



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. D., 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 11. 3. 2004, č. j. 928/130/04, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 5. 2005, č. j. 15 Ca 87/2004-26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 5. 2005, č. j. 15 Ca 87/2004-26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem ze dne 17. 9. 2003, vydaným pod č. j. 119168/03/178913/6548, vyměřil Finanční úřad v Děčíně žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2000 ve výši 91 143 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 11. 3. 2004.

Žalobu, již žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl rozsudkem ze dne 4. 5. 2005; v postupu finančních orgánů při vedení daňového řízení neshledal vady a ztotožnil se s nimi v tom, že žalobkyně – ačkolí 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 v Ústí nad Labem podala žalobkyně kasační stížnost; jako její důvody označila nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) 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.

Ke kasačnímu důvodu založenému na vadách řízení před správním orgánem (které krajský soud přehlédl) žalobkyně namítla, že správní orgán vycházel ze skutečností, které se týkají jiných daňových subjektů (někdy ani nemají k věci vztah) a které byly zřejmě zjišťovány v jiných řízeních, z nichž byla žalobkyně vyloučena. Vývody rozhodujících orgánů jsou tak založeny na skutečnostech buď žalobkyní neověřitelných, nebo nerozhodných pro závěr o tom, zda žalobkyni vznikl nárok na nadměrný odpočet. Pokud jde o vývoz zboží, žalobkyně má za to, že unesla důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda bylo zboží vyvezeno, a důkazní břemeno tak přešlo na žalovaného. Žalobkyně splnila povinnost uloženou jí výzvou ze dne 1. 11. 2000; bylo-li to pro správce daně nedostatečné, měl žalobkyni vyzvat znovu a konkrétně. Jestliže tak správce daně neučinil, je pochopitelné, že se žalobkyně zaměřila pouze na doložení toho, co bylo v rozhodnutí o odvolání zpochybněno, tedy na uskutečnění vývozu zboží. Žalovaný zde uvedl, že Celní úřad Nymburk zrušil jednotnou celní deklaraci; žalobkyně proto při jednání soudu prokázala, že celní deklarace zrušena nebyla. Pokud by žalovaný zpochybnil další konkrétní skutečnost, žalobkyně by mohla reagovat a nabídnout při jednání soudu další důkazy. To však žalovaný neučinil; konkrétní skutečnosti uvedené v odvolání (např. zda společnost K., spol. s r. o., byla registrována jako plátce DPH) pak nebyly skutečnostmi, které by žalobkyně měla tvrdit a dokazovat. Konkrétní ve vztahu k žalobkyni bylo pouze tvrzené zrušení jednotné celní deklarace. Nerovnoměrné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nezakládá správnímu orgánu oprávnění žádat doložení čehokoliv, ani z něj neplyne povinnost daňového subjektu dokládat z opatrnosti i to, co není zpochybněno. Žalobkyně samozřejmě mohla vedle celní deklarace předložit i další listiny a navrhnout důkazy k prokázání vývozu; žalovaný však zpochybňoval pouze to, že celní deklarace byla přijata, a tuto pochybnost žalobkyně vyvrátila předložením celní deklarace. Krom toho žalobkyně předložila soudu i sdělení Celního úřadu Kolín – pobočka Nymburk ze dne 13. 12. 2004, ze kterého je patrné, že byl vrácen díl 3/8 celní deklarace s potvrzeným výstupem zboží.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že přezkoumal napadený platební výměr v rozsahu požadovaném daňovým subjektem. To je však příliš úzké: měl jej přezkoumat v souladu s § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a přihlédnout i k dalším okolnostem uvedeným v zákoně.

Krajský soud považoval pro své závěry ohledně nároku žalobkyně na nadměrný odpočet za významné to, že společnosti K., spol. s r. o., byla zrušena z moci úřední registrace plátce daně z přidané hodnoty k datu 13. 5. 2000, a tato společnost tak v okamžiku převodu zboží již nebyla plátcem a nemohla uskutečnit zdanitelné plnění. Tato společnost ovšem vystupovala jako plátce daně ve vztahu ke svému kupujícímu, společnosti D., s. r. o., a kupující měl povinnost se podle toho zachovat, jinak by sám nedostal svým povinnostem daňovým ani povinnostem v rámci obchodního styku. To stejné platí i o společnosti S., s. r. o. (která byla ve vztahu k žalobkyni prodávajícím), i o žalobkyni samotné. Žalobkyně přitom nemůže mít újmu z chování společnosti K., spol. s r. o., s níž nebyla v žádném právním

vztahu. Tentýž argument se vztahuje i na cenu zboží a prodejní marži. Žalobkyně nevěděla, a ani vědět nemohla, za jakou cenu bylo zboží prodáno a koupeno při předcházejících obchodech; sama pak koupila a prodala za cenu přiměřenou.

Názor krajského soudu, podle nějž byla žalobkyně zapojena do řetězovitě provedené transakce, u níž rozlomení jednoho článku řetězu vede k pádu celé logické konstrukce vzájemně souvisejících obchodních případů, považuje žalobkyně za absurdní. Není zřejmé, co je onou „logickou vazbou“, „jedním celkem“ a „vzájemně souvisejícími obchodními případy“, a žalobkyně tvrdí, že žádné řetězce nevytvářela ani vědomě, ani fakticky. Navazující vztahy mezi prodávajícími a kupujícími jsou normální všude tam, kde zboží nespotřebuje jeho výrobce. Žalobkyně odmítá nést odpovědnost za jednání jiných subjektů, na kterém se nijak nepodílela, a to ani tím, že by opomněla postupovat s péčí řádného hospodáře. I pokud se snad žalobkyně stala obětí manipulace jiného subjektu, sama žádnou povinnost neporušila a splnila vše pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet.

Kromě toho krajský soud mylně přisvědčil postupu žalovaného, které své rozhodnutí o odvolání doručil přímo žalobkyni, a nikoli Ing. M. M., s tím, že jeho plná moc byla omezena jen na zastupování před Finančním úřadem v Děčíně. V plné moci musí být věcně vymezen předmět zastupování, což byla v dané věci záležitost určená výměrem tohoto finančního úřadu ze dne 17. 9. 2003, č. j. 119168/03/178913/6548. To znamená, že se jedná o záležitost daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2000. Plná moc nebyla omezena, a proto se týká všeho, co má vztah k DPH za toto období, tedy i zastupování před finančním ředitelstvím. Pokud je v plné moci uvedeno „*zastupování před Finančním úřadem v Děčíně*“, neznamená to, že by tím plná moc byla omezena, ale je tím pouze řečeno, že jde o věc v dané době řešenou u daného úřadu. To, zda jsou splněny podmínky zastupování, musejí soudy posuzovat vždy a ze své vlastní povinnosti.

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

Kasační stížnost je důvodná, byť ne ve všech svých bodech.

Ve své první námitce poukazuje žalobkyně na to, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech; konkrétně podle žalobkyně nebylo prokázáno, že ona sama byla součástí účelového řetězce, jehož cílem bylo neoprávněně získat nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, a správní orgány založily své závěry pouze na skutečnostech týkajících se jiných daňových subjektů, které však žalobkyně nebyla povinna tvrdit a dokazovat. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalobkyni v tom, že skutková podstata nebyla zjištěna řádně, jakkoli tento závěr dovozuje z poněkud odlišných premis než žalobkyně. Jak plyne ze správního spisu, správce daně ve vytýkacím řízení s žalobkyní rekonstruoval – ve spolupráci s jinými správci daně – tzv. řetězec, tj. navazující sled subjektů prodávajících a kupujících totožné zboží. Subjekty obchodujícími se zbožím (elektromateriálem) byly podle zjištění správce daně postupně T. J., a. s., B., s. r. o., K., spol. s r. o., D., s. r. o., S., s. r. o., žalobkyně a H. A., konečný kupující v A., pro nějž žalobkyně podle svého tvrzení zboží vyvezla. Všechny subjekty se mohly vykázt formálně bezvadnými účetními doklady; žalobkyně sama předložila kupní smlouvu a fakturu na koupi zboží, v řízení před soudem pak doložila i vrácený díl jednotné celní deklarace svědčící o tom, že zboží bylo vyvezeno. Správce daně se s formálními doklady nespokojil a zkoumal i to, zda skutečným a ekonomicky účelným cílem obchodů mezi uvedenými subjekty byl převod zboží, nebo zda subjekty sledovaly cíl jiný. Dospěl přitom k tomu, že subjekty zastíraly formálně právním

stavem stav faktický (§ 2 odst. 7 daňového řádu); tento závěr však vyvodil z jediného důkazu vztahujícího se ke společnosti K., spol. s r. o. Tato společnost, která tvořila jeden ze středních článků řetězce, vystupovala jako plátce daně z přidané hodnoty, ačkoli registrace k této dani jí byla v té době již několik měsíců zrušena. Pochybnosti správce daně pak vyvolalo především to, že právě u této společnosti se enormně zvýšila cena převáděného zboží, které bylo do té doby prodáváno za částky spíše symbolické. Daň na výstupu za dané zdaňovací období u této společnosti mnohonásobně převýšila daň na vstupu; když však společnost daň přiznala, řízení s ní bylo zastaveno coby s neplátcem daně z přidané hodnoty. Správce daně krom toho zjistil, že jednomu z předchůdců žalobkyně v řetězci, společnosti D., s. r. o., byla vyměřena daň ve výši 0 Kč. Společně se zjištěními vztahujícími se ke společnosti K., spol. s r. o., mu to dostačovalo k závěru, že žalobkyně nepřijala ani neposkytla zdanitelné plnění.

Nejvyšší správní soud nemá zjištění správních orgánů v této věci – nebo alespoň to, co je z nich zachyceno v napadeném rozhodnutí žalovaného a v rozhodnutí správce daně jemu předcházejícím – za dostatečnou; na rozdíl od žalobkyně se však nedomnívá, že by správní orgány nerespektovaly rozložení důkazního břemene a žádaly od žalobkyně, aby tvrdila a prokázala skutečnosti týkající se jiných subjektů. Správce daně si všechny skutečnosti ohledně jiných účastníků řetězce zjišťoval sám a po žalobkyni nežádal důkazy v tomto směru; žalobkyně však má pravdu v tom, že daňovému subjektu nemohou být přičítány k tíži a o oprávněnosti či neoprávněnosti jeho nároku rozhodovat toliko skutečnosti týkající se subjektů jiných (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2001, IV. ÚS 402/99) – tím spíše, je-li jako důkaz bráno jediné a osamocené zjištění týkající se pouze jednoho z předcházejících účastníků řetězce. Tvzení daňového subjektu mohou prokazovat nebo je vyvracet buď důkazy bezprostředně se jej týkající, nebo i kombinace těchto důkazů s důkazy nepřímými; nepřímost důkazů však musí být vyvážena jejich množstvím a přesvědčivostí. Celkově musí důkazy v neprospěch daňového subjektu navzájem souviset a vytvářet celek, na jehož pozadí tvrzení předkládaná daňovým subjektem neobstojí. Tak tomu však v této věci nebylo. V podstatě jedinou zásadní skutečností, z níž správce daně dovodil neoprávněnost nároku žalobkyně na nadměrný odpočet, je podezřelá přítomnost neplátce daně – společnosti K., spol. s r. o. – v řetězci. Spíše podpůrně a pro úplnost se v rozhodnutí žalovaného uvádějí i pochybnosti ohledně zdanitelného plnění poskytnutého žalobkyní samotnou, které spočívají v tom, že „podle sdělení Celního úřadu Nymburk“ byla jednotná celní deklarace zrušena dne 15. 12. 2003, což svědčí o tom, že zboží nakonec do A. vyvezeno nebylo; rozhodnutí, z něž by taková skutečnost nezpochybnitelně vyplývala, však ve spise založeno není (jsou zde založena pouze předcházející rozhodnutí celního úřadu a celního ředitelství, která pro konečný závěr o věci nemají význam).

Nabízí se zde srovnání s věcí žalobkyně vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 110/2005: v této dosti skutkově podobné věci se Nejvyšší správní soud naopak ztotožnil se závěry žalovaného i krajského soudu právě pro množství a vzájemnou provázanost bezprostředních i nepřímých důkazů. Skutečný úmysl žalobkyně obchodovat bez postranních úmyslů se zbožím zde vyvracel nejen výskyt neplátce DPH – společnosti K., spol. s r. o. – v řetězci, ale též mnohočetná formálně vadná fakturace v počátcích řetězce (na níž se podílely daňové subjekty částečně totožné s daňovými subjekty uváděnými v nyní projednávané věci) a v neposlední řadě též skutečnost, že sama žalobkyně prodala zboží – s jistým odstupem po jeho nabytí – společnosti D., s. r. o., která byla součástí řetězce před žalobkyní a se zbožím (v ceně o něco nižší) již „obchodovala“ (ovšem pouze formálně). Takovýto komplex zjištění v projednávané věci opatřen nebyl; nezpochybnitelné ve vztahu k celému řetězci je zjištění jediné (zrušená registrace společnosti K., spol. s r. o.), naopak pochybnosti ohledně zdanitelného plnění poskytnutého žalobkyní a ohledně osudu celní

deklarace přetrvávají. Ze správního spisu (konkrétně ze žádosti Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV Praha, expozitury Praha, oddělení pro vyšetřování ZHTČ a daní ze dne 26. 9. 2003, označené ve správním spisu číslem 36) je přitom zřejmé, že obchodů skutkově velmi podobných tomu v nyní projednávané věci (a částečně zahrnujících stejné daňové subjekty jako v této věci i ve věci 1 Afs 110/2005) proběhlo značné množství. K řádnému a úplnému zjištění skutkové podstaty, na němž je teprve možno budovat přesvědčivé právní závěry, mohou vést i skutečnosti zjištěné v jiných řízeních, které ve svém souhrnu významně posilují závěr správce daně o účelovosti obchodů; správce daně i žalovaný se však striktně omezili jen na jeden řetězec a na značně strohá a útržkovitá zjištění o něm, aniž využili zjištění vlastních i zjištění jiných správců daně o podobných obchodech proběhnuvších v jiných zdaňovacích obdobích. Existenci řetězce v nyní projednávané věci je tedy třeba přesvědčivěji doložit, ať už skutečnostmi nově zjišťovanými, nebo skutečnostmi již známými a dosud argumentačně nevyužitými. Předjímat, zda žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet oprávněně či nikoli, je v tuto chvíli předčasné; rozsah zjištění obsažený v napadeném rozhodnutí žalovaného je však nedostatečný pro závěr o existenci účelového řetězce a o neoprávněnosti tohoto nároku. Správní orgány proto musí nejprve doplnit svá zjištění způsobem shora naznačeným; takto doplněný soubor zjištění pak teprve mohou právně hodnotit.

Ostatní námitky, které žalobkyně vznesla, buď nejsou pro věc určující, nebo se jimi soud v této fázi řízení nemůže zabývat. K námitce, podle níž žalovaný nesprávně přezkoumal napadený platební výměr pouze v rozsahu požadovaném v odvolání, ačkoli měl podle § 50 odst. 3 daňového řádu přihlídnout k jiným okolnostem, lze uvést pouze tolik, že daňový řád skutečně na prvním místě určuje rozsah přezkumu v odvolacím řízení právě rozsahem odvolání daňového subjektu. K jiným skutečnostem neuplatněným odvolatelem pak správní orgán může přihlídnout v případě, že při přezkoumávání vyjdou najevo a zároveň mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí. V projednávané věci žádné takové skutečnosti najevo nevyšly; bylo pak zbytečné, aby žalovaný tuto skutečnost výslovně uváděl.

Námitka ohledně toho, kdo měl být správným adresátem platebního výměru – tedy zda sama žalobkyně, nebo advokát na základě plné moci – je v podstatě jen akademickou polemikou s krajským soudem, nevýznamnou pro závěr ve věci samé. Jen pro úplnost zdejší soud dodává, že i on se přiklání k výkladu provedenému krajským soudem. Bylo-li tedy na plné moci uvedeno „*zastupování před Finančním úřadem v Děčíně*“, lze si to rozumně vyložit jako plnou moc omezenou pouze na zastupování právě před tímto správcem daně.

Vyjadřovat se k námitkám týkajícím se vlastních právních závěrů krajského soudu (který se ztotožnil se závěry žalovaného) v této chvíli Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší, jak již výše uvedeno. Nejprve je třeba, aby žalovaný řádně zjistil skutkový stav, a své právní závěry tak přesvědčivěji doložil; teprve poté se soudy mohou vyslovit k jejich správnosti.

Žalobkyně se svými námitkami tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. září 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu