



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 41/2006 – 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 29. 11. 2006, č. j. 59 Ca 41/2006 - 50, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2476/06-1300, č. j. 2482/06-1300, č. j. 2486/06-1300, č. j. 2491/06-1300, č. j. 2493/06-1300, č. j. 2495/06-1300, č. j. 2496/06-1300 a č. j. 2500/06-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99764/04/187910/1291, č. j. 99774/04/187910/1291 a č. j. 99790/04/187910/1291, platebním výměrům ze dne 27. 1. 2005, č. j. 8283/05/187910/1291 a č. j. 8317/05/187910/1291, platebním výměrům ze dne 28. 1. 2005, č. j. 8515/05/187910/1291, č. j. 8543/05/187910/1291 a č. j. 8648/05/187910/1291. Rozhodnutími ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2489/06-1300 a č. j. 2502/06-1300, žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměry Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99784/04/187910/1291 a ze dne 31. 1. 2005, č. j. 8973/05/187910/1291. Uvedenými platebními

výměry byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období února až listopadu 2003.

Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného původně samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem-pobočky v Liberci, které soud spojil ke společnému projednání a rozhodl o nich rozsudkem ze dne 29. 11. 2006, č. j. 59 Ca 41/2006 – 50 tak, že výše uvedená rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že v projednávané věci není sporu o tom, že k dodávkám zlata společnosti SOLITER, a. s. došlo a že žalobce prokázal, že na výstupu uskutečnil zdanitelné plnění týkající se zlata. Skutečnost, že dodavatelé žalobce neprokázali od koho, jakým způsobem a za jakou cenu zlato nabyli, se dotýká toliko vztahu mezi společnostmi KONTES s. r. o., CARTRIXX s. r. o., STAVREK s. r. o., BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. a jejich dodavatelů, ať jím byl kdokoliv.

Pokud jde o dodavatele žalobce – společnost CARTRIXX s. r. o., pak ze skutečnosti, že tento dodavatel neprokázal dodání zlata od svého dodavatele (společnosti PROGI-PGI s. r. o.), nelze dovodit, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, které uvádí ve svém účetnictví. Totéž platí u dalších dodavatelů žalobce, společností STAVREK s. r. o. a KONTES s. r. o. Bylo prokázáno, že se jednalo o společnosti existující a ve zdaňovacím období února až listopadu 2003 registrované k DPH. Zároveň žalovaný nepochybně, že by osoby jednající za tyto společnosti k tomu neměly oprávnění. Žalovaný uznal, že osobou oprávněnou jednat za společnost STAVREK s. r. o. byl ve zdaňovacím období února až června 2003 pan Rödl a ve zdaňovacím období listopadu 2003 pan Klimovič, za společnost KONTES s. r. o. pan J. a za společnost CARTRIXX pan Zikmund. Krajský soud uvedl, že poněkud jiná situace je u společností BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o., i zde se však jedná o společnosti existující. Krajský soud pak výslovně uvedl, že „ani v případě společností BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. nemůže akceptovat závěr žalovaného, že žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH, protože nebylo prokázáno dodání předmětu zdanitelného plnění – zboží (zlata) do těchto dodavatelských společností“.

U společnosti BEYKO s. r. o. pak nebylo zpochybněno ani to, že osobou oprávněnou jednat za tuto společnost byl pan Beico. Žalovaný však zpochybnil pravost notářsky ověřeného podpisu pana Beica na jeho prohlášení ze dne 14. 8. 2003 o dodání zlata, vystavení faktur a převzetí hotovosti, které předložil žalobce. Krajský soud poukázal na to, že úřední ověření podpisu u notáře má odstranit pochybnosti o totožnosti osoby, která podpis činí. Pokud měly finanční orgány pochybnosti o totožnosti osoby, která podpis činí, měly důkazem ve formě znaleckého posudku z oboru písmoznalectví jednoznačně vyloučit, že podpis vystavitele faktury je jeho pravým podpisem.

Krajský soud konstatoval, že vadným jednáním, kterého se měl žalobce dopustit, bylo to, že neověřil, jak jeho dodavatelé zlato, které mu dodávali, nabyli. V běžném obchodním styku však nelze po odběrateli požadovat, aby při odběru zboží zkoumal, zda dodavatel je skutečně vlastníkem věci, které jsou předmětem kupní smlouvy, a od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci nabyli.

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 též 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.

Krajský soud však připomněl, že jiná situace je v případě, kdy s přihlídnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Zejména v případě společnosti ISTA, s. r. o. lze mít dle názoru krajského soudu pochybnosti o zachování náležité míry obezřetnosti ze strany žalobce, když uzavřel jednorázový obchod v hodnotě několika milionů korun s osobou, která i kdyby byla tím, za koho se vydávala, nebyla statutárním orgánem oprávněným za tuto společnost jednat, což bylo zjištělné z veřejně přístupného informačního systému, tj. obchodního rejstříku.

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. Stejná situace je pak dle názoru krajského soudu v případě společností STAVREK s. r. o. a KONTES s. r. o. I zde se žalovanému nepodařilo vyvrátit výpovědi pana K. a pana V. (pracovníků bezpečností agentury údajně převážející dodávané zlato v případě dodavatele KONTES s. r. o.) ani jednatelů společnosti STAVREK s. r. o. pana Rödla a pana Klimoviče.

Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalobce, že finanční orgány nepostupovaly v souladu se zákonem, když jako důkaz použily výpovědi osob, se kterými byly sepsány pouze protokoly o ústním jednání, kterých se žalobce neúčastnil. Konkrétně jde například o výpověď pana Klímy, jednatele společnosti KONTES s. r. o. jako osoby přezvědné dne 28. 7. 2004, kterou žalovaný použil jako důkaz proti žalobci. Krajský soud upozornil, že podle § 8 odst. 5 daňového řádu může být jako osoba přezvědná vyzván každý, kdo má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu. Z obsahu protokolu však vyplývá, že pan Klíma byl sice správcem daně označen jako osoba přezvědná, ve skutečnosti však vypovídal o skutečnostech, které vnímal vlastními smysly, a měl tedy být vyslechnut jako svědek (nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, pokud na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění od společností CARTRIXX s. r. o., KONTES s. r. o., STAVREK s. r. o., BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. a tím ani nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona 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.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti připomněl, že nevycházel toliko z formálně správných dokladů, které předložil žalobce, ale provedl též dožádání na místně příslušné finanční úřady dodavatelů žalobce. Dožádání správci daně pak sdělili správci daně informace důvodně zpochybňující, že tito dodavatelé zdanitelné plnění vůči žalobci učinili. 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 svá 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 dodavatele 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 neměla by být aplikována pro zdaňovací období února až listopadu 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 věcech u ESD šlo o to, že dodávky zboží nebyly příslušným správcem daně vyhodnoceny jako plnění sloužící k podnikání, v projednávané věci stěžovatel postavil svá 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.

Žalobce dle názoru stěžovatele věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, která jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel připustil, že se k této otázce vyjádřil pouze obecně v závěru svých v žalobě napadených rozhodnutí, nicméně ze spisu je možné dovodit, že žalobce o neobvyklosti obchodu mohl vědět. Jako důvody uvedl placení v hotovosti, dodavatele nezavedené na trhu v oblasti obchodu se zlatem, různou konzistencí zboží – cihly, granule apod. V případě zjištění, že dodavatel již není plátcem DPH, byl tento dodavatel nahrazen jiným dodavatelem, opět na trhu nezavedeným, který plátcem DPH ještě byl.

Rozhodnutí krajského soudu je dle názoru stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud totiž v rozsudku uvedl, že „ani v případě společnosti BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. nemůže akceptovat závěr žalovaného, že žalobci nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, protože nebylo prokázáno dodání předmětu zdanitelného plnění – zboží (zlata) do těchto společností“. V případě těchto dodavatelů však stěžovatel opřel svůj závěr o jiné odůvodnění, a to, že nebylo prokázáno, že doklady vystavily skutečně tyto společnosti a také skutečně dodaly deklarované zboží. V případě těchto společností tedy byly zjištěny jiné okolnosti než u ostatních dodavatelů. Krajský soud však přesto nesprávně posoudil okolnosti těchto případů shodně s okolnostmi danými u ostatních dodavatelů. U zmíněných dvou společností však šlo o to, že dodavatel vůbec nepotvrdil dodání zboží nebo vystavení dokladů, takže nebyly splněny základní podmínky pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Např. u dodavatele ISTA s. r. o. je situace úplně jasná, neboť pan M. jednající za tuto společnost nepotvrdil ani dodání zboží ani vystavení daňového dokladu. Jednalo se tedy o fiktivní daňový doklad.

Závěrem stěžovatel konstatuje, že krajský soud neodůvodnil, proč z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele zrušil jim 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 v důkazním řízení, které se týká daně z přidané hodnoty, je 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 nesouhlasí s tím, že by výše citované rozsudky ESD ve věci Optigen a Kittel na danou věc nebyly použitelné. V řízeních, která 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, 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.

U společnosti BEYKO s. r. o. stěžovatel dle názoru žalobce zcela pomíjí skutečnost, že společník a jednatel potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění (notářsky ověřený podpis). I u společnosti ISTA s. r. o. postupoval daňový subjekt tak, jak bylo v rámci obchodního styku možné. Obstaral si dosažitelnou dokumentaci, která se k tomuto subjektu vztahovala, předtím, než došlo k dodávkám. Pokud byl daňový subjekt uveden v omyl, pak to bylo nepochybně mimo jeho vědomí a mimo možnost takový omyl v rámci obchodního styku rozpoznat.

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

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

V úvodu je třeba připomenout, že původně bylo ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočce v Liberci podáno deset samostatných žalob proti deseti rozhodnutím stěžovatele za měsíční zdaňovací období února až listopadu 2003. Ve všech případech se jednalo o to, že správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z nákupu zlata. Dodavatelé tohoto zlata však nebyli vždy stejní. Rovněž tak nebyly vždy shodné důvody, proč nebyl nárok žalobci stěžovatelem uznán. Proto Nejvyšší správní soud považuje za vhodné stručně zrekapitulovat všech deset rozhodnutí stěžovatele a poukázat na jejich odlišnosti.

Rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2476/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99764/04/187910/1291, za zdaňovací období **července 2003**, rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2482/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99774/04/187910/1291, za zdaňovací období **srpna 2003**, rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2489/06-1300, kterým byl k odvolání žalobce změněn platební výměr Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99784/04/187910/1291, za zdaňovací období **září 2003**, a rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2486/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 16. 12. 2004, č. j. 99790/04/187910/1291 za zdaňovací období **října 2003**, byla postavena na neuznání daňových dokladů vystavených společnostmi CARTRIXX s. r. o. a KONTES s. r. o.

Stěžovatel v nich konstatoval, že v celém daňovém řízení nebylo prokázáno, že zlato uváděné na dokladech od dodavatele žalobce (společnosti CARTRIXX s. r. o.) bylo tímto dodavatelem skutečně dodáno. Jako důvod stěžovatel uvedl skutečnost, že společnost CARTRIXX s. r. o. neprokázala, že zboží (zlato), které mělo být dodáno žalobci, skutečně nabyla od svého údajného dodavatele (společnosti PROGI-PGI s. r. o.). U dalšího ze žalobcových dodavatelů (společnosti KONTES s. r. o.) pak nebylo prokázáno, že zlato opravdu nabyla a vlastnila, což jsou dle stěžovatele nutné podmínky pro jeho další prodej.

Pokud jde o prvně uvedeného dodavatele (společnost CARTRIXX s. r. o.), byl vyslechnut jednatel této společnosti 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 předávajícími měly být osoby pověřené ing. J. Š. Tyto osoby však pan Josef Zikmund odmítl identifikovat a nebylo rovněž schopen dodat kontakt na ing. J. Š.

U druhého zmíněného dodavatele (společnosti KONTES s. r. o.) pak nebylo dle stěžovatele prokázáno, že zlato bylo žalobci dodáno opravdu tímto dodavatelem. Pouhá tvrzení pana F. J., který byl plnou mocí pověřen k zastupování jednatele společnosti, pana Klímy, nemohou bez doložení dalších důkazních prostředků prokázat, že zboží bylo opravdu dodáno touto společností. Pan J. sice výslovně potvrdil dodání zlata společností SOLITER, a. s. (žalobce), nebyl ale schopen uvést, od koho konkrétně zlato nakoupil. Pan J. buď do protokolu uvedl, že tyto osoby uvádět nebude, nebo odkázal na pana Klímu. Ten ovšem uvedl, že o obchodech se zlatem nic neví. Dále stěžovatel uvedl konkrétní zjištění dožádaného správce daně, zpochybňující, že společnost KONTES s. r. o. vůbec nějaké zlato kdy vlastnila.

Stěžovatel uvedl, že vzhledem k tomu, že se za šetřené období jednalo o nákup zlata v rádech kilogramů a že se jednalo (včetně nákupů v jiných zdaňovacích obdobích) o nákupy v řádu desítek milionů korun, bylo na žalobci, aby si zajistil dostatek informací, jak o dodavatelích a jejich serióznosti, tak i o dodávaném zboží. Původ zlata v tak velkém objemu měl žalobce jistě zajímat, a to už i proto, že pan Klinke (předseda představenstva žalobce), který je viceprezidentem Sdružení klenotníků a hodinářů ČR, věděl o problematice týkající se zlata v ČR i v zahraničí, tedy o nepoměru malého dovozu do ČR a malého výkupu v ČR vůči velkému vývozu z ČR, a tedy i o možném krácení DPH.

Rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2491/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 27. 1. 2005, č. j. 8283/05/187910/1291, za zdaňovací období **února 2003**, a rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2493/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 27. 1. 2005, č. j. 8317/05/187910/1291, za zdaňovací období **března 2003**, byla odůvodněna shodně jako výše uvedená rozhodnutí za zdaňovací období července, srpna, září a října 2003 s tím rozdílem, že kromě dodavatelů CARTRIXX s. r. o. a KONTES s. r. o. se v obdobích února a března 2003 vyskytovali další dodavatelé žalobce – společnost STAVREK s. r. o. a společnost BEYKO s. r. o.

Ohledně posledně jmenované společnosti se stěžovatel ztotožnil s názorem správce daně a neuznal žalobci odpočet DPH z faktur vystavených jménem této společnosti. Z odpovědi dožádaného správce daně bylo totiž zjištěno, že společnost BEYKO s. r. o. je vůči správci daně nekontaktní a její jediný jednatel pan Andrei Beico (z Moldavské republiky) nemá od 22. 5. 2002 na území ČR povolen trvalý ani přechodný pobyt. Tato společnost nepodává daňová přiznání a nereaguje na výzvy správce daně. Žalobce sice předložil prohlášení pana Beica potvrzující dodání zlata, toto prohlášení však bylo zpochybněno. Osoba, kterou měl být pan Beico, se při ověření podpisu na prohlášení prokázala neplatným pasem a uvedla neexistující adresu. Dále bylo zjištěno, že podpis pana Beica na prohlášení je prokazatelně odlišný od podpisu pana Beica vedeného na oblastním ředitelství cizinecké a pohraniční policie Brno. V daňovém řízení tak dle názoru stěžovatele nebylo prokázáno, že doklady pro žalobce na dodávky zlata vystavila opravdu společnost BEYKO s. r. o.

Rovněž nebyly uznány daňové doklady vystavené společností STAVREK s. r. o. Dle názoru stěžovatele bylo prokázáno, že společnost STAVREK s. r. o. neprokázala přijetí plnění (zlata) od svého dodavatele, společnosti LICANA spol. s r.o. Toto zlato se tedy nemohlo ani dostat k žalobci. Výpovědi pana Hynka Rödla ani pana Igora Klimoviče (bývalý a současný jednatel společnosti) učiněné ve prospěch žalobce nemohou stačit. U společnosti LICANA spol. s r.o. pak bylo zjištěno, že je nekontaktní.

V rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2495/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne

28. 1. 2005, č. j. 8515/05/187910/1291, za zdaňovací období **dubna 2003**, se kromě výše uvedených dodavatelů CARTRIXX s. r. o., KONTES s. r. o. BEYKO s. r. o. a STAVREK s. r. o. vyskytl další dodavatel, společnost ISTA s. r. o.

Ani daňové doklady vystavené touto společností nebyly stěžovatelem uznány. Jediný společník této společnosti pan B. M. nemohl být zapsán jako jednatel společnosti, neboť nesplňoval podmínky bezúhonnosti k výkonu této funkce. Jednatele přitom společnost v rozhodné době neměla. Pan M. byl od 20. 1. 2003 do 27. 11. 2003 ve výkonu trestu odnětí svobody ve věznicí Kuřim. Zde byl také vyslechnut dožádaným správcem daně, přičemž nepotvrdil vystavení dokladů ani dodání zboží deklarovaného těmito doklady. Žalobce předložil během vytykácího řízení správci daně čestné prohlášení pana M. ze dne 22. 7. 2003 (místo sepsání Vídeň) potvrzující dodání zboží. Toto prohlášení mělo být tedy vystaveno v době výkonu trestu pana M.

Rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2496/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 28. 1. 2005, č. j. 8543/05/187910/1291, za zdaňovací období **května 2003**, rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2500/06-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 28. 1. 2005, č. j. 8648/05/187910/1291, za zdaňovací období **června 2003**, a rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2006, č. j. 2502/06-1300, kterým byl k odvolání žalobce změněn platební výměr Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 31. 1. 2005, č. j. 8973/05/187910/1291, za zdaňovací období **listopadu 2003**, vycházela ze stejných závěrů jako rozhodnutí uvedená výše, přičemž se týkala dodavatelů CARTRIXX s. r. o., KONTES s. r. o. a STAVREK s. r. o.

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 předmětných daňových řízeních. Skutečnost, že deklarovaní dodavatelé žalobce neprokázali přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele

v řetězci, tedy neprokázali původ zboží, které měli dodat žalobci, vůbec nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponovali a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi příslušným 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 shodně s názorem krajského soudu konstatuje, že stěžovatel opřel z velké části 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.), dále u žalobcova dodavatele STAVREK s. r. o. a dodavatele tohoto dodavatele (společnosti LICANA spol. s r. o.). U dalšího z dodavatelů, společnosti KONTES s. r. o. pak své úvahy opřel o zjištění, že tento dodavatel svého dodavatele ani neoznačil.

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. V tomto ohledu není rozhodnutí krajského soudu nikterak v rozporu s názorem vysloveným ve stěžovatelem 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 u dodavatelů CARTRIXX s. r. o., STAVREK s. r. o. a KONTES s. r. o. zásadní, že stěžovatel se v žalobou napadených rozhodnutích opíral v zásadě o důkazy zjištěné u žalobcova dodavatele (a případně u dodavatele jeho dodavatele) a jen zcela okrajově se zaměřil na ty okolnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které leží ve sféře žalobce. Krajský soud ve vztahu ke zmíněným dodavatelům zcela správně konstatoval, že žalobce předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných plátců. 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 v dostačující míře neposuzoval, neboť sám přiznává, že se k ní v žalobou napadených rozhodnutích vyjádřil jen velmi obecným způsobem. Až teprve v kasační stížnosti svá tvrzení do určité míry konkretizoval, tyto následné úvahy ovšem nemohly nic změnit na správnosti závěrů krajského soudu.

S krajským soudem je tak třeba u dodavatelů CARTRIXX s. r. o., KONTES s. r. o. a STAVREK s. r. o. souhlasit v tom ohledu, že nejasnost, jak dodavatelé žalobce zboží (zlato) nabyli, sama o sobě nemůže být postačujícím důkazem toho, že toto zboží žalobci nedodali.

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.

Stěžovateli je ovšem třeba dát za pravdu v tom ohledu, že odůvodnění rozsudku krajského soudu ohledně dodavatelů BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. není příléhavé. U společností BEYKO s. r. o. a ISTA s. r. o. totiž stěžovatel nepostavil své závěry primárně na nejasnostech, odkud tito deklarovaní dodavatelé žalobce zlato nabyli, ale na tom, že samy osoby, jež měly podle žalobce jednat za tyto společnosti, dodání zboží žalobci věrohodným způsobem nepotvrdily. Přes toto nedostatečné odlišení uvedených obchodních případů v přezkoumávaném rozsudku, nakonec krajský soud u dodavatele BEYKO s. r. o. dospěl ke správnému závěru o tom, že způsob, jakým stěžovatel zpochybnil věrohodnost prohlášení jednatel společnosti BEYKO s. r. o., nemůže prozatím obstát. Pokud totiž stěžovatel hodlal zpochybnit pravost podpisu, který byl ověřen notářem, měl učinit další kroky, kterými by své podezření o nepravosti podpisu podpořil. U úředně ověřeného podpisu totiž platí presumpce jeho pravosti, která rozhodně nemůže být vyvrácena pouhým laickým konstatováním stěžovatele, že ověřený podpis dotyčné osoby se „na první pohled“ neshoduje s jejím podpisem vedeným na oblastním ředitelství cizinecké a pohraniční policie Brno.

Jiná je ovšem situace u společnosti ISTA s. r. o. Žalobcem předložené čestné prohlášení, údajně vystavené panem M., zjevně postrádá věrohodnost, když z něho vyplývá, že mělo být podepsáno ve Vídni, a zároveň je datováno do doby, kdy se jmenovaný zdržoval ve výkonu trestu odnětí svobody ve věznici Kuřim. Jmenovaný též při výslechu prováděném dožádaným správcem daně nepotvrdil vystavení stěžovatelem zpochybněných daňových dokladů. Za této situace pak závěr krajského soudu, podle něhož jsou žalobou napadená rozhodnutí rovněž ve vztahu k tomuto dodavateli nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, nemůže obstát.

Stěžovateli je třeba rovněž přisvědčit v tom, že krajský soud přezkoumatelným způsobem nezduvodnil, proč zároveň s rozhodnutími žalovaného (stěžovatele) zrušil i prvostupňové platební výměry 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 výrokiem 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 výměry 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 prvostupňových správních 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, pokud jde o závěry krajského soudu týkající se dodavatele ISTA s. r. o, a dále v rozsahu, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve vztahu ke zrušení prvostupňového rozhodnutí

správce daně, důvodnou. Nejvyššímu správnímu soudu tedy 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 ě 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