



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **F., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, 400 01 Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 14. 5. 2003, č. j. 6344/130/03, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 4. 2005, č. j. 15 Ca 170/2003-30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem ze dne 22. 5. 2002, vydaným pod č. j. 68510/02/178913/6548, vyměřil Finanční úřad v Děčíně žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2000 ve výši 125 932 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 14. 5. 2003.

Žalobu, již žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 20. 4. 2005; v postupu finančních orgánů při vedení daňového řízení neshledal vady a ztotožnil se s nimi v tom, že žalobkyně – ačkoli předložila formálně bezvadné účetní doklady – neprokázala faktické poskytnutí zdanitelného plnění. Předložené doklady byly i podle názoru soudu vystaveny s tím cílem, aby zastřely skutečný stav – tedy účelové obchodování s tímž zbožím v rámci řetězce daňových subjektů – stavem formálně právním.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost; jako její důvody označila nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.], vady řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] – konkrétně to, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spise a při jejím zjišťování byl porušen procesní předpis takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost – a vady řízení před soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvod podle písm. d) citovaného ustanovení však žalobkyně fakticky neuplatňuje: nenamítá totiž, že by krajský soud pochybil při vedení řízení, nýbrž zpochybňuje toliko jeho hmotněprávní závěry.

Krajský soud založil své závěry na tom, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění; o něm však svědčí doklad č. 200021, kterým žalobkyně prokázala nákup zboží od společnosti H., s. r. o. Zboží bylo dodáno prvním dodavatelem (E. T., spol. s r. o.) panu P. B. dne 19. 10. 2000 a téhož dne bylo ze skladu prvního dodavatele odvezeno. Žalobkyně zboží koupila kupní smlouvou ze dne 29. 11. 2000 (toto datum je uvedeno i na daňovém dokladu jako datum zdanitelného plnění), zaplatila je, dne 5. 12. 2000 je ve skladu ve S. převzala a poté dále prodala. Je nevýznamné, že již dříve bylo zboží předmětem jiných kupních smluv, k nimž byly vystavovány daňové doklady předcházející datu 19. 10. 2000. V době, kdy žalobkyně zboží přebírala, je prodávající měl ve faktickém držení; zboží bylo žalobkyni fakticky předáno a nic na tom nemění skutečnost, že subjekty, které se zbožím obchodovaly před žalobkyní, si je předávaly v době odlišné od doby tvrzeného zdanitelného plnění. Na posouzení daňové povinnosti žalobkyně nemají vliv ani okolnosti týkající se jiných daňových subjektů. Se společností K., spol. s r. o., již byla zrušena z moci úřední registrace plátce daně z přidané hodnoty k datu 13. 5. 2000, nebyla žalobkyně v žádném vztahu; její vlastní dodavatel, tj. společnost H., s. r. o., naproti tomu byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Stejně tak je bez významu, že společností H., s. r. o., a D., s. r. o., byla vyměřena za dané období daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč. Hlediska pro posouzení toho, zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění, určuje zákon; zákonnou podmínkou přitom není to, aby u některého z dřívějších vlastníků zboží byla za dané období vyměřena daň vyšší než 0 Kč. Žalobkyně ostatně neodpovídá za plnění povinností jiných subjektů. Připouští, že mohou existovat pochybnosti o jednání některých osob; ona sama však splnila vše, co jí ukládá zákon, a postupovala s potřebnou mírou péče. Není vyloučeno, že se žalobkyně stala objektem manipulace jiného subjektu; žádnou svou povinnost ale neporušila a nadměrný odpočet jí měl být přiznán.

Ke kasačnímu důvodu založenému na vadách řízení před správním orgánem žalobkyně namítla, že obsah spisu neopravňuje k závěru o jejím podílu na účelovém obchodním řetězci. Žalobkyně nemá žádnou povědomost o daňových subjektech uváděných ve správním spisu; měla pouze běžný obchodní vztah k prodávajícímu – společnosti H., s. r. o. – i ke kupujícímu – společnosti D., s. r. o. Je shodou okolností, o níž žalobkyně nevěděla, že kupující byl již dříve vlastníkem zboží, než je prodal společnosti S., s. r. o. Obdobně je nerozhodné, že zboží bylo po určitou dobu ve stejném skladu, kde je postupně přebíraly různé subjekty. O tom, co se dělo předtím, než žalobkyně zboží koupila, neměla a ani nemohla mít žádnou povědomost. Dále žalobkyně správním orgánům vytkla, že vycházely i ze zjištění učiněných v rámci řízení, z nichž byla ona sama vyloučena (to se týká například zrušení registrace plátce daně u společnosti K., spol. s r. o.). Správní orgány krom toho požadovaly po žalobkyni více, než k čemu je zákon opravňuje; i přes nerovnoměrné rozdělení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt není správce daně oprávněn požadovat cokoli. Žalobkyně nicméně výzvam dostála a nepředložila jen formálně bezvadnou listinnou dokumentaci daného obchodního případu, ale rovněž doložila, že zboží skutečně bylo předáno. Učinila tak standardním způsobem.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je částečně nepřijatelná; ve zbytku pak není důvodná.

V rámci námitek proti postupu správního orgánu vytkla žalobkyně i to, že správce daně od ní požadoval více, než byl oprávněn, a že jí vedle toho ani neumožnil účastnit se zjišťování skutečností o jiných daňových subjektech, které spolu s žalobkyní zahrnoval do účelového obchodního řetězce. Takové námitky však žalobkyně v řízení před krajským soudem neuplatnila, ač tak mohla učinit; v této části je proto její kasační stížnost nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Námitky proti nesprávnému posouzení právní otázky soudem uvádí žalobkyně tvrzením, že o uskutečnění (resp. přijetí) zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu elektromateriálu svědčí daňový doklad č. 200021; tak tomu ale není. Předložení účetních a daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích vystavovány, samo o sobě ještě nic neprokazuje: je to jen první předpoklad k posouzení toho, zda se to které plnění uskutečnilo a kolik za ně daňový subjekt vydal nebo přijal. Správce daně však musí především hodnotit předložené doklady v souvislostech a zjišťovat, zda jsou v účetnictví spolehlivě zachyceny všechny jednotlivé kroky tvrzené transakce, zda na sebe logicky navazují a zda je daňový subjekt schopen přesvědčivě prokázat, jak, kdy a za jakým účelem se staly. Tomuto požadavku žalobkyně nedostála.

Podstatu pochybností správce daně i následně rozhodujících orgánů vystihla sama žalobkyně již v odvolání proti platebnímu výměru a v žalobě proti zamítavému rozhodnutí žalovaného: považovala zde totiž za nesprávné, že ačkoli její obchodní případ by byl hodnocen jako bezvadný, kdyby byl posuzován samostatně, byl shledán jako účelový, když byl posuzován v souvislosti s dalšími transakcemi týkajícími se téhož zboží. Pouze z tohoto širšího a celistvého posuzování obchodního případu ale může vzejít podložený závěr o tom, že žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet oprávněně. Správce daně by nedostál své zákonné povinnosti, kdyby se pro uznání oprávněnosti nároku spokojil jen se dvěma formálně bezvadnými fakturami na vstupu a na výstupu; naopak postupoval správně, pokud se zajímal o osud zboží a způsob jeho převodu v době, která předcházela dodávce pro žalobkyni, a pokud zkoumal i ekonomickou účelnost převodu, v nějž nakonec celý řetězec transakcí vyústil.

Jednotlivé skutečnosti ohledně průběhu transakcí, které žalobkyně popisuje, by nejspíše nemusely zmařit její nárok na odpočet, kdyby se vyskytovaly samostatně a nahodile – tedy jako pouhé „shody okolností“, jak to formuluje žalobkyně; těch shodujících se okolností ale bylo v případě žalobkyně až příliš na to, aby nevyvolaly vážné pochyby o souladu stavu formálně právního se stavem faktickým.

První pochybnost vyvolal již překotný průběh fakturace mezi P. B. a společnostmi K., spol. s r. o., D., s. r. o., a S., s. r. o. Ačkoli jako den dodání zboží a současně datum zdanitelného plnění bylo na faktuře vystavené prvním dodavatelem – společností E. T., spol. s r. o. – pro P. B. jako kupujícího uvedeno datum 19. 10. 2000, následné faktury byly vystavovány s datem 25. 9. 2000, tedy datem předcházejícím prvému dodání zboží. Žádný ze shora zmíněných dodavatelů tak v okamžiku převodu nebyl vlastníkem zboží ani s ním fakticky nedisponoval, nemluvě už o tom, že tu vůbec nešlo o zdanitelná plnění, protože

žádná z faktur nebyla z uvedeného důvodu řádným daňovým dokladem. Společnost S., s. r. o., která jakožto prodávající vystavila fakturu pro dodavatele žalobkyně – tedy pro společnost H., s. r. o. - tak učinila k datu 28. 9. 2000, což však bylo stále předčasné.

Samotná společnost H., s. r. o., vystavila fakturu pro žalobkyni až 29. 11. 2000; v té době již se zbožím zřejmě disponovala, a to ve skladu společnosti A. I., a. s., ve S., kde je žalobkyně dne 5. 12. 2000 převzala. (Zřejmě přímo tam bylo zboží odvezeno od prvního dodavatele, zprostředkovaného společností K., spol. s r. o., ačkoli se o tom spis výslovně nezmiňuje.) Společnost S., s. r. o., která zboží „prodala“ společnosti H., s. r. o., se tedy sama nikdy vlastníkem nestala (zboží jí totiž do okamžiku, než je sama zcizila, nebylo předáno – srov. § 443 odst. 1 obchodního zákoníku – a jiný okamžik nabytí vlastnického práva také sjednán nebyl); společnost H., s. r. o., oproti tomu mohla se zbožím disponovat zřejmě již od 19. 10. 2000, kdy bylo odvezeno od prvního dodavatele, a o prodeji zboží žalobkyni již svědčí řádný (alespoň po stránce formální) daňový doklad s datem zdanitelného plnění 29. 11. 2000.

Žalobkyně tvrdí, že v dobré víře přijala zdanitelné plnění od společnosti H., s. r. o., a o předchozích transakcích a žádném z jejich účastníků jí nebylo nic známo; oproti tomuto tvrzení však stojí další pochybné okolnosti, které shromáždil správce daně.

Prvou z nich byla již zmíněná fakturace až do data 28. 9. 2000; druhou je pak jeden z článků tohoto fakturačního systému – společnost K., spol. s r. o., u níž došlo k obrovskému nárůstu jednotkové ceny převáděného elektromateriálu. Je přirozené, že ceny zboží v průběhu obchodování s ním rostou, jinak by obchodníci nemohli dosahovat zisku. Růst ceny však nesmí překročit jisté ekonomicky uvěřitelné meze. V nyní projednávaném případě činila jednotková cena za jeden výkonový jistič u prvního dodavatele (E. T., spol. s r. o.) 0,01 Kč; společnost K., spol. s r. o., však za každý jistič zaplatila již 1997 Kč, což je cena 199 700krát vyšší. Ekonomickou motivaci takové koupě lze stěží pochopit – to však jen do zjištění, že řízení ve věci daně na výstupu, kterou tato společnost přiznala za zdaňovací období září 2000, bylo zastaveno z toho důvodu, že společnosti již v té době byla z úřední povinnosti zrušena registrace plátce DPH. Daň na výstupu tak odvedena nebyla.

Je třeba vzít v úvahu též samotný základ systému daně z přidané hodnoty: ta je při dodávání zboží vyjádřením toho, že každý z plátců zvyšuje ekonomickou hodnotu převáděné věci, a tedy potenciální poptávku po ní – ať již zpracováním věci samé, zprostředkováním prodeje pro dalšího odběratele nebo vytvořením podmínek pro to, aby si věc mohl koupit koncový spotřebitel. (Právě tento koncový spotřebitel je pak tím, na kom v konečném důsledku spočívá břemeno této daně: on sám totiž již nebude nijak investovat do zvýšení vnitřní hodnoty věci ani do jejího dalšího obchodního oběhu, nýbrž si ji ponechá a sám ji bude užívat.) Žádný ze subjektů, které byly zmíněny shora, však hodnotu převáděného zboží nijak nezvýšil. To se jistě nemíní ve smyslu zpracování zboží, protože převáděné jističe byly již hotovým výrobkem a převažujícím (někdy i výlučným) předmětem činnosti všech subjektů byla „koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“; je však nesmyslné, aby se cena zboží v krátkém časovém rozmezí neustále zvyšovala (společnost D., s. r. o., zaplatila za 1 ks jističe 1997 Kč, zatímco žalobkyně již 2507 Kč, nemluvě již o enormním cenovém nárůstu u společnosti K., spol. s r. o.), aniž by byla podložena skutečným vynaložením zdrojů a poskytováním hodnoty ze strany dodavatelů (minimálně ve formě zabalení zboží či jeho dopravy k odběrateli).

Třetí okolností je pak samotný prodej zboží ze strany žalobkyně (faktura ze dne 19. 2. 2001). Kupujícím totiž byla společnost D., s. r. o., která však stejné zboží koupila za nižší cenu dne 25. 9. 2000 od společnosti K., spol. s r. o., a týž den, ačkoli se nestala vlastníkem zboží, je prodala společnosti S., s. r. o.; ta je pak prodala dodavateli žalobkyně, společnosti H., s. r. o. Sama žalobkyně považuje tuto okolnost za náhodnou; všechny obchodní vztahy spojené dodávkou – ať už skutečnou či fiktivní – však spolu tak úzce souvisejí, že soud toto přesvědčení žalobkyně nemůže sdílet. Ačkoli její vydaná faktura pro společnost D., s. r. o., je po formální stránce v pořádku, nelze se v konkrétním případě – charakterizovaném kruhovou návazností rychle po sobě jdoucích převodů totožného zboží – obejít bez zkoumání skutečné ekonomické motivace a účelnosti jednání daňových subjektů. To platí jak pro koupi od společnosti H., s. r. o., tak pro prodej ve prospěch společnosti D., s. r. o. I tvrzení žalobkyně, podle něž na její vlastní daňovou povinnost nemůže mít vliv fakt, že jiný subjekt dříve obchodující s tímž zbožím nebyl plátcem daně a nedisponoval s převáděným zbožím, a naopak je významné pouze to, že dodavatel žalobkyně plátcem DPH byl a zboží žalobkyni fakticky dodal, je tak platné pouze obecně, nikoli v projednávaném případě. V něm je totiž právě výskyt onoho neplátce daně – společnosti K., spol. s r. o. – skutečností určující pro postavení všech dalších účastníků řetězce, ať už jsou bez řádných daňových dokladů, nebo se mohou prokázat formálně bezvadnými fakturami. Pro úspěšné uplatnění nadměrného odpočtu je nutné jednak to, aby plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, jednak to, aby toto plnění dále použil při svém vlastním podnikání, při dodržení věcné a časové souvislosti přijatých a vlastních zdanitelných plnění. Prokázání těchto skutečností přitom nekončí u předložení dokladů vystavených a přijatých plátcem daně na obou koncích transakce: vedle toho je třeba prokázat, že obchodování bylo skutečně výkonem podnikání a že bylo prováděno za účelem dosažení zisku. Jak prodej ze strany společnosti H., s. r. o., který měl být pro žalobkyni oním zdanitelným plněním na vstupu, tak nákup a prodej ze strany samotné žalobkyně, který měl být zdanitelným plněním na výstupu, jsou v tomto směru pochybné – a to nikoli samy o sobě, nýbrž ve spojení s ostatními popsány okolnostmi.

V druhé námitce žalobkyně žalovanému vytýká, že skutková podstata, z níž vycházel, nemá oporu ve spisu: obsah spisu totiž podle ní nesvědčí o existenci jakéhokoli „řetězce“, což žalobkyně dokládá několika okolnostmi. Ani tato námitka však není důvodná: i zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem v tom, že skutková podstata byla zjištěna řádně a ve své úplnosti a vedla správní orgány ke správným závěrům. Opět je třeba zdůraznit, že ačkoli jednotlivé okolnosti, které byly v řízení zjištěny a které jsou ve spisu doloženy, by samy o sobě nemusely zpochybnit nárok žalobkyně na nadměrný odpočet, jejich souhrn vyvolává závažné pochybnosti, proti nimž tvrzení žalobkyně neobstojí. Žalobkyně vyvrací závěr žalovaného o existenci řetězce tím, že ke svému prodávajícímu (H., s. r. o.) a kupujícímu (D., s. r. o.) měla pouze běžný obchodní vztah: tato skutečnost však na posouzení věci nemá vliv. Řetězec, jehož existenci žalovaný dovodil, se naopak vyznačuje právě tím, že jeho jednotlivé prvky mezi sebou navazují běžné obchodní vztahy v rámci svého podnikání, z nichž většina nevyvolává žádné podezření ohledně svého ekonomického účelu; posuzovány ve svém úhrnu ovšem tyto jednotlivé vztahy tvoří uzavřenou množinu, v níž koluje stále stejný předmět obchodu. Cena tohoto předmětu je výrazně jiná na počátku řetězce a na jeho konci; dramaticky se zvyšuje právě u subjektu, který jako jediný ze zúčastněných subjektů není plátcem DPH, a nebude tak nucen odvést vysokou daň na výstupu (zde společnost K., spol. s r. o.). Na pozadí těchto skutečností pak pozbývá věrohodnosti další tvrzení žalobkyně, podle něž nevěděla, že její kupující byl již dříve vlastníkem téhož zboží. Stejně tak okolnost, že kupující a prodávající subjekty obchodovaly se zbožím bez jeho skutečného pohybu a dopravy do jejich sídel, přičemž je všechny skladovaly a přebíraly

ve skladu jednoho z obchodujících subjektů, není pro závěr o neoprávněnosti daňového odpočtu rozhodující. Správce daně nepochyboval o tom, že zboží fyzicky existovalo, že bylo dopravováno a že bylo někde skladováno – v daném případě ve skladu společnosti A. I., a. s.; z toho však bez dalšího neplyne závěr, že cílem obchodů bylo skutečně pouze nakoupit a se ziskem prodat zboží a že zúčastněné subjekty nebyly vedeny jinými cíli.

Lze tak uzavřít, že správce daně a žalovaný zjistili dostatek informací pro závěr o tom, že žalobkyně byla součástí řetězce založeném na prvotním dodání podhodnoceného zboží a na mnohanásobném zvýšení jeho ceny u neplátce daně. Jelikož žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že jí bylo poskytnuto zdanitelné plnění, které následně použila při podnikání, nebyl jí právem přiznán nadměrný odpočet.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu