

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **M.1., s. r. o.,** zast. advokátem JUDr. Vladimírem Focko, Pellicova 2c, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2003, č. j. 30 Ca 452/2000 – 100,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2003, č. j. 30 Ca 452/2000 – 100 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2000, č. j. 1324/2000/FŘ/130 bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti platebnímu výměru č. 475 Finančního úřadu v Brně I. ze dne 10. 9. 1999, č.j. 128275/99/288914/2201, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1998, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 83 883 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 27. 9. 2000 žalobu, doplněnou dne 28. 3. 2001, která byla rozsudkem Krajského soudu v Brně zamítnuta jako nedůvodná.

Včas podanou kasační stížností uvádí žalobce (dále též „stěžovatel“), že kasační stížnost podává z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), kterou spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky, zda příslušný obchodní případ byl kupní smlouvou či údajně zastíranou smlouvou komisionářskou, když nebylo nijak prokázáno, že by jeho obchodní případ jakkoli naplňoval § 577 a násl. Obch. zák., zejm. že by tuto obchodní transakci činil na účet komitenta, tj. MX,

nebo že by mu předával příslušné zprávy dle § 584 či převáděl získaná práva dle § 585 cit. zák. apod., ale naopak má zato, že bylo prokázáno, resp. výslechem svědků navržených by bylo nepochybně prokázáno, že šlo o obchodní vztah mezi kupujícím a prodávajícím. Jako další důvod kasační stížnosti poukazuje stěžovatel na vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v tom, že nebyly provedeny navrhované důkazy – výslechy navržených svědků, které měly prokázat skutečný stav obchodního případu a stěžovatelova tvrzení o koupi předmětných stavů a vyvrátit tak závěry o zastíraném zprostředkování. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že ani žalovaný, resp. správce daně, v příslušném vytýkacím řízení ani následně soud neprovedl navrhované výslechy svědků, čímž stěžovateli neumožnil prokázat jeho tvrzení, resp. prokázat tak všechny skutečnosti uvedené v daňovém řízení, což mu správce daně na jedné straně neumožnil, a současně mu toto vytýkal a přičítal k tíži, proto stěžovatel tvrdí porušení práva na spravedlivý proces.

Stěžovatel připomíná, že předmětné zástavní právo nikdy relevantně nevzniklo, protože zřejmě z důvodu neznalosti nebylo naplněno ustanovení § 151b odst. 3 Obch. zák., když nikdy nedošlo k odevzdání předmětných stavů zástavnímu věřiteli, tj. K., a. s. Soud nesprávně posoudil stěžovatelovu námitku o tom, že nedošlo ke vzniku zástavního práva, jelikož citované ustanovení Obch. zák. má na mysli faktické předání zastavované movité věci, nikoliv jen formální protokolární předání věci. Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením soudu, že ze způsobu uzavření zástavní smlouvy a navazující kupní smlouvy vyplývá jednání, které lze hodnotit jako zákon obcházející. Stěžovatel má zato, že toto prokázáno nebylo a nebyl vyslechnut stěžovatelem navržený svědek Ing. P., bývalý ředitel příslušné pobočky K. Tento svědek měl potvrdit vzájemně dobré vztahy mezi stěžovatelem a věřitelskou bankou, tyto se však projevily na nedokonalých právních listinách a úkonech, měl především potvrdit korektnost celého obchodního případu, tj. koupi předmětných stavů. Zástavní právo bylo domlouváno pro krytí příslušného úvěru věřitelem, ale prvotním zájmem obou stran byla koupě stavů, čímž se měly získat potřebné finanční prostředky k úhradě úvěru a dalšímu podnikání. Po podpisu zástavní smlouvy došlo k prodeji předmětných stavů. Pokud soud i žalovaný dovozují obcházení zákona z toho, že příslušná kupní cena byla zaplacena až po určité době se zpožděním, pak toto způsobily stěžovatelovy finanční problémy, které jsou běžným podnikatelským jevem, proto s nimi počítala i kupní smlouva, když v čl. IV. hovoří o tom, že úhrada kupní ceny bude provedena v průběhu 1. pololetí roku 1998, což se také stalo, a tedy taková námitka žalovaného není relevantním důkazem o obcházení zákona. Také osobní provázanost v osobě Ing. P. není takovým důkazem. Stěžovatel odkazuje na provedené důkazy – listiny předložené stěžovatelem, z nichž plyne, že Ing. P. delegoval své pravomoci jednatele, nebyl „neomezeným pánem“, a to ani ve společnosti M.2, a. s., kde byl předsedou představenstva, tedy jedním z členů kolektivního statutárního orgánu.

Znění kupní smlouvy v části „stanovení dodatkové ceny“ opravdu není v podnikatelské sféře zcela obvyklým jevem, ale jedná se dle názoru stěžovatele o ustanovení běžné např. v oblasti sportu, pak nevidí stěžovatel jediný důvod, proč by to nemohlo být využito i v tomto případě, když nepochybně nejde o protizákonnou nebo zákon obcházející činnost. Pokud soud spatřuje obcházení zákona v dohodnutí příslušné provize, pak stěžovatel podotýká, že tato není provizí v pravém slova smyslu a týká se navíc pouze dodatkové ceny, tedy vyšší ceny, za kterou by případně příslušné stavy stěžovatel prodal nad cenu základní, která byla prodávajícímu M.2 řádně stěžovatelem zaplacena. Stěžovatel v takovém případě nevidí důvod, aby případné riziko z prodeje předmětných stavů, resp. riziko výše kupní ceny nebylo takto rozloženo na spřátelené společnosti a ku prospěchu obou.

Stěžovatel je názoru, že nebylo prokázáno, narozdíl od hodnocení soudu, že šlo jen o neprokázané tvrzení žalovaného, že stěžovatel měl pouze příjmy z pronájmů, což mělo svědčit pro důvodnost závěrů o obcházení zákona. Naopak neprovedení navržených důkazů, např. výslech svědka ing. J. P., vedoucího strojírenské výroby, Ing. V. S., vedoucího vývoje textilních stavů, a Ing. V. Č., vedoucího vývoje tepelně - energetických zařízení a prodeje tep. E., tj. pracovníků stěžovatele, kteří byli speciálně přijati do pracovního poměru po koupi s. p. T., pro následující činnosti – vývoj a prodej textilních stavů, vývoj průmyslových kotlů, prodej a montáž tepelně energetických zařízení, strojírenská výroba komponentů pro textilní stavy: tedy pro činnosti, které byly hlavním zdrojem příjmů stěžovatele, když nájmy byly jen nepodstatnou položkou příjmů stěžovatele a teprve po zastavení výroby byly prostory postupně pronajaty, to vše neumožnilo stěžovateli prokázat příslušné jiné příjmy. Pokud jde o nedoložení příslušných příjmů listinnými důkazy, stěžovatel tyto nepředložil, protože očekával, že budou vyslechnuti navržení svědkové, kteří se mohli a měli vyjádřit k celé problematice komplexněji, nejen ke sporným dalším příjmům stěžovatele.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Podáním ze dne 6. 8. 2003 se snažil stěžovatel ozřejmit, proč se má jednat o obchodní případ mezi kupujícím a prodávajícím, nikoli o zastíranou smlouvu komisionářskou. Stěžovatel tvrdí, že žalovaný úřad ani soud nijak nevzal v úvahu prvotní důvod vstupu společnosti stěžovatele do předmětného kontraktu, když dále specifikuje, že společnost M.2 fungovala jen jako výrobní podnik bez zahraničního obchodu, a proto byla dále zakoupena s. p. T., předchůdce stěžovatele, jako výzkumný ústav a podnik zahraničního obchodu. Je zřejmé, že prodej stavů z M.2 stěžovateli byl zcela v souladu se společnou existencí těchto firem a řídil se specifickým ujednáním ve smlouvě o spolupráci ze dne 15. 12. 1997, která mj. stanovuje i způsob prodeje a nákupu strojů mezi oběma subjekty a základní mechanismy pro tento obchod; odkazuje se na čl. 3 citované smlouvy: „V důsledku trvalého neúspěchu vytvoření obchodního útvaru v M.2 bude postupně od 1. 1. 1998 vytvořen obchod v M.1, který si v průběhu roku 1998 vytvoří podmínky k tomu, aby veškeré vyrobené stroje plynule odkupoval za sjednané ceny a plynule dodával odběratelům.“ Dále stěžovatel popisuje minulost tohoto obchodního případu, včetně situace, kdy existovala kupní smlouva neplatná, podepsaná neoprávněnou osobou, která nebyla nikdy evidována, ale nedopatřením nebyly zlikvidovány všechny její stejnopisy, proto byla nesprávně vystavena zálohová faktura č. 786294 bez relevantního daňového odpadu, na kterou se potom upnul správce daně při kontrole. Zde stěžovatel připomíná, že o zahájení kontroly nebyl uvědomen statutární orgán stěžovatele ing. P. a nebylo mu umožněno účastnit se výslechů zaměstnanců stěžovatele, kteří neměli ani všechny znalosti ani doklady k doložení tvrzených skutečností, a naopak někdy mohli jisté skutečnosti zkreslit, čehož následně využil správce daně při zdůvodnění neuznání předmětného nadměrného odpočtu DPH, čímž nebyla dle názoru stěžovatele naplněna ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

K obcházení zákona zněním kupní smlouvy, a to k ustanovení o dodatkové ceně, stěžovatel osvětluje, že stěžovatel objednává za sjednané ceny dodávky u M.2, je povinen sjednané dodávky odebrat a uhradit, a to i v případě zmařeného obchodu s dalším odběratelem; pro takovéto případy si stěžovatel vytvoří potřebné finanční rezervy tak, že zboží odkoupí na sklad za minimální sjednané ceny a při prodeji dalšímu odběrateli pak bude provedena korekce ceny a stroje dle odbytové ceny budou doplaceny na skutečnou cenovou úroveň M.2 dle konkrétní dohody.

Cena je tvořena u každé zakázky individuálně, vlastní zisk stěžovatele na jednotlivých obchodních případech se pohybuje v rozsahu 10 - 20%, náklady s tím spojené jdou na vrub kupujícího – stěžovatele a nejsou součástí ceny.

V konkrétním obchodním případě stěžovatel zakoupil do svých zásob v souladu se smlouvou o spolupráci 50ks strojů, sjednal kontrakt na prodej strojů do Vietnamu, odběratel však vrátil zboží k přepracování společnosti M.2 (jednalo se o prototyp, jehož výroba se nerealizovala pro zastaralost) k tomu však již nedošlo, protože na společnost M.2 byl uvalen konkurz.

Obcházení zákona pak soud dovozuje také z tvrzení žalovaného, že stroje byly prodány jen za 70 000 Kč, zatímco jejich cena je v rozsahu 472 000 Kč až 772 000 Kč. Je nepochybné, že cenu strojů stanovuje poptávka na trhu. Předmětné stroje stěžovatel považuje za nevydařené, dále se vyrábět nebudou a nebudou k nim ani náhradní díly, byly prodány stěžovateli za 150 000 Kč/kus. Poté bylo třeba stroje zmodernizovat, proto byly vráceny společnosti M.2. Zamýšlené obchody se nezdařily, stroje byly tedy prodány s ohledem na jejich zastaralost pouze za 60 000 Kč/kus.

Osobní provázanost v osobě Ing. P. není a nemůže být důkazem údajného obcházení zákona, bylo totiž prokázáno, že Ing. P. delegoval svoje pravomoci jednatele u společnosti stěžovatele, nebyl tedy nijak „neomezeným pánem“, a to ani ve společnosti M.2, kde byl pouze generálním ředitelem; delegoval svoje pravomoci ve společnosti stěžovatele s jmenovitým uvedením.

Dalším důkazem svědčícím o obcházení zákona soud posuzoval skutečnost, že společnost M.2 dosud dluží na DPH, což stěžovatel považuje za zcela účelové tvrzení, jelikož tato společnost sice na DPH dlužila, ale to nesouviselo s předmětným obchodním případem a dluh vznikl v časově odlišném období, když M.2 koupil s. p. E. – svého předchůdce se závazky ve výši 400 mil. Kč, přičemž závazek ke správci daně (FÚ Kostelec nad Orlicí) tehdy činil 70 mil. Kč; M.2 postupně dluhy splácel a v době realizace předmětného prodeje stavů stěžovateli byl tento závazek vůči správci daně snížen o 20 mil. Kč. Přesto správce daně při odvedení příslušné DPH z tohoto realizovaného prodeje si zaplacenou DPH nesprávně započetl na svoje dřívější pohledávky vůči M.2, vzniklé však z činnosti původního státního podniku. Proto stěžovatel považuje příslušné tvrzení správce daně za účelově zkreslené.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že předmětem sporu byla otázka, zda měl žalobce za zdaňovací období květen 1998 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1 650 000 Kč v souvislosti s deklarovaným přijatým zdanitelným plněním - dodáním zboží (textilní stavy AM1 190) od obchodní společnost M.2 a. s. dle kupní smlouvy č. 98001 ze dne 6. 1. 1998.

V daňovém řízení nebyly doklady předložené stěžovatelem (faktura č. 186 397 ze dne 18. 5. 1998, kupní smlouvy ze dne 6. 1. 1998, protokol o předání a převzetí strojů ze dne 18. 5. 1998) uznány jako věrohodné a prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Finanční orgány obou stupňů shodně dospěly k závěru, že zmíněné doklady zastíraly skutečný stav věci, a že k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění fakticky nedošlo, neboť nebylo skutečným úmyslem zúčastněných subjektů předmětné textilní stavy prodat, resp. koupit. V daném případě nešlo o reálnou kupní smlouvu, ale toliko o formální právní úkon zastírající

spekulativní jednání zúčastněných subjektů. Pokud jde o skutečnosti, ze kterých byl zmíněný závěr vyvozen, ty byly podrobně popsány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a následně v podstatných rysech shrnuty ve vyjádření k žalobě ze dne 26. 3. 2002. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, se Krajský soud v Brně ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že deklarovaný nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelem v průběhu daňového řízení náležitě prokázán (doklady předložené žalobcem nelze uznat jako doklady prokazující uskutečnění zdanitelného plnění, a tedy jako doklady opravňující stěžovatele k získání odpočtu daně z přidané hodnoty).

V podané kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na vady řízení spočívající v tom, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy (výslechy svědků) ani soudem ani finančními orgány (bod 2. kasační stížnosti). Tato námitka není dle přesvědčení účastníka důvodná. Předně je třeba zmínit, že stěžovatelovo tvrzení o neprovedení jím navrhovaných výslechů svědků finančními orgány nemá reálný základ, neboť návrh na provedení důkazu výslechem svědků žalobce vznesl až v řízení před soudem, nikoliv v průběhu řízení před správními orgány, což je zřejmé ze správního spisu předloženého soudu. Pokud jde o neprovedení navrhovaných důkazů soudem, je účastník toho názoru, že provádění důkazů vztahujících se ke skutkovým zjištěním a navrhovaných až v žalobě je bez významu. Nenavrhl-li žalobce tyto důkazy již v průběhu řízení před správním orgánem, nemohl se jimi správní orgán při svém rozhodování zabývat.

Dle stěžovatele byla také nesprávně posouzena právní otázka, zda předmětný obchodní případ byl kupní smlouvou či zastíranou smlouvou komisionářskou, když nebylo nijak prokázáno, že by předmětný obchodní případ nějak naplňoval ust. § 577 a násl. obchodního zákoníku. Rovněž tato námitka je nepodložená. Závěr o zastírání komisionářské smlouvy vychází ze samotného znění předmětné kupní smlouvy. V daném případě byly stroje v hodnotě cca 602 000 Kč za kus prodávány za tzv. základní cenu 150 000 Kč za kus a tzv. dodatkovou cenu představující rozdíl mezi základní cenou a cenou, za kterou budou stroje prodány dalšímu odběrateli, snížený o vynaložené náklady a provizi ve prospěch kupujícího (stěžovatele) ve výši 10 %, a kupujícímu bylo umožněno, aby předmět kupní smlouvy vrátil prodávajícímu, pokud se mu nepodaří v určitém časovém úseku stroje dále prodat. Takto uzavřená kupní smlouva dle názoru účastníka bezpochyby nasvědčuje tomu, že jsou naplněny pojmové znaky smlouvy komisionářské, kterou se komisionář zavazuje, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu. Uvádí-li stěžovatel v souvislosti se zněním kupní smlouvy, že případné riziko z prodeje příslušných stavů, resp. riziko výše kupní ceny, tak bylo rozloženo na spřátelené společnosti a ku prospěchu obou, jde o tvrzení účelové a nepodložené. Způsob jakým byla předmětní kupní smlouva uzavřena, totiž jednoznačně znevýhodňuje jednu ze smluvních stran, a to prodávajícího.

Stěžovatel polemizuje se závěrem, že na prodávaných stavech vázlo zástavní právo, a se závěrem, že ze způsobu uzavření zástavní smlouvy a navazující kupní smlouvy vyplývá jednání, které lze hodnotit jako zákon obcházející. Dle názoru účastníka je nepochybné, že textilní stavy, které měly být prodány stěžovateli kupní smlouvou ze dne 6. 1. 1998, byly v té době zastaveny za účelem zajištění pohledávky K., a. s. za obchodní společností M.2 a. s. Zástavní smlouva byla uzavřena dne 5. 1. 1998 a téhož dne došlo k předání předmětu zástavního práva zástavnímu věřiteli. O tom byl sepsán protokol o předání a převzetí věcí, který za obchodní společnost M.2 a. s. podepsal Ing. P., a který je součástí zástavní smlouvy. Podmínky pro vznik zástavního práva dané ust. § 151b odst. 3 občanského zákoníku tak byly

dle názoru účastníka splněny. Dlužno dodat, že při ústním jednání konaném dne 3. 12. 1998 uvedl Ing. Č. (ekonomický ředitel obchodní společnosti M.2 a. s.), že stavy se nacházejí na pozemku M.2 za plotem zamčené dle požadavku K. (protokol č. j.: 28987/98/255970/3730). V zástavní smlouvě se zástavce (obchodní společnost M.2 a. s.) zavázal, že po dobu existence zajišťované pohledávky nebude zástava bez souhlasu zástavního věřitele (K., a. s.) smluvně převedena (čl. IV. odst. 2), a že se zdrží jakékoliv dispozice se zástavou, která by znesnadňovala nebo znemožňovala realizaci zástavy (čl. IV. odst. 3). Souhlas zástavního věřitele k prodeji zástavy předložen nebyl. Avšak ihned následující den jsou zastavené stroje prodány kupní smlouvou stěžovateli, aniž by v ní byla skutečnost, že na stavech vázne zástavní právo, zmíněna. Zmíněné skutečnosti (spolu s dalšími okolnostmi případu) jistě svědčí pro závěr o předstírání prodeje textilních stavů (zastírání skutečného obsahu právního úkonu stavem formálně právním), tedy o obcházení zákona.

Rovněž prokázané významné personální propojení mezi obchodní společností M.2 a. s. a stěžovatelem, a to v osobě Ing. P., který byl v rozhodné době společníkem a jednatelem stěžovatele a současně předsedou představenstva a generálním ředitelem obchodní společnosti M.2 a. s. je důležitou indicií pro hodnocení deklarovaného obchodního případu. Byl to totiž Ing. P., kdo měl v obou společnostech rozhodující slovo, i když se stěžovatel snaží vzbudit dojem, že tomu tak nebylo.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že dle jeho názoru nebylo ani nijak prokázáno, že měl pouze příjmy z pronájmu, což mělo svědčit pro důvodnost závěrů o obcházení zákona. V žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatoval, že v letech 1997 a 1998 měl žalobce převážně příjmy z pronájmu nebytových prostor a malých zakázek na obrábění materiálu. Toto konstatování vycházelo z informací zjištěných v daňovém řízení. V podané žalobě se stěžovatel proti tomuto zjištění ohradil, aniž by však své výtky relevantním způsobem doložil. Soud proto, dle názoru žalovaného zcela správně, ve svém rozhodnutí uvedl: „Pokud se žalobce snaží vyvrátit tvrzení žalovaného, že žalobce měl pouze příjem z pronájmu, pak poukazem na záměr, pro nějž byl koupen s. p. T., popř. na rozvojový záměr obou společností, metodický pokyn a prozatímní organizační opatření, tak činit nemůže. Toto tvrzení by mohl vyvrátit pouze doloženými příjmy z prodeje a vývozu zboží, to však neučinil.“ Tvrzení stěžovatele, že své příjmy nedoložil listinnými důkazy, protože důvodně očekával, že budou vyslechnuti navržení svědkové, je pouze účelové.

Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ČR nevyhověl návrhu stěžovatele a kasační stížnost dle ust. § 110 odst. 1 poslední věty zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní zamítnul.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel podal přiznání k DPH ze dne 19. 6. 1998 za zdaňovací období květen 1998, ve kterém na řádku 54 uplatnil nadměrný odpočet ve výši 1 566 117 Kč. Správce daně na základě pochybností o správnosti údajů v tomto daňovém přiznání zahájil za toto zdaňovací období ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) vytýkací řízení a následně pak daňovou kontrolu. Na základě výsledku provedené daňové kontroly a po provedeném dokazování správce daně dospěl ke zjištění, že stěžovatel jako plátce DPH neprokázal ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 1 650 000 Kč uplatněného na základě předložených faktur, vystavených v návaznosti

na kupní smlouvu č. 98001 ze dne 6. 1. 1998, uzavřenou mezi stěžovatelem jako kupujícím a společností M.2, a. s. jako prodávajícím, kdy předmětem této smlouvy byly textilní stavy AM1 190 v počtu 50 ks. Zjištění správce daně bylo podkladem pro vydání rozhodnutí č. j. 128275/99/288914/2201 – platební výměr č. 475 ze dne 10. 9. 1999 na DPH za zdaňovací období květen 1998, kterým byla stěžovateli vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 83 883 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání ze dne 11. 10. 1999, které odůvodnil tvrzením, že správce daně vyměřil tuto daňovou povinnost odchylně od daně přiznané za předmětné období a neuvedl ve smyslu § 46 zákona, na podkladě čeho a jaký důvod ho vedl k odchylnému stanovení daně. Stěžovatel uvedl, že daňové přiznání podané za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě bylo správné a navrhl platební výměr zrušit v plném rozsahu. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 1324/2000/FŘ/130 ze dne 27. 7. 2000 zamítl. V odůvodnění žalovaný uvedl, že ve zdaňovacím 5/98 nebyl daňovému subjektu na základě ukončeného vytýkacího řízení uznán nárok na odpočet daně z dokladu – č. fa dodavatele 186397 ze dne 18. 5. 1998, který byl zaúčtován u stěžovatele pod č. 9812000001, dodavatel M.2 za 50 ks vzduchových stavů a 50 ks vodních stavů, základ daně 15 500 000 Kč v sazbě 22% ve výši 3 410 000 Kč. Ve zdaňovacím období 5/98 byl dále zaúčtován doklad (přijatá faktura) č. 9812000002 (č. fa dodavatele 846477) ze dne 29. 5. 1998, dodavatel M.2, dobropis na 50 ks vodních stavů k fa č. 186397 ze dne 18. 5. 1998, základ daně 8 000 000 Kč, daň v sazbě 22% ve výši 1 760 000 Kč a snížen nárok na odpočet daně o 1 760 000 Kč. Protože správce daně neuznal doklad č. 186397 (zaúčtován pod č. 9812000001) jako doklad daňový, neuznal ani doklad č. 486477 (zaúčtován pod č. 9812000002) jako daňový dobropis, o který byl nárok na dopočet daně za zdaňovací období 5/98 snížen. V uvedeném případě daňovému subjektu nevznikla povinnost snížení nároku na odpočet daně, protože daňový subjekt neprokázal uskutečnění prvotního zdanitelného plnění deklarovaného na dokladu č. 186397, a proto nelze ani provést opravu základu daně a daně podle § 15 ZDPH a vystavit daňový dobropis, jelikož jeho vystavení je relevantní pouze v případě, kdy se prvotní zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, což však v daném případě nenastalo. Za zdaňovací období 5/98 byl celkem snížen nárok na odpočet daně o 1 650 000 Kč. V době vystavení dokladu na prodej vzduchových stavů již na těchto vázla zástava K. Dne 6. 1. 1998 byla podepsána smlouva č. 980001 mezi stěžovatelem a prodávajícím M.2, tuto smlouvu podepsala za prodávajícího osoba neoprávněná. Současně byla dne 6. 1. 1998 sepsána další kupní smlouva pod stejným číslem mezi stejnými subjekty, zde již byl prodávající řádně zmocněn, předmětem prodeje bylo 50 ks vzduchových textilních stavů v základní ceně 150 000 Kč za kus. Kupující si ve smlouvě vyhrazoval, že pokud se nepodaří stroje dále prodat, v období I. pololetí roku 1998, má v následujícím období právo tyto stroje vrátit prodávajícímu. Do doby dalšího prodeje mohou být stroje uskladněny v areálu M.2. Podle skladové evidence a inventury hotových výrobků k 30. 11. 1997 bylo vyrobeno pouze 50 ks těchto stavů a ty byly zastaveny od 5. 1. 1998 K.; jiné stavy tohoto typu vyrobeny nebyly a nevyráběly se ani v roce 1998. Stavy uvedené v kupní smlouvě byly v době podpisu zatíženy právem třetí osoby, přesto je na této kupní smlouvě uvedeno, že stroje přecházejí do majetku stěžovatele ke dni podpisu této smlouvy. Doklad o předání a převzetí nebyl doložen. Žalovaný dodal, že není obvyklé, aby výrobce prodával své výrobky pod výrobní cenou a přistoupil na sjednání dodatkové ceny, je neobvyklé, aby kupující nakupoval zboží o kterém neví, zda ho prodá, neboť v té době neměl stěžovatel odběratele na tyto stavy, nevyvíjel žádnou činnost směřující k navázání obchodu v zahraničí. V době sepsání kupních smluv zůstaly stavy ve výrobním závodě a nebyly přemístěny do jiných objektů, nebyly sepsány protokoly o předání a převzatí strojů, nebyly sepsány smlouvy o skladování nebo uložení věci. Na základě všech zjištění dospěl správce daně k závěru, že se obchod neuskutečnil tak, jak

bylo uváděno stěžovatelem a společností M.2 a nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, tj. dodání tkalcovských stavů firmě stěžovatele. Správce daně uzavřel, že § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků byl použit oprávněně – skutečný stav byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něho s cílem získat nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty u daňového subjektu stěžovatele. Správce daně se domnívá, že podle jednání a úkonů prováděných jak společností M.2, tak firmou stěžovatele v průběhu zakázky, byly naplněny podmínky o obchodních vztahů podle smlouvy komisionářské; pojmovým znakem komisionářské smlouvy je zařízení obchodní záležitosti komisionářem, který vystupuje vlastním jménem, pro komitenta na jeho účet, a to za úplatu.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce dne 27. 9. 2000 žalobu u Krajského soudu v Brně.

V žalobě mimo popis celého obchodního případu stěžovatel uvádí, že sice byla sepsány zástavní smlouva s K., ale k převzetí zástavy vůbec nedošlo, proto nedošlo ani ke vzniku zástavního práva. Pokud by však došlo k prodeji předmětných strojů, tržbu by na základě dohod a předchozích dobrých vztahů inkasovala přímo K., resp. její Obchodní centrum v H. K., což může svědecky potvrdit její ředitel Ing. P. Dalšími námitkami stěžovatel v žalobě označuje existenci předávacích protokolů ke kupní smlouvě, tyto ze dne 18. 5. 1998, zavedenou praxi návštěv v doprovodu ředitele společnosti M.2, kdy tyto osoby se do knihy návštěv nezapisují.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na skutkový stav tak, jak vyplývá z dokladů předložených v daňovém řízení, zejména pak na zástavní smlouvu ze dne 5. 1. 1998, v níž se zástavce zavázal, že po dobu existence zajišťované pohledávky nebude zástava bez souhlasu zástavního věřitele smluvně převedena a že se zdrží jakékoliv dispozice se zástavou. Souhlas zástavního věřitele k prodeji zástavy předložen nebyl. Namítal-li žalobce, že zástavní právo nevzniklo, je třeba poukázat na čl. III. odst. 1 a 2 zástavní smlouvy a na protokol o předání a převzetí věci ze dne 5. 1. 1998. Žalovaný navrhuje nevyhovět návrhu žalobce.

Rozsudkem Krajského soudu v Brně byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozsudku soud mj. uvedl, že lze potvrdit závěr žalovaného o zastíraném právním úkonu dle § 2 odst. 7 daňového řádu, když ze způsobu uzavření zástavní smlouvy a následující den navazující kupní smlouvy vyplývá jednání, které lze hodnotit jako zákon obcházející. V kupní smlouvě se nezmiňuje skutečnost, že na stavech vázne právo třetí osoby, z toho Krajský soud v Brně dovozuje, že nabyvatel je pak zbaven v souladu s § 151d odst. 2 o. z. odpovědnosti, navíc je třeba přihlédnout k osobní provázanosti firmy M.2 a firmy stěžovatele. Rovněž závěr žalovaného o zastírání komisionářské smlouvy je dle úvahy KS v Brně odůvodněný, když vzal za prokázané, že znění zde formulované kupní smlouvy, zejména kupní ceny, která je vázána na další prodej stavů a provize ve prospěch stěžovatele, vyhodnotil mimo jakoukoli pochybnost, že se jedná o zprostředkování prodeje textilních stavů jménem žalobce pro firmu M.2 a na její účet, přičemž tato firma se zavázala za tuto službu žalobci zaplatit. Skutečnost, že stěžovatel neměl příjmy z prodeje zboží, ale pouze z pronájmu, popř. drobné výroby, dále že prodával zboží pod výrobní cenu, svědčí dle názoru soudu I. stupně pro důvodnost závěru žalovaného.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně, přičemž dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (103 odst. 1 písm. c) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že ani žalovaný, resp. správce daně v příslušném vytýkacím řízení, ani následně soud neprovedli navrhované výslechy svědků, a tuto svou námitku stěžovatel podřadil pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Na základě znění takto formulované námitky je třeba ji chápat dle obsahu, tedy i ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. - nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Navíc je Nejvyšší správní soud nadán ex lege pravomocí aplikovatelnou v tomto případě dle § 109 odst. 3 s. ř. s.

Krajský soud v Brně zcela pominul svoji povinnost vypořádat se v rozhodnutí náležitým způsobem se žalobní námitkou, týkající se provedení důkazu výslechem svědků, když v souladu s výzvou Krajského soudu v Brně na č. l. 73 soudního spisu byl žalobce vyzván dle § 77 s. ř. s., § 34 s. ř. s. a dále § 71 odst. 1 písm. e) a odst. 2 s. ř. s., a na tuto výzvu podáním na č. l. 77 reagoval návrhem na provedení důkazů výslechy svědků.

Protože se krajský soud s výše uplatněnou žalobní námitkou stěžovatele náležitě nevypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak mu ukládá ust. § 75 v souvislosti s § 77 s. ř. s., Nejvyšší správní soud nahlíží na toto rozhodnutí soudu 1. stupně jako na nedostatečně odůvodněné. Nelze totiž rezignovat na povinnost soudu v odůvodnění rozsudku uvést mimo jiné, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyložit, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, zejména pak proč neprovedl i další důkazy, dále jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce.

Výše uvedené pochybení soudu má proto dle Nejvyššího správního soudu za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, přičemž tato nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Ovšem Nejvyšší správní soud, na rozdíl od soudu krajského, má za to, že není účelem tohoto přezkumného řízení soudního vyslovovat závěr o charakteru předmětné smlouvy označené jako smlouva kupní. Přísně vzato z formálního hlediska totiž všechny znak kupní smlouvy splňuje. Dodatek o tom, že „tím není dotčena možnost provize“ samozřejmě úmysl znejasňuje, ovšem z hlediska příslušných ustanovení Obchodního zákoníku by mohla být smlouva v této části jedině neplatná, ledaže by celý právní úkon byl disimulovaný, pak by neplatnou byla smlouva jako celek. Závěrem uvedená výhrada kupujícího pak z tohoto pohledu žádný problém nečiní. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH (dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) není významné, jestliže správce daně neprovede přesnou typologizaci smlouvy, na jejímž základě bylo plněno, rozhodující je, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a vyvrátil veškeré pochybnosti, které vyjádřil správce daně. Krajský soud se v tomto případě dopustil pochybení, když svou argumentaci opřel právě o tvrzení, že jde popravdě o smlouvu

komisionářskou. Podstatou řešení daného případu je totiž otázka, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno, které na něm leží, jestliže správce daně vyjádřil pochybnost o tvrzení daňového subjektu. Podle zmíněného § 19 má plátce daně nárok na odpočet DPH za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Dle ust. § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je správce daně oprávněn vyjádřit pochybnost o tvrzení daňového subjektu, který je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Nevyvrátí-li tyto pochybnosti, neunese důkazní břemeno a uplatněný odpočet daně mu nelze uznat. V tomto směru se však krajský soud neubíral a jím zvolená cesta, kterou rozsudek odůvodnil, nevede ke správnému cíli.

Z výše uvedeného Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než z důvodu ust. § 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.).

V dalším řízení se krajský soud zaměří na nápravu vytýkaného pochybení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud 1. stupně pojedná v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. března 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu