s. r. o.). Tyto důkazy jsou nepochybně v dané věci relevantní, neboť dle § 31 odst. 4 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Nelze tedy v obecné rovině ani vyloučit, že jako důkaz budou použita zjištění ležící mimo vliv žalobce nebo i výpověď osoby, která byla učiněna ještě dříve, než nastalo příslušné zdaňovací období. V tomto ohledu není rozhodnutí krajského soudu nikterak v rozporu s názorem vysloveným

ve stěžovateli zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 7 Afs 126/2004 - 87, podle kterého zjištění učiněná dožádanými finančními úřady u dodavatele stěžovatele, resp. i dodavatele tohoto dodavatele, že tyto subjekty neuskutečnily deklarovanou dodávku předmětného zboží, mohou být důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu.

Pro posuzovaný případ je však zásadní, že stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí opíral výhradně o důkazy zjištěné u žalobceva dodavatele (a dodavatele jeho dodavatele) a nikterak se nezaměřil na ty okolnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které leží ve sféře žalobce. Krajský soud zcela správně konstatoval, že žalobce předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Za těchto okolností bylo tedy na finančních orgánech, pokud přetrvávaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy musely by prokázat vědomost žalobce o tom, že v celém řetězci obchodů se zlatem, které předcházely dodání zlata žalobci, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání. Jak v návaznosti na citovanou judikaturu ESD konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, www.nssoud.cz, nárok na nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty lze úspěšně zpochybnit v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

K tomu lze dodat, že jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.

V posuzované věci však nelze než konstatovat, že stěžovatel věc z tohoto pohledu vůbec neposuzoval. Až teprve v kasační stížnosti poukazuje na neobvyklost uskutečněného obchodu, kterou lze dle jeho názoru dovést z toho, že došlo k placení v hotovosti, že dodavatelem byl subjekt nezavedený na trhu v oblasti obchodu se zlatem a dále z různé konzistence dodávaného zboží (cihly, granule apod.). Tyto následné úvahy, které nebyly vyjádřeny v žalobou napadeném rozhodnutí, tedy nemohly nic změnit na správnosti závěrů krajského soudu.

Argumentace krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, pak byla rovněž zcela namístě. Ačkoliv se v citované věci jednalo o daň z příjmů, stěžejní závěr vyplývající z tohoto judikátu se týkal otázky unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v uvedené věci konstatoval, že daňovému subjektu nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. V tomto kontextu tedy vůbec není podstatné, zda se jedná o daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty či k dani z příjmů.

Finanční orgány jednaly nepochybně konzistentním způsobem, jestliže v případě, kdy odmítaly uznat odpočet daně z deklarovaného zdanitelného plnění na straně jedné, zároveň nevymáhaly daň na výstupu z téhož zdanitelného plnění na straně druhé. Takový postup však pochopitelně nemůže upřít právo daňovému subjektu, který uplatňuje odpočet, aby svůj nárok prokázal. Je-li nárok na odpočet nakonec uznán, má správce daně zároveň možnost zahájit daňovou kontrolu u dodavatele a daň na výstupu mu následně doměřit. Případné uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je v takovém případě samozřejmě rizikem finančních orgánů, které se rozhodly deklarované zdanitelné plnění zpochybnit. Ani tuto námitku stěžovatele tedy Nejvyšší správní soud nemohl shledat důvodnou.

Stěžovateli je však naopak třeba přisvědčit v tom, že krajský soud přezkoumatelným způsobem nezdůvodnil, proč zároveň s rozhodnutím žalovaného (stěžovatele) zrušil i prvostupňový platební výměr správce daně.

Pokud jde o tuto otázku, Nejvyšší správní soud především poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, dostupné na www.nssoud.cz, které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s. a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Krajský soud má tedy zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jak je však patrné z dikce ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., svěřuje na rozdíl od ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., které vymezuje důvody pro zrušení rozhodnutí žalobou přímo napadeného, posouzení důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně do volné úvahy krajského soudu. Nejvyšší správní soud tedy dospěl v citovaném usnesení k závěru, že na zrušení rozhodnutí prvního stupně nemá žalobce před krajským soudem právní nárok. Pokud tedy krajský soud neshledá důvod pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, nemusí o tom rozhodovat ve výroku soudního rozsudku a případná kasační stížnost žalobce, která brojí pouze proti nezrušení prvostupňového správního rozhodnutí, v takovém případě směřuje toliko proti důvodům rozhodnutí krajského soudu a je tudíž nepřipustná (§ 104 odst. 2 s. ř. s.).

Jak však Nejvyšší správní soud zdůraznil v citované věci, o typově odlišnou situaci se bude jednat v případě, kdy krajský soud svoji úvahu svěřenou mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. provede, dojde k pozitivnímu závěru, že jsou dány okolnosti též pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a k jeho zrušení také ve výroku svého rozsudku přistoupí. V takovém případě není pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Je nezbytné, aby soud i tento výrok náležitě odůvodnil. Pokud některý z účastníků řízení v podobném případě namítá, že nebyl dán důvod pro zrušení správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pak kasační stížnost bude přípustná, neboť v takovém případě směřuje do výroku rozhodnutí krajského soudu,

byť věcně jistě polemizuje s jeho důvody, resp. může namítat, že takové důvody chybí (§ 104 odst. 2 s. ř. s. *a contrario*).

Z těchto závěrů rozšířeného senátu již Nejvyšší správní soud vyšel ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, www.nssoud.cz, když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil. O stejnou situaci se jedná i v předmětné věci, kdy krajský soud zrušil vedle rozhodnutí stěžovatele také platební výměr správce daně, aniž by ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. uvedl důvody, proč považoval takový postup za vhodný. Napadený rozsudek krajského soudu je tak v uvedeném rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. V dalším řízení se tedy krajský soud bude muset touto otázkou znovu zabývat a případné zrušení prvostupňového správního rozhodnutí řádně odůvodnit. K posouzení relevantních důvodů pro zrušení prvostupňového daňového rozhodnutí Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 77.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v rozsahu, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve vztahu ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, důvodnou, a vzhledem k tomu, že Krajský soud v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci rozhodl o zrušení správních rozhodnutí obou stupňů jedním výrokem, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci v novém řízení (§ 110 odst. 2 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 10. dubna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu