



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysly a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobkyně: NURA s.r.o.**, se sídlem Lipová 1, Aš, *zastoupené Mgr. Jiřím Halaburtem LL.M, advokátem, se sídlem Plzeňská 11, Karlovy Vary*, **proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, čj. 15132/15/5300-22443-711513**

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, čj. 15132/15/5300-22443-711513 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Aši ze dne 29.11.2010, kterými byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 2009 ve výši 157.109 Kč (čj. 27879/10/124970402112) a za leden 2010 ve výši 145.488 Kč (čj. 27885/10/124970402112) – (*dále jen „platební výměry“*). Změna spočívala ve změně bankovního spojení v souvislosti se změnou organizační struktury finančních správních orgánů.

Rozhodnutími Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2011, čj. 9037/11-1300-401087 a čj. 9039/11-1300-401087, byla poprvé zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny oba platební výměry. Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 23.10.2013, čj.

57Af 7/2012-68 (*dále jen „zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 23.10.2013“*) byla zrušena obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni a věci byly vráceny k dalšímu řízení. Proti rozsudku krajského soudu nebyla podána kasační stížnost. Soud označil v daném řízení žalovaným Odvolací finanční ředitelství, neboť dnem 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 s.ř.s. správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni.

Rozhodnutím ze dne 19.5.2015, čj. 15132/15/5300-22443-711513, rozhodl žalovaný znovu o odvoláních proti platebním výměrům, jimiž byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost za prosinec 2009 a leden 2010. Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 8.11.2016, čj. 57Af 17/2015-112, bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2015, čj. 15132/15/5300-22443-711513, zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení (*dále jen „zrušující rozsudek krajského soudu“*). Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2017, čj. 1 Afs 16/2017 – 43, byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení (*dále jen „zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu“*).

Hmotněprávním předpisem je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období prosinec 2009 a leden 2010 (*dále jen „ZDPH“*). Vytýkácí řízení bylo se žalobkyní zahájeno 15.3.2010, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*). V souladu s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1.1.2011 (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*) bylo řízení dokončeno podle tohoto nového daňového řádu.

II. Důvody žaloby

Dle žalobkyně je napadené rozhodnutí nezákonné, postižené vadami řízení, je v rozporu se závazným právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku z 23.10.2013, nemá oporu v provedeném dokazování a žalovaný porušil při hodnocení důkazů zásadu volného hodnocení důkazů. Žalovaným provedené „hodnocení důkazů“ je toliko výběrem důvodů k zamítnutí odvolání. Úkolem odvolacího orgánu však není jen zamítnout odvolání, pokud k tomu najde důvody, ale zhodnotit zákonnost napadených rozhodnutí, zajistit odstranění vad řízení a důkazy provedené na základě závazného právního názoru krajského soudu zhodnotit v souvislosti s dříve provedenými důkazy.

Napadené rozhodnutí však přichází se zcela novým skutkovým stavem věci a s novým právním hodnocením, nikterak nenavazujícím na dosavadní argumentaci správce daně a žalovaného, které bylo postavené na tom, že je sporné, zda předmětné stavební práce fakticky uskutečnil dodavatel K. Dle správních orgánů *“samotná skutečnost, zda předmětné práce byly fakticky uskutečněny či nikoliv, nebyla v průběhu daňového řízení zpochybněna, pouze bylo zpochybněno, že by předmětné práce vykonal daňový subjekt M.K.”* Nebylo tedy zpochybňováno, že byly práce provedeny, nebyly zpochybňovány formálně bezvadné daňové doklady, ale bylo zpochybňováno, že práce provedla právě firma M.K. (viz. str. 5 zprávy o

výsledku vytýkacího řízení čj. 24467/10/124930402448 a čj. 24473/10/124930402448). V té souvislosti žalobce v žalobě zopakoval argumentaci krajského soudu ve zrušujícím rozsudku z 23.10.2013, jak bude dále uvedena.

Žalovaný doplnil odvolací řízení o opakované svědecké výpovědi P.Z., L.D. a P.T. Všichni svědci identifikovali na předložených fotografiích M.K. Svědek V.H., který v předmětných zdaňovacích obdobích prováděl v objektu práce pro žalobkyni, k předložené fotografii uvedl, že si pana K. pamatuje matně a nedokáže jej s jistotou identifikovat. Po provedeném dokazování žalovaný uzavřel, že z provedených důkazů při respektování zásady volného hodnocení důkazů vyplývá, že práce byly provedeny M.K. Žalovaný tedy potvrdil skutkovou verzi žalobce, kterou žalobce od počátku tvrdil a řádně prokázal. Právě zpochybnění tohoto skutkového stavu věci, tj. provedení zdanitelného plnění M.K. jako dodavatelem stavebních prací, bylo důvodem, na kterém doposud stavěly správní orgány v daňovém řízení své tvrzení o neoprávněnosti odpočtu DPH.

Žalovaný však provedl další dokazování. **Provedl důkaz** úředním záznamem Policie ČR ze dne 10.7.2012, čj. KRPJ-70730-2/GJ-2012-1611481, ve věci podaného vysvětlení M.K., který k otázce, zda spolupracoval s žalobcem, uvedl, že si pamatuje, že s někým z Aše spolupracoval, ale jestli to byl žalobce, nemůže potvrdit ani vyvrátit. K fakturám a pokladním dokladům sdělil, že byly vystaveny jím a potvrdil pravost svého podpisu jako dodavatele na fakturách a pokladních dokladech. **Provedl důkaz** protokolem o výslechu obviněného M.K. ze dne 25.10.2012, čj. KRPB-254971-5/ČJ-2012-060282-SK, ve kterém M.K. po předložení daňových dokladů potvrdil jejich autentičnost a pravost svého podpisu a popsal činnost, kterou vykonával pro žalobkyni. Uvedl: *“Pro společnost NURA jsem pouze zprostředkoval stavební činnost, sehnal jsem živnostníky, kteří na stavbách pracovali a kteří mi pak následně fakturovali svou práci. Materiál jsem ale nezařizoval, pouze jsem jako zprostředkovatel práce dojednával pracovní sílu. Na konkrétní místa, kde se stavební činnost vykonávala, si již nevzpomínám.”* **Dále provedl důkaz** znaleckým posudkem znalkyně MUDr. M.H. ze dne 11.11.2012 obsahujícím zdravotnickou dokumentaci M.K., u kterého se v období července 2008 až června 2011 projevovala duševní nemoc paranoidní schizofrenie s post psychotickým defektem osobnosti se závažnými poruchami myšlení a vnímání, kdy jednal pod vlivem halucinací a bludů a nechápal objektivní realitu. Dle znalkyně nebyl v předmětné době schopen rozpoznat případnou protiprávnost svých činů. **Provedl důkaz** zprávou Okresní správy sociálního zabezpečení v Chomutově o tom, že M. K. nepodal za roky 2009 a 2010 přehledy o příjmech a výdajích a neplnil si své povinnosti. **Provedl důkaz** usnesením Okresního státního zastupitelství v Chomutově ze dne 23.11.2012, čj. 1 ZT 422/2012-15, dle kterého bylo trestní stíhání M.K. pro spáchání zločinu kráčení daně zastaveno z důvodu, že obviněný nebyl schopen rozpoznat protiprávnost svého jednání a nebyl schopen jej ovládat.

Žalovaný na základě těchto nových důkazů, o něž doplnil odvolací řízení nad rámec intencí rozsudku krajského soudu, konstatoval, že se vyskytla nová skutková zjištění, která údajně vzbuzují podezření, že byla předmětná zdanitelná plnění zasažena podvodným nebo zneužívajícím jednáním a žalobkyně byla údajně součástí tohoto jednání.

Dle žalobkyně je toto přehodnocení dosavadní argumentace správních orgánů v daňovém řízení naprosto účelové, kdy vzhledem k tomu, že není možné plátcí DPH M.K. daň doměřit a úspěšně ji po něm vymáhat, se správní orgány snaží přenést tuto povinnost na žalobce, aby se vyhnuly výplatě nadměrného odpočtu DPH. Údajná skutková zjištění, která vyšla nově najevo, z nových důkazů nevyplývají a nemají oporu v doplněném dokazování. Postup žalovaného představuje vady řízení, kdy tyto údajné nově najevo vyšlé skutečnosti nesplňují předpoklady stanovené právními předpisy pro nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správcem daně uplatněny v prvostupňovém daňovém řízení.

Žalovaný se snaží velmi kostrbatým způsobem “vmanévrovat” danou věc do rámce evropského práva a judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ohledně tzv. „kolotočového podvodu”. Velmi účelově vybírá pasáže jím avizované judikatury a snaží se daný případ subsumovat pod úpravu týkající se „kolotočového podvodu”, což se však netýká dané věci, neboť o tzv. kolotočový podvod se nejedná. Zcela v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a s právem na spravedlivý proces se snaží tendenčním a neúplným hodnocením důkazů prokázat, že žalobkyně dle objektivních okolností vědět měla a mohla o podvodném jednání M.K., resp. o tom, že za předmětná zdanitelná plnění neodvede M.K. DPH. Tento závěr však nemá oporu v provedeném dokazování.

Dle žalovaného ve světle judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu není zapotřebí, aby bylo prokázáno, že je přijaté zdanitelné plnění součástí daňového podvodu a že o této skutečnosti žalobkyně věděla, ale postačí, když je prokázáno, že vědět měla a mohla, resp. že na žalobkyni nelze s ohledem na objektivní okolnosti hledět jako na osobu jednající v dobré víře. Dle žalovaného, žalobkyně nezachovala náležitou míru obezřetnosti a neshromažďovala důkazy, které by mohly prokázat, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo. Sám žalovaný však v napadeném rozhodnutí přiznává, že s ohledem na provedené důkazy bylo prokázáno, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo a že je poskytl dodavatel M.K. Žalobkyně tudíž unesla své důkazní břemeno a jednala v dobré víře. Nevěděla ani vědět nemohla, že M.K. DPH za předmětná zdanitelná plnění neodvede. O dobré víře žalobkyně svědčí zejména skutečnost, že spolupráce s M.K. při stavebních pracích v areálu žalobkyně nebyla nahodilá, nýbrž jí předcházela již dodávka stavebních prací za období předcházející zdaňovacím obdobím prosinec 2009 a leden 2010, a to po dobu několika měsíců. Tato skutečnost byla potvrzena i svědeckou výpovědí L.D., která uvedla, že “*s panem K. spolupracuji již dlouho, zhruba jeden a půl roku. Připravoval prostory a halu pro firmu Bekaert.*”

Údajné podvodné jednání žalobkyně neshledal správce daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacím obdobím prosinec 2009 a leden 2010 a odpočet DPH žalobkyni uznal. Pouze ve zdaňovacím období prosinec 2009 a leden 2010 konstatuje žalovaný účast žalobkyně na podvodném jednání M.K. Jedná se o skutečnosti známé žalovanému z jeho činnosti, které není třeba v řízení dokazovat. Správce daně prováděl u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období květen až listopad 2009 a duben až prosinec 2010 (Zpráva o daňové kontrole ze dne 29.11.2013, čj. 761307/13/2402-05401-402448). Přezkoumával faktury od dodavatele K., a to ve zdaňovacím období květen 2009 na zateplení střechy (fa č. 1042009); ve zdaňovacím období červen 2009 na zemní práce (fa č. 1082009); dále faktury na stavební práce, a to ve zdaňovacích obdobích červenec 2009 (fa č. 1132009),

srpen 2009 (fa č. 1152009), září 2009 (fa č. 1162009), říjen 2009 (fa č. 1202009, č. 1222009, č. 1202009), listopad 2009 (fa č. 1302009, č. 1282009, č. 1252009, č. 1262009).

Žalovaný dovozuje nedostatek dobré víry žalobkyně z důvodu jeho údajného nedostatku náležité obezřetnosti v obchodních vztazích s M.K. při odběru dodávek stavebních prací, který spatřuje ve vágním smluvním ujednání, nedostatečném ověření obchodního partnera a jeho oprávněnosti vykonávat stavební práce, v platbách v hotovosti či v absenci písemného protokolu o převzetí díla apod. Správce daně však toto pochybení neshledal ohledně dodávek stavebních prací v obdobích předcházejících zdaňovacím obdobím prosinec 2009 a leden 2010, ačkoliv probíhaly za zcela totožných podmínek. Během daňové kontroly správce daně nedostatek dobré víry žalobkyně a účast na údajném daňovém „kolotočovém podvodu“ neshledal. Dle žalobkyně se proto v daném případě jedná o účelové hodnocení důkazů žalovaným.

Žalobkyně v žalobě citovala z odůvodnění napadeného rozhodnutí důvody neobezřetného jednání žalobkyně, na základě kterého činil žalovaný závěr o nedostatku dobré víry žalobkyně a její účasti na podvodném jednání M.K.

a) Žalobkyně vstoupila do obchodního závazkového vztahu s dodavatelem stavebních prací M.K., který nedisponoval živnostenským oprávněním pro vykonávání stavebních prací, což si mohla a měla ověřit z živnostenského rejstříku. Správci daně nijak neozřejmila a nedoložila, jakým způsobem si ověřovala tohoto dodavatele stavebních prací a na základě čeho se rozhodla pověřit právě tohoto dodavatele provedením tak finančně rozsáhlých stavebních úprav svého objektu, když, jak vyplývá ze spisového materiálu, M.K. dojížděl každý den z jiného města. **K tomu žalobkyně uvedla:** S odkazem na § 3a tehdy platného obchodního zákoníku, podle něhož *povaha nebo platnost právního úkonu není dotčena tím, že určité osobě je zakázáno podnikat nebo že nemá oprávnění k podnikání*, žalobkyně tvrdila, že jí nemůže jít k tíži, neoprávněné podnikání M.K., které nemá žádný vliv na povahu zhotoveného díla, na platnost smlouvy o dílo. Ve vztahu k uplatněnému odpočtu DPH za poskytnutá zdanitelná plnění tímto dodavatelem je dle zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu zcela irrelevantní podnikání tohoto dodavatele bez příslušného oprávnění. Jak uvedla svědkyně L.D., žalobkyně od M.K. odebíral stavební práce mnoho měsíců před zdaňovacími obdobími prosinec 2009 a leden 2010, odvedené práce nevykazovaly vady a žalobkyně byla s poskytnutými stavebními pracemi spokojena. Nebylo by spravedlivé po žalobkyni požadovat, aby u každého ze svých mnohých dodavatelů činila „prověrky“, pakliže byla dodávka služeb z dřívější doby bezproblémová a osvědčená. Účelovým výkladem nedostatku dobré víry na straně žalobkyně je argumentace, že si žalobkyně vybrala pro stavební práce nikoliv místní stavební firmu, ale firmu M.K., který musel dojíždět z jiného města. Výkladem ad absurdum by tak každý, kdo by si zvolil za zhotovitele díla nikoliv místního zhotovitele, byl považován a priori za osobu účastnící se podvodného jednání. Veřejnoprávní následky podnikání bez příslušného oprávnění jsou řešeny v rámci živnostenského zákona a trestního zákoníku. Tato skutečnost však nemá vliv na uplatnění odpočtu DPH žalobkyní za předmětná zdanitelná plnění. Každý běžný podnikatel by s ohledem na dané okolnosti, zejména s ohledem na předchozí pozitivní zkušenost se zhotovitelem, prověřování jeho živnostenského oprávnění nečinil. Nelze tak učinit závěr, že žalobkyně nebyla s ohledem na objektivní skutečnosti v dobré víře.

b) Rámcová smlouva o dílo ze dne 2.6.2008 je velmi obecná. Je v ní obecně uvedeno, že plnění budou realizována na základě jednotlivých objednávek, které však nebyly činěny písemně, ale ústně. Bylo by tak například problematické či právně nemožné uplatnit reklamaci na provedené stavební práce. Žalobkyně tím zvýšila svoje rizika, místo aby je minimalizoval, v čemž žalovaný spatřoval rozpor s obvyklým postupem, když se jednalo o zakázku v řádu milionů Kč. **K tomu žalobkyně uvedla:** Ve vztahu k odpočtu DPH jí nemůže být dáváno k tíži, že je smlouva o dílo stručná. Dle právní úpravy nebyla požadována písemná forma smlouvy o dílo ani objednávek. Pakliže by neexistence písemné formy ujednání, u kterého zákon takovouto formu nepožaduje, bylo dáváno k tíži žalobkyně, došlo by k porušení ústavně zaručených práv, kdy podle čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod *každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*. Dle § 1 odst. 2 tehdy účinného obchodního zákoníku se naopak práva a povinnosti smluvních stran mohly řídit zvyklostmi a zavedenou praxí mezi nimi. Takovou praxí byla ústní forma objednávek stavebních prací mezi žalobkyní a M.K., a to rovněž na zakázky v řádech milionů Kč. Tuto formu spolupráce nelze s ohledem na dané okolnosti hodnotit jako neobvyklou a nelze v ní spatřovat důkaz svědčící o nedostatku dobré víry žalobkyně. Jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí, byl jednatel žalobkyně prováděným stavebním pracím osobně přítomen, průběžně je kontroloval, přebíral, provedené práce se zhotovitelem odsouhlasil a činil průběžně objednávky dalších stavebních prací. Irelevantní ve vztahu k předmětu tohoto řízení je tvrzení o nepříznivé důkazní pozici žalobkyně v případě reklamace díla při neexistenci písemné objednávky a písemného předávacího protokolu. Žalovaný neuvedl, co ho vede k závěru, že systém obchodní spolupráce mezi žalobkyní a M.K. je v rozporu s „obvyklým“ postupem. Žalobkyně ve svém postupu neshledávala nic neobvyklého, a to zejména s ohledem na zavedenou praxi stran, průběžnou kontrolu, průběžné vyúčtování prací a na to navazující průběžnou úhradu provedených stavebních prací v odsouhlaseném rozsahu. I přesto, že právní úprava jednání v závazkových vztazích vychází z bezformálnosti, žalovaný prosazuje opačný úhel pohledu, kdy by výkladem ad absurdum každé právní jednání vedoucí ke vzniku, změně nebo zániku závazkového právního vztahu, u něhož právní řád nevyžaduje písemnou formu, bylo a priori hodnoceno jako jednání bez dobré víry. Tento výklad je v přímém rozporu s domněnkou existence dobré víry, kdy „*se má za to, že ten, kdo jednal určitým způsobem, jednal poctivě a v dobré víře*“.

c) Závěr žalovaného o neexistenci dobré víry žalobkyně vyplývá z toho, že platby za faktury od dodavatele M.K. byly realizovány zásadně v hotovosti (pokladní doklady), i když M.K. vlastnil v té době bankovní účet. Dále z toho, že žalobkyně např. dodavateli topenářských prací P.T. platila bezhotovostně, a to částky několikanásobně nižší. **K tomu žalobkyně uvedla:** Platba v hotovosti při respektování zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti není nic nemožného, neobvyklého ani společensky nežádoucího. Skutečnost, že s ohledem na zavedenou praxi stran probíhala platba oproti předložené faktuře v hotovosti na pokladně v sídle žalobkyně a za účasti svědka, není v obchodním styku nic neobvyklého a z této skutečnosti nemůže být dovozována neexistence dobré víry žalobkyně. Svědkyně L.D. popsala způsob proplácení faktur a potvrdila, že u žalobkyně vede pokladní knihu a vystavuje příjmové a výdajové doklady. Proplácení probíhalo tak, že si po předložení faktur M.K. tento s jednatelem žalobkyně odsouhlasili výši a svědkyně poté

vystavila výdajový doklad a vyplatila peníze. Hotovost převzal a doklady podepisoval M.K. Skutečnost, že jiný dodavatel žalobkyně, tj. P.T. požadoval bezhotovostní způsob platby, je ve vztahu k oprávněnosti žalobkyně uplatnit předmětný odpočet DPH irelevantní.

d) O nedostatečnosti opatření přijatých žalobkyní při uskutečňování obchodní spolupráce s dodavatelem stavebních prací M.K. svědčí to, že žalobkyně nepředložila stavební deník nebo jinou dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav na objektu, žádné listiny obsahující výkaz použitého materiálu, žádný seznam pracovníků pohybujících se v objektu žalobkyně ani předávací protokoly. V běžné praxi je obvyklé, že smluvní strany spolupodepisují dokument o převzetí části či celého díla. Nedostatečné opatření spočívá také v tom, že žalobkyně neměla žádný stavební dozor. Nepředložila nic, co by prokazovalo její tvrzení, že M.K. byl vždy pověřen provedením díla kompletně, tj. na klíč, včetně administrativních úkonů. **K tomu žalobkyně uvedla:** Je naopak velmi nestandardní, disponují-li objednatelé stavebních prací se stavebním deníkem, výkazem použitého materiálu, seznamem pracovníků apod. Je zcela běžným postupem, objedná-li si objednatel zhotovení díla, že je pro něj relevantní pouze výsledek, resp. hmotný předmět díla, a organizační, administrativní, technické a jiné interní skutečnosti při zhotovování díla jej „nezajímají“. Jednatel žalobkyně si průběžně zhotovované dílo osobně kontroloval, a tudíž nebylo zapotřebí disponovat s dokumenty žalovaným avizovanými. To, že žalobkyně s těmito dokumenty nedisponovala, nemůže vést k závěru, že nebyla v dobré víře a že o podvodném jednání M.K. měla a mohla vědět. V takovém případě by polovina obchodních vztahů ve stavebnictví mohla být hodnocena jako a priori účastníci se podvodného jednání. Irelevantní je ve vztahu k předmětu řízení skutečnost, že žalobkyně neměla stavební dozor.

Dle žalobkyně žalovaný rozhodl o odvolání účelově bez snahy zjistit objektivní skutečnosti a dopustil se vad řízení. Nedostatečně odůvodnil své závěry, které nemají oporu v doplněném dokazování. Porušil tím postup při dokazování zakotvený v daňovém řádu. Finanční úřad v Aši i žalovaný zasáhly do práv žalobkyně, když stanovily daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty.

Žalobkyně splnila všechny předpoklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH u předmětných přijatých zdanitelných plnění. Správce daně vydal platební výměry za prosinec 2009 a leden 2010, které původně žalovaný potvrdil, na základě toho, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že by přijatá zdanitelná plnění byla provedena M.K. V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatuje, že bylo v řízení prokázáno, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění od M.K. Avšak závěr o tom, že žalobkyně vědět měla a mohla o podvodném jednání M.K. je zcela novým skutkovým závěrem, s nímž prvně přichází žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to údajně na základě nových důkazů, ze kterých však toto skutkové zjištění žalovaného nevyplývá. S tímto novým závěrem, na základě kterého ale nebyly vydány platební výměry, mohly přijít správní orgány již v předcházejících fázích daňového řízení, neboť se nejedná o nové důkazy ani o nové skutečnosti, které by správní orgány v daňovém řízení nemohly bez své viny použít. Dle žalobkyně žalovaný neunesl své důkazní břemeno o tom, že žalobkyně o podvodném jednání M. K. vědět měla a mohla. Důkazy, jež by měly údajně svědčit o nedostatku dobré víry žalobkyně, žalovaný hodnotí v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a srovnává jednání žalobkyně odpovídající dlouhodobé zavedené praxi s blíže neurčitými hypotetickými standardy náležité opatrnosti, které blíže nespecifikuje.

I když žalovaný uvádí, co všechno měla a mohla žalobkyně učinit v rámci obchodního vztahu s M.K., jedná se pouze o nepodložené hypotézy a domněnky a ne o náležité a objektivní zhodnocení důkazů, jak vyžaduje § 8 daňového řádu a zavedená správní praxe. Důkazy neprokazují, že žalobkyně o podvodném jednání M.K. vědět měla a mohla. V této podobě je důkazní řízení nedostatečné, povrchní a neurčité. Hodnocení důkazů je pouhým zamyšlením se nad tím, jaká je běžná míra opatrnosti v rámci obchodních vztahů, a hledáním opatření, které žalobkyně mohla ještě přijmout nad rámec zavedené a bezproblémové dosavadní praxe v obchodním vztahu s M.K. a nad rámec požadavků stanovených právními předpisy, aby si ověřila, zda přijatá plnění náhodou nepovedou k účasti na daňovém podvodu tohoto dodavatele. Takový postup žalovaného je však zcela účelový a tendenční a nemá oporu v platné legislativě ani ustálené judikatuře (viz. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2009, čj. 2 Afs 8/2008 - 84, ze dne 22.2.2007, čj. 9 Afs 7/2007-58 a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30.3.2010, čj. 57Af 22/2010-137 – rozsudky Nejvyššího správního soudu a rozsudky krajských soudů zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz). Žalovanému se v odvolacím řízení po vrácení věci krajským soudem nepodařilo odstranit vady z předchozího řízení, porušil zásadu volného hodnocení důkazů a dopustil se účelového vytrhávání částí důkazních prostředků za účelem svévolného hledání důvodů k zamítnutí odvolání.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby. Uvedl, že byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem žalovaného a byla jí dána možnost se ve stanovené lhůtě vyjádřit, což neučinila a činí tak až nyní v žalobě.

Dle žalovaného jeho právní názor, ač odlišný, kontinuálně navazuje na právní závěr učiněný krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 23.10.2013. Žalovaný jako odvolací orgán doplnil na základě závěrů krajského soudu dokazování a znovu hodnotil předložené daňové doklady, evidence pro daňové účely a ostatní důkazní prostředky (knihu příchoďů a odchodů, znalecký posudek Ing. Ivy Lavičkové, svědecké výpovědi atd.) a dospěl k závěru, že správcem daně provedené důkazy v daňovém řízení prokazují ve vzájemné souvislosti uskutečnění stavebních prací a žádný z důkazních prostředků nesvědčí o tom, že by stavební práce nebyly provedeny M.K. (viz bod. 33 napadeného rozhodnutí). Poté mohl žalovaný hodnotit, zda z provedeného dokazování nevyplývá existence takových skutkových zjištění, která vzbuzují závažné a důvodné podezření, že byla předmětná zdanitelná plnění zasažena podvodným nebo zneužívajícím jednáním.

Při ověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH je třeba nejprve zkoumat naplnění hmotněprávních podmínek jeho vzniku, tj. zda nárokující plátce uskutečňuje ekonomickou činnost, zda plnění, které má založit nárok na odpočet daně, fakticky existuje/proběhlo a plátce ho přijal tak, jak vyplývá z dokladu (od deklarovaného dodavatele, v deklarovaném předmětu a rozsahu a dalších náležitostí dokladu). Teprve není-li pochyb o existenci plnění, o jeho uskutečnění dle dokladu a o použití přijatého zdanitelného plnění pro účely uskutečnění zdanitelných plnění, takže by v zásadě nebylo možno nárok na odpočet daně odmítnout, lze odpočet nepřiznat, je-li prokázáno, že plátce, kterému bylo

dobráno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděl nebo musel vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo služeb účastnil plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dobání zboží nebo poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu. Zjednodušeně řečeno zkoumání toho, zda byl plátce DPH, v tzv. dobré víře, může přijít na řadu až poté, co bylo zjištěno, že tento plátce má (prokázal) nárok na odpočet (naplnění tzv. hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH). Žalovaný k tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 21.5.2015, čj. 9 Afs 181/2014.

Z judikatury Soudního dvora Evropské unie jasné vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, jde o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí. Soudní dvůr při tom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout, jelikož nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem. O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (podrobněji viz rozsudek sp.zn. 9 Afs 57/2013).

Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že nově najevo vyšla skutková zjištění z nových důkazů nevyplývají a nemají oporu v doplněném dokazování. Dle žalovaného lze mít za prokázané, že žalobkyně jako plátce DPH mohla a měla vědět, že je součástí podvodu. Žalovaný dostatečně prokázal tzv. objektivní okolnosti (viz body 35 až 51 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně se mohla již v průběhu daňového, resp. odvolacího, řízení, vyjádřit k jednotlivým objektivním okolnostem vymezeným žalovaným, avšak tohoto práva nevyužila. Žalovaným označené objektivní okolnosti (viz bod 45 napadeného rozhodnutí) je nutno vnímat a hodnotit jako celek, nikoliv odděleně, jak činí žalobkyně v žalobě. Právě všechny tyto skutečnosti společně mají svědčit o tom, že žalobkyně nebyla osobou jednající v dobré víře. Jednotlivé okolnosti nepředstavují jednání žalobkyně v rozporu se zákonem, avšak všechny společně nasvědčují tomu, že žalobkyně rezignovala na dostatečnou obezřetnost v obchodních vztazích a na minimalizaci podnikatelského rizika, což má pro ni v oblasti daňové za následek odmítnutí nároku na odpočet DPH. Žalovaný dostatečně odůvodnil napadené rozhodnutí a uvedl všechny okolnosti, které ho vedly k závěru, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodu, a že žalobkyně o tom mohla a měla vědět. Závěry žalovaného jsou logické a mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný naprosto odmítal, že by postupoval „účelově a tendenčně“ a že by tak došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů.

Právní úprava a judikatura

Podle § 72 odst. 1 věty první ZDPH *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Podle § 73 odst. 1 ZDPH *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

Správce daně vycházel ve vytýkacím řízení zahájeném 15.3.2010 z ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.* Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád účinný od 1.1.2011 v § 92 odst. 3, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

Podle § 8 odst. 1 d.ř. *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Podle § 92 odst. 2 d.ř. *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Podle § 92 odst. 4 d.ř. *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Podle § 92 odst. 7 d.ř. *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.* Podle § 93 odst. 1 d.ř. *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, tak, že „*zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*“ Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

Rozsudek krajského soudu ze dne 23.10.2013, čj. 57Af 7/2012-68

Mezi účastníky bylo sporné, zda žalobkyně uplatnila odpočet DPH za stavební práce vykázané na dokladech vystavených dodavatelem M.K., plátcem DPH (za zdaňovací období prosinec 2009 na dokladech č. 1312009, 1332009 – 1382009, a za zdaňovací období leden 2010 na dokladech č. 1002010 a 1012010), v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, neboť bylo dle finančních orgánů sporné, zda předmětné stavební práce fakticky uskutečnil dodavatel M.K.

Krajský soud dospěl k závěru, že bylo provedenými důkazy prokázáno, že předmětné stavební práce fakticky uskutečnil dodavatel M.K. Veškeré provedené důkazy ve svém celku tuto skutkovou verzi žalobkyně potvrzují a žádný nesvědčí o opaku. Měl-li za této situace žalovaný i tak za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Na správní orgán se totiž unesením důkazního břemene žalobkyně přeneslo důkazní břemeno. Žalobkyně použila ve smyslu § 72 odst. 1 věty první ZDPH předmětná přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti a ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH prokázala nárok na odpočet daně daňovým dokladem vystaveným plátcem M.K., který předmětné stavební práce na základě smluvního ujednání pro žalobkyni provedl, a bylo mu za ně žalobkyní zapláceno. Správní orgány se dopustily nesprávného hodnocení důkazů, když dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by daňový subjekt M.K. fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech. Soud proto žalobu shledal důvodnou a zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a současně ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. byl správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

***Nové posouzení odvolání žalovaným - rozhodnutí ze dne 19.5.2015,
čj. 15132/15/5300-22443-711513***

Žalovaný provedl v rámci pokračování v odvolacím řízení v souladu s § 115 odst. 1 d.ř. dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Byly provedeny doplňující výsledky svědků P.Z., vrátného v areálu žalobkyně, L.D., asistentky jednatele žalobkyně, P.T., subdodavatele stavebních prací. Svědkům byly předloženy tři černobílé vytištěné fotografie, na nichž byla mimo jiných osob také osoba žalobkyni označená jako M.K., svědci identifikovali M.K. a osvědčili, že se v areálu žalobkyně pohyboval. Vyslechnut byl svědek V.K., který prováděl v objektu práce pro žalobkyni. Svědek uvedl, že si M.K. pamatuje matně, popsal ho s tím, že ho dle předložených fotografií nedokáže identifikovat, potkal ho jednou možná dvakrát a do kontaktu se s ním dostal někde na vrátnici v objektu žalobkyně. Uvedl, že byl překvapen, že ve společnosti pracuje ještě jiná firma, že M.K. dělal nějakou stavařinu, že vůbec netuší, zda měl zaměstnance a zda lidé, kteří se tam pohybovali, byli jeho. Neměl povědomí o způsobu zadávání zakázek, předávání díla ani způsobu placení.

V rámci doplnění odvolacího řízení byly činěny výzvy ke zjištění pobytu M.K. na Policii ČR a dožádání k provedení jeho svědecké výpovědi, a to dne 25.4.2014 na Finanční úřad pro Olomoucký kraj - Územní pracoviště v Hranicích, a dne 10.7.2014 k Finančním úřadům pro Jihomoravský kraj – Územní pracoviště Brno, Kraj Vysočina – územní pracoviště v Jihlavě, pro Zlínský kraj – Územní pracoviště ve Valašském Meziříčí. Svědek se vždy nedostavil, ani se nezdařilo jeho předvedení Policií ČR.

Učiněn byl 25.7.2014 dotaz na Okresní správu sociálního zabezpečení v Chomutově, zda byl M.K. ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010 zaměstnavatelem. Zjištěno bylo, že za rok 2009 a 2010 nepodával přehledy o příjmech a výdajích, neplnil si své povinnosti a ani nereagoval na výzvy OSSZ v Chomutově.

Dne 1.9.2014 byly správci daně poskytnuty kopie listin z vyšetřovacího spisu Okresního státního zastupitelství v Chomutově. V protokolu o podání vysvětlení ze dne 10.7.2012 M.K. uvedl, že si již nevzpomíná pro jaké firmy nebo osoby prováděl práce, materiál ani zboží neodebíral, jen zprostředkovával práci. Pamatoval si, že s někým z Aše spolupracoval, ale zda to byla žalobkyně, nemohl potvrdit ani vyvrátit. K předloženým fakturám a pokladním dokladům týkajícím se zdaňovacího období prosinec 2009 a leden 2010 sdělil, že byly vystaveny jeho osobou a potvrdil pravost svého podpisu jako dodavatele na nich. V protokolu o výsledku obviněného ze dne 25.10.2012 M.K. uvedl, že v období let 2008 až 2010 měl živnostenský list na zprostředkování služeb a obchodu, sám nic nestavěl, od žádných firem neodebíral materiál a neměl žádné zaměstnance. K obchodní transakci s žalobkyní uvedl, že si není 100% jistý, zda spolupracoval s žalobkyní. Potvrdil autentičnost předložených daňových dokladů a pravost svého podpisu na nich. Uvedl, že pro žalobkyni pouze zprostředkovával stavební činnost, sehnal živnostníky, kteří na stavbách pracovali a následně mu fakturovali svou práci. Materiál ale nezařizoval, pouze jako zprostředkovatel dojednával pracovní sílu. Na konkrétní místa, kde se stavební činnost vykonávala, si již nevzpomněl, ale mnohdy ani nevěděl, kde k práci dochází. Poskytnuta byla kopie znaleckého posudku MUDr. M. H. ze dne 11.11.2012 obsahující zdravotnickou dokumentaci M.K., u

kterého se v období červenec 2008 až červen 2011 projevovala duševní nemoc paranoidní schizofrenie s post psychotickým defektem osobnosti se závažnými poruchami myšlení a vnímání, kdy jednal pod vlivem halucinací a bludů a nechápal objektivní realitu. Dále bylo znalkyní uvedeno, že M.K. nebyl v předmětné době schopen rozpoznat případnou protiprávnost svých činů a nebyl schopen řešit své pracovní a osobní záležitosti. Dle znalkyně se v současné době, tj. v roce 2012, duševní nemoc nachází v bezpříznakovém období a je schopen chápat smysl trestního řízení.

Žalovaný měl k dispozici rovněž usnesení Okresního státního zastupitelství v Chomutově ze dne 23.11.2012, čj. 1 ZT 422/2012-15, kterým bylo na základě uvedeného znaleckého posudku zastaveno trestní stíhání obviněného M.K. vedené pro spáchání zločinu zkrácení daně s tím, že obviněný nebyl v době od července 2008 do června 2011 schopen rozpoznat protiprávnost svého jednání a ani nebyl schopen ovládat své jednání.

Žalovaný seznámil žalobkyni ve výzvě ze dne 20.2.2015 se svými závěry v dané věci. Žalobkyně nevyužila svého práva vyjádřit se. Žalovaný dospěl v odvolacím řízení k závěru, že *„správcem daně provedené důkazy v daňovém řízení, tj. provedené svědecké výpovědi spolu s ostatními důkazními prostředky, tj. doklady a listiny předložené odvolatelem správcem daně, prokazují ve vzájemné souvislosti uskutečnění stavebních prací a žádný z důkazních prostředků nesvědčí o tom, že by stavební práce nebyly provedeny M.K.“*.

Žalovaný však dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„v rámci doplňování dokazování v odvolacím řízení ohledně posuzovaného případu se vyskytla nová skutková zjištění (viz body [29], [32] tohoto rozhodnutí), která v daném případě vzbuzují vážné a důvodné podezření o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla zasažena podvodným nebo zneužívajícím jednáním a odvolatel byl součástí tohoto jednání“*.

Dle žalovaného z existence prokazatelných objektivních skutečností (viz bod 45) vyplývá, že žalobkyně nepřijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k ověření, zda plnění, která provádí, ji nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Podle žalované uvedené objektivní skutečnosti jako celek dostatečně prokazují, že žalobkyně mohla vědět a měla, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Jednání žalobkyně nelze s ohledem na uvedené označit za péči řádného hospodáře, který má činit právní úkony týkající se obchodní společnosti odpovědně a svědomitě a stejným způsobem pečuje o její majetek, jako kdyby šlo o jeho vlastní majetek (§ 135 odst. 2 a 194 odst. 5 obchodního zákoníku). To vedlo žalovaného k závěru, že žalobkyně měla vědět nebo vědět mohla, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání, v důsledku čehož v souladu s evropským právem může být žalobkyni nárok na odpočet daně odepřen.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že unesl své důkazní břemeno, když bylo objektivními skutečnostmi, se kterými byla žalobkyně výzvou ze dne 20.2.2015 seznámena, prokázáno, že žalobkyně o účasti na plnění zasaženém podvodným jednáním vědět mohla a měla. Důkazní břemeno bylo podle § 92 odst. 5 d.ř. předmětnou výzvou přeneseno zpět na žalobkyni, která však na výzvu nijak nereagovala ani nepředložila žádné důkazní prostředky, ačkoliv měla dle § 92 odst. 3 d.ř. předložit relevantní důkazní

prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednala v dobré víře a učinila veškerá rozumná opatření, která lze od ní očekávat, aby se vyhnula účasti na podvodném jednání.

Žalovaný uzavřel: „Na základě doplněného odvolacího řízení odvolací orgán tak došel k závěru, že, ačkoliv odvolatel splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.“

Rozsudek krajského soudu ze dne 8.11.2016, čj. 57Af 17/2015-112

A.

Předně krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval při doplnění odvolacího řízení ve smyslu § 78 odst. 5 s.ř.s. v souladu s právním závěrem učiněným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku z 23.10.2013, neboť měl-li za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Žalovaný prostřednictvím správce daně doplnil dokazování, jak je uvedeno výše, a učinil závěr, že „bylo prokázáno uskutečnění stavebních prací a žádný z důkazních prostředků nesvědčí o tom, že by stavební práce nebyly provedeny M.K.“. Není proto správné tvrzení žalobkyně v žalobě, že žalovaný porušil § 78 odst. 5 s.ř.s., když nepostupoval v souladu s právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

Důvodnou neshledal námitku, že žalovaný na základě doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení změnil skutkový stav a jeho právní posouzení. Žalovaný byl povinen, resp. oprávněn, postupovat v odvolacím řízení podle § 114 odst. 2 d.ř., podle něhož *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Podle odst. 3 tohoto ustanovení *vyjdou-li při přezkouvání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.* Pokud by v rámci doplnění dokazování a následného hodnocení důkazů dospěl žalovaný k závěru, že je nutno vycházet z odlišného skutkového stavu, než ze kterého vycházel v daňovém řízení jeho právní předchůdce (finanční ředitelství), resp. správce daně při vydání platebních výměrů, byl by takový postup v souladu se zákonem, v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu. Taková změna by však musela vycházet z důkazů jednoznačně nový skutkový stav prokazujících a jejich hodnocení, provedené v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, by muselo být v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem popsáno.

B.

Důvodnou však soud shledal námitku žalobkyně, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu.

„Podvod na DPH“ je definován např. v rozsudku ze dne 21.2.2006 ve věci Halifax plc a další v. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02 (*dále jen „věc Halifax“*); a ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (*dále jen „věc Optigen“*). Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (*dále jen „šestá směrnice“*), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2010, čj. 9 Afs 94/2009 - 156).

V rozsudku Halifax Soudní dvůr konkrétně uvedl, že *„šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“* Zneužití nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.2.2008 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl., C-425/06 (*dále jen věc „Part Service“*)).

Současně je však třeba zdůraznit, že *„rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH (...) musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepráno pouze, pokud: a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (...); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového“* (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, čj. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer pak ve svém stanovisku ve věci Kittel k podvodům na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18.3.2010, čj. 9 Afs 83/2009-232). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku

jednání, tedy vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že *„nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu“* (srov. rozsudky ze dne 11.5.2006, C-384/04 Federation of Technological Industries a další, bod 32; a ze dne 21.2.2008, C-271/06 Netto Supermarkt, bod 23).

Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27.7.2007, čj. 5 Afs 129/2006-142).

V rozsudku ze dne 10.11.2015, čj. 1 Afs 61/2015-46, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná. V daňové oblasti touto jinou cestou může být zejména situace, ve které daňový subjekt neprokáže uskutečnění sporného plnění deklarovaného daňovým dokladem. Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120; a ze dne 21. 10. 2015, č. j. 9 Afs 56/2015 – 117). V daňové praxi by se proto mělo s konceptem zneužití práva zacházet „jako se šafránem“.*

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentuje tím, že důkazy provedené v řízení prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu, a to za účelem získání nároku na odpočet daně ze státního rozpočtu, který prokazovala daňovými doklady vystavenými dodavatelem stavebních prací M.K., přičemž DPH z těchto plnění nebyla do státního rozpočtu odvedena. Z šetření správce daně tak vyplynuly skutečnosti, na základě kterých lze prokázat, že na žalobkyni nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že operace, které provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu.

Soud proto posuzoval, zda žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě zdůvodnil, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění (viz citované rozsudky Soudního dvora ve věcech Halifax, Part Service a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16.10.2008, čj. 7 Afs 54/2006– 55, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS). Dále posuzoval, zda bylo prokázáno, že žalobkyně jako společnost s ručením omezeným s předmětem podnikání pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona při dodávkách stavebních prací dodavatelem M.K. věděla nebo měla vědět, že plnění, na jehož základě uplatnila nárok na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného tímto dodavatelem na vstupu (viz výše citované rozsudky Soudního dvora EU, zejména ve věcech Optigen, Mahagében a Kittel, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2015, čj. 1 Afs 219/2014 - 52).

K tomu soud uvedl, že žalovaný změnil původní právní závěr na základě nových skutkových zjištění učiněných v rámci pokračování v odvolacím řízení. Dle žalovaného tato skutková zjištění vzbuzují vážné podezření o podvodném jednání v rámci posuzovaných plnění. Novými skutkovými zjištěními jsou dle žalovaného zjištění uvedená v odůvodnění napadeného rozhodnutí pod bodem 29, kde je zmíněno usnesení Okresního státního zastupitelství v Chomutově ze dne 23.11.2012, čj. 1 ZT 422/2012-15 a pod bodem 30, kde je popsán postup správce daně při zjišťování pobytu M.K., včetně dožádání několika finančních úřadů o provedení jeho svědecké výpovědi. K tomu žalovaný uvedl, že „*má důvodné podezření, že k obchodnímu případu nedocházelo tak, jak jej odvolatel deklaroval ve svých daňových přiznáních, a to zejména k přihlédnutí ke zjištěným skutečnostem v průběhu doplněného odvolacího řízení (viz body [29], [32] tohoto rozhodnutí).*“ Za zásadní skutečnost žalovaný označil znalecký posudek z odvětví psychiatrie týkající se duševního stavu M.K. a na něj navazující usnesení Okresního státního zastupitelství v Chomutově, kterým bylo zastaveno trestní stíhání M.K. Dále pak vyjádření M.K. v rámci protokolu o výsledku obviněného ze dne 25.10.2012, kde dle žalovaného výslovně připustil pouze zprostředkování jako svou jedinou možnou činnost a uvedl, že „*sám nic nestavěl*“.

Objektivní okolnosti, na základě kterých žalovaný učinil závěr o podvodu na DPH ze strany dodavatele žalobkyně, o kterém, dle žalovaného, žalobkyně věděla či musela vědět, shrnul žalovaný v odst. 45 napadeného rozhodnutí. Zde připustil, že měla žalobkyně právo v případě obchodního sjednávání kontraktů a jejich následné realizace postupovat tak, jak jí ukládal a dovoloval obchodní zákoník. „*Dle odvolacího orgánu však nemůže vést neobežřetné chování odvolatele k tíži správce daně. Na neopatrnost, případně na absenci běžných obchodních podmínek lze usuzovat skrze např. nedostatečné ověření obchodního partnera a jeho oprávněnosti vykonávat stavební práce, vágní smluvní dokumentaci, neprověřování pracovníků dodavatele stavebních prací, nevedení stavebního deníku ani rozpisu stavebního materiálu, absence písemných protokolů o převzetí díla či úhrady v hotovosti. Předmětné obchodní transakce neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“

Objektivní okolnosti svědčící o tom, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodu, a (slovy žalovaného) že žalobkyně o tom mohla a měla vědět, žalovaný uvedl čtyři. Ad 1) že žalobkyně vstoupila do obchodního závazkového vztahu s dodavatelem stavebních prací M.K., který nedisponoval živnostenským oprávněním pro vykonávání stavebních prací. M.K. však k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo tj. k 2.6.2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním, a to ani v průběhu vykonávání stavebních prací pro žalobkyni v průběhu roku 2009 a 2010. „*Daňový subjekt má při své obchodní činnosti možnost si prověřit své obchodní partnery, jestli jsou s to dodržet své obchodní závazky a případně, jestli ke splnění sjednané služby má dodavatel oprávnění. Tuto možnost měl daňový subjekt prostřednictvím živnostenského rejstříku, ze kterého by zjistil, zda dodavatel pan M. K. má živnostenské oprávnění na provádění stavebních prací. V případě, že si odvolatel nemůže ověřit solventnost svého obchodního partnera, mělo by být běžnou praxí, že v takovémto případě daňový subjekt postupuje obezřetně a případně požaduje jiné záruky ze strany obchodního partnera, kterými obchodní partner zajistí, že nedojde ke zmaření obchodní transakce, případně, že nevystaví odvolatele možným postihům v souvislosti s daňovými zákony. Odvolatel tak může přijmout takové interní kontrolní mechanismy, kterému mu*

umožní prokázat, že v případě účasti daňového subjektu na plnění, které je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, že o takové účasti nevěděl a ani vědět nemohl. Odvolatel správci daně však nijak neozřejmil a nedoložil, jakým způsobem si ověřoval dodavatele stavebních prací M.K. a na základě čeho se rozhodl pověřit právě M.K. k provedení tak finančně rozsáhlých stavebních úprav svého objektu, když, jak vyplývá ze spisového materiálu, M.K. každý den dojížděl z jiného města. Odvolatel pouze v rámci ústního jednání ze dne 15.4.2010 na otázku správce daně „Chtěla bych se zeptat, proč společnost Nura zadala provádění stavebních prací právě firmě pana K., když nebyl z Aše?“ uvedl: „Nevím, jakým způsobem byla firma pana K. vybrána, domnívám se, že pan S. již z dřívějších zkušeností nebyl spokojen s kvalitou prací místních řemeslníků a firem a šláhl firmu, která by nebyla z Aše a okolí.“

Ad 2) Žalobkyně uzavřela s dodavatelem stavebních prací M.K. rámcovou smlouvu o dílo ze dne 2.6.2008. Z jejího obsahu neplynou žádné konkrétnější údaje o tom, v jakém rozsahu a jakým způsobem bude stavební materiál M.K. dodáván, jaké konkrétní stavební práce by měl tento dodavatel provést a na jakých konkrétních budovách. Je zde pouze obecně uvedeno, že budou plnění realizována na základě jednotlivých objednávek, avšak žádné písemné objednávky nebyly žalobkyní předloženy a správci daně nejsou známy jiné skutečnosti, ze kterých by vyplývalo, že by k uzavírání písemných objednávek docházelo. Docházelo-li tedy k realizaci stavebních prací pouze na základě ústních objednávek, jak připouští rámcová smlouva o dílo, uvedl k tomu žalovaný: „Bez písemného ujednání se specifikací podmínek poskytnutých služeb je problematické následné vymáhání smluvních ujednání, tzn. bez písemných objednávek je například problematické či právně nemožné uplatnit reklamaci na provedené stavební práce, požadovat sankce za neprovedení určité části stavebních prací či opožděné provedení stavebních prací. Tímto postupem odvolatel i dodavatel zvýšili svoje rizika, místo aby je minimalizovali, což je v rozporu s obvyklým postupem, že každý účastník smluvního jednání se snaží svoje rizika plynoucí ze smluvního ujednání minimalizovat zejména, jde-li o zakázku za cca 10 milionů Kč.“

Ad 3) Veškeré platby za přijaté faktury od odvolatele byly realizovány zásadně v hotovosti, přičemž u faktur na vyšší částky byly hotovostní úhrady rozepisovány na pokladní doklady tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. „Tím, že úplaty byly provedeny v hotovosti, byla narušena auditní stopa, která by mohla představovat spolehlivou vazbu jednoznačně dokumentující finanční tok vztahujícímu se ke zdanitelným plněním uskutečněnými M.K. Odvolací orgán přitom zjistil, že pan M.K. vlastnil účet u GE Money Bank.“ Skutečnost, že žalobkyně mohla vědět, že se účastní podvodného jednání, dle žalovaného dále dokresluje fakt, že dodavateli P.T., který v objektu žalobkyně vykoval topenářské práce v průběhu roku 2009 a 2010 a dle jeho svědecké výpovědi přišel do kontaktu s M.K., platil dle vystavených faktur bezhotovostně a to částky několikanásobně nižší, než v případě přijatých faktur od M.K. Dle žalovaného „Odvolatel v případě jiného dodavatele služeb platil bezhotovostně, ale v případě dodavatele služeb M.K. mu platil hotově několikanásobně vyšší částky, aniž byla transakce jakkoliv racionálně vysvětlena.“

Ad 4) Žalobkyně nepředložila v souvislosti se stavebními pracemi od M.K. stavební deník nebo jinou dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav na objektu, žádné listiny

obsahující výkaz použitého materiálu, žádný seznam pracovníků pohybujících se v objektu a ani předávací protokoly o převzetí zhotovovaných prací, což nese svědčí o dostatečnosti opatření, které přijala při uskutečňování obchodní spolupráce s tímto dodavatelem stavebních prací. Zároveň ze svědecké výpovědi L.D. vyplynulo, že nebyl nikdy ani žádný odborný dozor při provádění stavebních úprav na objektu. „*Odvolatel deklaruje, že ke kontrole docházelo každodenně, kdy jednatel odvolatele osobně zkontroloval provedené stavební práce, nicméně nedoložil žádné písemné předávací protokoly nebo jiné písemné záznamy o průběhu stavebních prací na objektu. Přičemž v běžné praxi je obvyklé, že smluvní strany spolupodepisují dokument o převzetí části či celého díla, a to rovněž mimo jiné z důvodu, aby se mohl v budoucnosti příjemce poskytovaných služeb domáhat reklamace.*“ Dle žalovaného je v zájmu ekonomicky se chovajícího subjektu zajištění průběžné kontroly vykonávaných prací tak, aby bylo možné ověřit, že postup zhotovitele prací je v souladu s projektem či ujednáním smluvních stran. „*Pokud v projednávaném případě nebyl dodavatel stavebních prací povinen vést po celou dobu realizace stavební deník, lze racionálně očekávat, že minimálně v okamžiku převzetí díla bude s dodavatelem stavebních prací zhotoven v písemné podobě předávací protokol, kterým bude oběma stranami odsouhlaseno zhotovení, zhodnocení a kvalita provedených prací. V zájmu odvolatele by mělo být shromažďovat a uchovávat veškeré písemnosti vztahující se k prováděným stavebním úpravám na objektu, což vychází ze samotného principu uzavřené rámcové smlouvy o dílo, kde v bodě 5.2. smlouvy je upravena záruka za jakost díla po dobu 2 let. Bez písemného předávacího protokolu je například obtížné následně prokazovat, od které doby začíná plynout záruční doba týkající se díla.*“

Žalovaný uzavřel posuzovanou věc následovně (viz odst. 46): „*Odvolatel je povinen prokázat, že stavební práce převzal od osoby, o níž se s ohledem na informace, které měl v době navázání obchodní spolupráce k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání není vedeno podvodným úmyslem. V tomto ohledu je na věc odvolatele třeba hledět na základě podobných zásad, jaké lze nalézt v rozsudcích ESD (viz bod [14] tohoto rozhodnutí). Jakkoli dosavadní skutková zjištění nenaznačují, že by se ve věci odvolatele jednalo o tzv. „kolotočový podvod“, nelze zcela vyloučit to, že za pomoci dodavatele M.K. byla krácena daň z přidané hodnoty. Povinností odvolacího orgánu není, aby prokazoval, zda se odvolatel účastnil přímo podvodného jednání, tj. vědomě, ale stačí, pokud na základě objektivních skutečností se prokáže, že o podvodném jednání odvolatel mohl a měl vědět. NSS zdůraznil i v mnoha jiných rozsudcích, že pro podnikatele závěry ESD neznamenaí pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost 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.*“

Žalovaný dále uvedl, že neklade k tíži žalobkyně, že M. K. nedisponoval živnostenským oprávněním ani, že si neplnil své daňové povinnosti. K tíži žalobkyně kladl skutečnost, že žalobkyně vstoupila do obchodního vztahu, na základě kterého měla přijmout plnění v celkové hodnotě více než 10 mil Kč, značně laxním způsobem, kdy si například neověřovala solventnost svého dodavatele a jeho kapacitní vybavení k provedení díla, nepožadovala žádné záruky za poskytnuté stavební práce na předmětných objektech a ani při předání díla nevyžadovala po dodavateli v praxi standardní písemnosti a dokumenty (např. předávací protokoly či stavební deník). Dle žalovaného není v rozporu s unijním právem

požadovat, aby žalobkyně přijala všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. I NSS klade důraz na minimalizaci podnikatelského rizika, neboť rezignování na tuto obezřetnost může vyústit ve ztrátu nároku na odpočet daně za situace, že nárok na odpočet daně lze chápat jako dobrodíní státu, které lze využít jednoznačně při naplnění zákonných podmínek. Žalovaný argumentoval v té souvislosti rozsudkem NSS ze dne 10.8.2006, čj. 2 Afs 177/2006: „*po stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.*“

Dle žalovaného: „*Z existence výše uvedených prokazatelných objektivních skutečností (viz bod [45] tohoto rozhodnutí) vyplývá, že odvolatel nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu.*“ Uvedené objektivní skutečnosti jako celek podle žalovaného „*dostatečně prokazují, že odvolatel mohl vědět a měl, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Jednání odvolatele s ohledem na výše uvedené nelze označit za péči řádného hospodáře ... To vede odvolací orgán k závěru, že odvolatel měl nebo vědět mohl, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání, v důsledku čehož v souladu s evropským právem mu může být nárok na odpočet daně odepřen (viz bod [14] tohoto rozhodnutí).*“

Soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě zdůvodnil, že v daném případě ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění (viz rozsudky Soudního dvora ve věcech Halifax, Part Service, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se otázkou „*zda ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění*“ vůbec nezabýval. Žádný závěr o tom, že by „*ze všech objektivních okolností vyplývalo, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění*“ žalovaný neuvedl, důkazní řízení tímto směrem nevedl a provedené důkazy v tomto směru nehodnotil.

Na podkladě obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je proto nezbytné na položenou otázku odpovědět tak, že „*žalovaný náležitě ve svém rozhodnutí nezdůvodnil, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění*“.

Tento závěr soud opřel o judikaturu Soudního dvora. Ve věci Halifax Soudní dvůr v bodě 42 svého rozsudku uvedl, že „*předkládající soud v tomto ohledu podotýká, že ze svědeckých výpovědí vedoucích pracovníků Halifax, Leeds Development a County vyplývá, že jediným cílem, který dvě posledně uvedené společnosti uzavřením závazků souvisejících s dotčeným plněním sledovaly, bylo vyhnout se placení DPH. Halifax, Leeds Development a*

County měly jinými slovy úmysl získat daňové zvýhodnění uskutečněním umělého plánu k vyhnutí se platbě DPH“. Tento skutkový základ se následně stal důvodem pro položení předběžných otázek „1) a) Jsou za daných okolností plnění, i) která jsou provedena každým účastníkem pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a ii) která nemají žádný samostatný hospodářský účel, považována pro účely DPH za plnění poskytnutá účastníky nebo v jejich prospěch v rámci jejich hospodářské činnosti? b) Jaké skutečnosti je za daných okolností třeba vzít v úvahu při určení příjemců plnění poskytnutých nezávislými dodavateli? 2) Vede teorie zneužití práva vytvořená Soudním dvorem k tomu, že účastníkům řízení musí být zamítnuty jejich žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu vyplývající z provedení předmětných plnění?“. Na první otázku bylo odpovězeno v bodě 60 rozsudku tak, že „taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskutečněna pouze s cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu“. Ke druhé otázce Soudní dvůr Evropské unie v bodě 61 uvedl, že „podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat před první otázkou písm. b), je, zda je třeba vykládat šestou směrnicí v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití“. V bodě 74 a 75 rozsudku bylo uvedeno, že „s přihlédnutím k těmto úvahám je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Jak totiž upřesnil generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům“. V bodě 81 rozsudku pak bylo uvedeno, že „pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namíste připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Emsland-Stärke*, bod 58)“. V uvedeném případě bylo prokázáno, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění svědeckými výpověďmi pracovníků Halifax, Leeds Development a County. Obdobně lze odkázat na rozsudek Soudního dvora ve věci *Part Service* (C-425/06).

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16.10.2008, čj. 7 Afs 54/2006, v bodech 71 a 72 uvedl, že „rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze, pokud a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát *Halifax* tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení

zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového. Generální advokát k výše uvedeným podmínkám uvádí, že zákaz zneužití by nebylo lze jako výkladovou zásadu aplikovat tehdy, pokud by provozovaná hospodářská činnost mohla mít i jiný účel než jen pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Za této situace by totiž bylo odepření práva opřené o zásadu zákazu zneužití takovým rozšířením pravomoci správce daně, který by tak dostal možnost posuzovat, který z (vícer) účelů příslušné transakce by měl být považován za převažující. To by podle generálního advokáta vedlo k neúnosnému stupni právní nejistoty ve vztahu k legitimním volbám činěným daňovými subjekty a narušilo by to podnikatelské aktivity, zjevně zasluhující ochrany, za předpokladu, že alespoň v určitém rozsahu jsou odůvodněny běžnými hospodářskými účely. Jakkoli samotný judikát Halifax podmínku neexistence jiného objektivního vysvětlení relevantní hospodářské činnosti než získání nároku vůči správci daně oproti stanovisku generálního advokáta „zmírňuje“, jak výše uvedeno, hlediskem „hlavního účelu“ transakce, nejsou oba právní názory v posledku neslučitelné – Nejvyšší správní soud má za to, že „hlavním účelem“ transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout“. Pokud jde o skutkový základ sporu souzeného Nejvyšším správním soudem, bylo v bodech 73 a 74 rozsudku uvedeno, že „v případě stěžovatele (podobně jako v případě projednávaném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 178/2005) podmínky pro odepření nároku na odpočet z důvodu zneužití práva jej nekrátit zjevně nebyly naplněny. Stěžovatel dovezl zejména automatické platební stroje a platební karty, tedy zjevně zboží, které potřeboval ke svému podnikání jako banka a které se proto logicky snažil nakoupit tak, aby je i se zohledněním daňových hledisek jako jednoho z faktorů, jež jsou relevantní pro úvahu o hospodárnosti transakce, pořídil co nejlevněji. Hlediska právní jistoty a legitimního očekávání velí připustit, aby plátce DPH měl právo nahlížet na výklad ustanovení § 19 odst. 1 zák. o DPH v souladu s prostým smyslem jeho slov, tj. v souladu s gramatickým a systematickým výkladem, třebaže je tento výklad v rozporu s výkladem teleologickým, vycházejícím ze smyslu a účelu odpočtu DPH a jeho krácení. Stejně tak právo na minimalizaci daňové povinnosti dávalo plátcům DPH možnost volit mezi vícero se nabízejícími možnostmi, jak si opatřit potřebné statky, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, tj. opatřit uvedené zboží v cizině a dovézt je do České republiky. Žádné skutečnosti, jež byly zjištěny v daňovém řízení či v řízení před Městským soudem v Praze, neopravňují v případě stěžovatele k závěru, že by nákup dotyčného zboží měl toliko účel pouhého získání nároku vůči správci daně či že byl hlavním účelem této transakce (srov. k tomu bod 94. v odůvodnění judikátu Halifax), neboť dotyčné zboží stěžovatel zjevně mohl velmi dobře používat k provozování své podnikatelské činnosti a je zcela v souladu se zdravým rozumem a pravidly řádného hospodaření, že uvedené zboží by si pro účely výkonu své podnikatelské činnosti pořizoval (v daňovém řízení aspoň nebylo ani náznakem zjištěno, že by tomu tak nebylo a že by se jednalo o dovozy zboží zcela účelové, motivované jen a pouze získáním nároku na nadměrný odpočet vůči správci daně a se skutečnými podnikatelskými aktivitami stěžovatele nesouvisející). Podmínka sub a) formulovaná generálním advokátem ve věci Halifax, jak je popsána výše, tedy nebyla naplněna, což samo o sobě již stačilo pro závěr, že o zneužití práva se v daném případě nejedná, neboť obě podmínky nutno – jak výše

uvedeno – naplnit kumulativně. Jakkoli tedy podmínka sub b) naplněna byla (užití pravidel krácení resp. nekrácení odpočtu DPH v souladu s jejich gramatickým a systematickým výkladem bylo evidentně v rozporu se smyslem a účelem příslušného právního institutu), o zneužití práva se pro nenaplnění podmínky sub a) jednat nemohlo“. Nejvyšší správní soud se tak zcela ztotožnil se závěry, ke kterým ve dvou shora citovaných rozsudcích dospěl Soudní dvůr.

V nyní posuzovaném případě žalobkyně nebylo na rozdíl od případů ve věci Halifax či Part Service žádným způsobem prokázáno, že jediným cílem, který žalobkyně a její dodavatel stavebních prací M.K. předmětnými plněními sledovali, bylo vyhnout se placení DPH, resp. získat daňové zvýhodnění uskutečněním umělého plánu k vyhnutí se platbě DPH. Nebylo prokázáno, že by cílem uskutečnění plnění nebylo provedení stavebních prací pro žalobkyni, a to způsobem, který probíhal opakovaně již ve zdaňovacích obdobích předcházejících zdaňovacím obdobím prosinec 2009 a leden 2010 (celkem po dobu asi jednoho a půl roku). Žádný z vyslechnutých svědků, jak je výše uvedeno, nevypověděl, že by tomu ve skutečnosti bylo jinak, tedy že by jediným cílem předmětných plnění bylo „*dosažení daňového zvýhodnění vůči daňovým orgánům*“. Jediné, co bylo zjištěno, že dodavatel žalobkyně neodvedl z předmětných plnění daň z přidané hodnoty. Nebylo tedy prokázáno, že by žalobkyně se svým dodavatelem M.K. uskutečnili transakce obdobné transakcím uskutečněným v případě Halifax či Part Service.

C.

Dále soud posuzoval, zda bylo prokázáno, že žalobkyně jako společnost s ručením omezeným s předmětem podnikání pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona při dodávkách stavebních prací dodavatelem M.K. věděla nebo měla vědět, že plnění, na jehož základě uplatnila nárok na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného tímto dodavatelem na vstupu (viz výše citované rozsudky Soudního dvora EU, zejména ve věcech Optigen, Mahagében a Kittel, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2015, čj. 1 Afs 219/2014 - 52).

Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C 484/03 (Optigen, Fulcrum Electronics, Bond House Systems) Soudní dvůr dospěl ve svém rozsudku k závěru, že „*taková plnění, jaká jsou předmětem věci v původním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato*

plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“.

Ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid) Soudní dvůr Evropské unie v bodě 36 svého rozsudku uvedl, že „podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury na tyto služby nebo některý z jeho poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani o tomto nelegálním jednání věděla nebo že k němu sama přispěla“. V bodech 44 až 48 pak bylo uvedeno, že „z předkládacího rozhodnutí také vyplývá, že se položené otázky zakládají na předpokladech, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno, jak to vyplývá z příslušné faktury, a dále, že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, takže hmotněprávní a formální podmínky upravené touto směrnicí pro vznik a uplatnění nároku na odpočet jsou splněny. Především je třeba poznamenat, že v předkládacím rozhodnutí se neuvádí, že se samotný žalobce v původním řízení dopouštěl takové manipulace, jako je předkládání nepravdivých daňových přiznání nebo že vystavoval vadné faktury. Za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 výše uvedeného rozsudku Kittel a Recolta Recycling, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 56). S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici, jak je připomenut v bodech 37 až 40 tohoto rozsudku, není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Optigen a další, body 52 a 55, jakož i Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60). Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23).“

Soudní dvůr v bodu 49 současně upozornil na to, že „vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní

okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“.

V bodu 51 rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „podstatou zbylých otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, ohledně kterého je uplatňován nárok na odpočet, byl osobou povinnou k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a že splnil své povinnosti v souvislosti s daňovým přiznáním a zaplacením DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že jsou tyto skutečnosti splněny“. V bodech 53 a 54 bylo uvedeno, že „podle judikatury Soudního dvora platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 51). V rozporu s unijním právem naopak není požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 65 a 68; výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 24, jakož i rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Sb. rozh. s. I-14191, bod 25).“

V bodech 59 a 60 pak bylo uvedeno, že „že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“.

V bodech 61 a 65 Soudní dvůr Evropské unie zdůraznil, že „obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Z toho vyplývá, že kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.“

Na položené otázky pak bylo odpovězeno v bodě 66 s tím, že „vzhledem k výše uvedenému musí být články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu“.

Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (Alex Kittel) Soudní dvůr na podkladě položených předběžných otázek dospěl k závěru, že „pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 17.9.2015, čj. 1 Afs 219/2014– 2, ztotožnil se závěry, ke kterým dospěl Soudní dvůr. Ke skutkovému základu jím souzeného případu v bodech 40 až 44 uvedl, že „například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, Nejvyšší správní soud posuzoval případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky). Krajský soud se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora EU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Krajský soud se poté opřel zejména o tyto skutkové okolnosti vyplývající ze spisového materiálu: a) nestandardní postupy a vztahy provázanosti mezi stěžovatelkou a společností HOME CONSULTING s. r. o. Jednatel této společnosti (V. R.) měl chabé povědomí o jejích milionových obchodech. Stejná osoba byla jednatelem společnosti LED SERVIS s. r. o., tedy

přímého dodavatele stěžovatelky. Jednatel stěžovatelky a osoby, které měly jednat za společnost HOME CONSULTING s. r. o., pak vypovídaly zcela rozdílně o tom, kdo s kým vlastně o čem jednal. Podle Nejvyššího správního soudu bylo také prokázáno, že jednatel stěžovatelky (pan P. F.) vybíral společnosti HOME CONSULTING s. r. o. poštu, což nasvědčuje provázanosti obou společností. Společnost HOME CONSULTING s. r. o. byla v mezichase také prodávána tzv. „bílým koním“ (např. panu A. K., kuchaři bydlícímu na ubytovně, který podle svých slov pouze „podepisoval dokumenty“, které mu předkládaly neznámé osoby); b) zjevné nadhodnocení zboží a pochybná transakce mezi společností CANADA INC. a společností HOME CONSULTING s. r. o. V rámci výše popsáního řetězce totiž první uvedená společnost zboží koupila v přepočtu za 2.998.063 Kč. Poté ho nadhodnotila a prodala druhé společnosti za kupní cenu 53.650.351 Kč. HOME CONSULTING s. r. o. ovšem tuto kupní cenu nikdy nezaplatila. Ještě více zarážející však je, že společnost CANADA INC. dlužnou částku ani nevymáhala. Tato transakce také vyvolala pochybnosti v tom, že zboží mělo být vypraveno z Tennessee v USA a nikoliv z Kanady, kde měla daná společnost sídlo. Na dokladech vystavených společností CANADA INC. společnosti HOME CONSULTING s. r. o. navíc bylo IČ a DIČ stěžovatelky. Kromě toho společnost HOME CONSULTING s. r. o. tuto transakci neuvedla ve svém daňovém přiznání. Nadhodnocení potvrzoval i znalecký posudek soudního znalce a odhadce z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité. Ten byl sice primárně vyhotoven pro jinou společnost v rámci druhého „kolotoče“, kterého se účastnila stěžovatelka (viz níže), ale fakticky se jednalo o posouzení naprosto totožného zboží od stejného dodavatele. Znalec posuzoval cenu obvyklou u kosmetických tužek, které byly naprosto totožné s kosmetickými tužkami v posuzované věci. Krajský soud dále vyšel z těchto skutečností: c) podle veřejně dostupných statistik Českého statistického úřadu dovoz z ČR do Kamerunu dosahoval v příslušném období objemu 9.008.000 Kč. Objem transakce mezi stěžovatelkou a R. J. měl přitom činit 22.599.572 Kč. Dané zboží proto podle krajského soudu nebylo propuštěno do volného oběhu kamerunskými celními orgány; d) skutkové okolnosti v rámci druhého z řetězců, kde také mělo dojít ke zneužití práva a podvodu na DPH a kde taktéž byla zjištěna propojenost a nestandardní obchodní transakce mezi stěžovatelkou, společností HOME CONSULTING s. r. o. a v dané věci si stěžující společností ALADIN plus a. s. Její jednatel přes vlastní tvrzení o neznámosti společnosti HOME CONSULTING s. r. o. vybíral z jejího účtu částky v řádech milionů korun (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60); e) Společnost LED METAL SERVIS, s. r. o. neprokázala uskutečnění ani přijetí zdanitelného plnění. Výdej zboží ze skladu navíc realizoval jednatel (a poté i prokurista) společnosti HOME CONSULTING s. r. o. O provázanosti mezi jednotlivými společnostmi proto podle krajského soudu proto nemůže být pochyb. Samotné propojení pochopitelně nemůže být bez dalšího důvodem k odmítnutí žádosti stěžovatelky o vyplacení nadměrného odpočtu DPH, nýbrž musí směřovat k hlubší analýze ekonomické podstaty prováděných obchodních transakcí mezi jednotlivými články řetězce ve vztahu k posuzované daňové povinnosti stěžovatelky. Ta však podle krajského soudu zcela absentovala. Jediným logickým a racionálním smyslem daných transakcí musel být zisk nadměrného odpočtu, což žalovaný na základě výše uvedeného dostatečně skutkově podložil. Dílčí skutkové námitky stěžovatelky, kterými se snažila vyvrátit závěry žalovaného a krajského soudu podle Nejvyššího správního soudu neobstojí. Namítá, že export zboží do Kamerunu pro ni zajišťovala speditérská společnost a vývoz proto proběhl řádně. Náložní listy, kterými dokládá, že zboží mělo být do Kamerunu vyvezeno, ovšem nevyvrací podložená skutková

zjištění žalovaného, který na základě teritoriálních informací včetně informací od zastupitelského úřadu zjistil, že vývoz zboží do České republiky neproběhl za obvyklých obchodních podmínek. Dovoz zboží je podle těchto zjištění technicky poměrně složitý. Každá dovozní firma musí být registrována u místní obchodní komory. Český vývozce zboží do Kamerunu pak potřebuje otevřený akreditiv, potvrzený renomovanou zahraniční bankou, jehož podmínky musí být splněny (nákladový list, sada faktur, balicí listy a zpravidla i osvědčení o původu zboží). I dovozce na kamerunské straně musí vyplnit příslušné formuláře a dodat je své bance. Banka pak pošle potvrzený formulář autorizované inspekční společnosti, který vystaví potvrzení a zprávu, že se zboží může do Kamerunu dovézt. Těmto běžným obchodním podmínkám však tvrzená transakce neodpovídala. Ani autorizovaná inspekční společnost kontrolující dovoz zboží do země nemá o stěžovatelce a panu R. J. jakékoliv záznamy. Nejvyšší správní soud vzal stejně jako žalovaný a krajský soud za prokázané, že zboží ani nebylo řádně propuštěno celními orgány v Kamerunu do volného oběhu. Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky neshledal nic závadného na použití statistických informací o zahraničním obchodu (konkrétně z webu www.businessinfo.cz). Jak uvedl krajský soud, jde o oficiální zdroj pro podnikání a export, jehož gestorem je Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Sběr a prvotní kontrolu statistik o zahraničním obchodu zajišťuje Generální ředitelství cel, další zpracování, kontrolu a následné zveřejnění dat provádí Český statistický úřad. V posuzované věci proto šlo o důvěryhodný zdroj informací. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentem stěžovatelky, že jedinou relevantní skutečností je, zda bylo zboží vyvezeno z Evropské unie. Jak uvedl krajský soud, v daném případě je řešena právní otázka zásady zákazu zneužití práva s ohledem na vývoz předmětného zboží mimo území Evropské unie, a proto je třeba zkoumat veškeré okolnosti posuzované věci tak, aby toto zneužití práva bylo potvrzeno či vyvráceno. Stěžovatelce se také nepodařilo zpochybnit podložený závěr o nadhodnocení zboží v článku řetězce CANADA INC. → HOME CONSULTING s. r. o., kde se cena z necelých 3 milionů korun zvýšila na více než 53 milionů korun. Žalovaný i krajský soud toto nadhodnocení ve svých rozhodnutích přesvědčivě popsali, zatímco stěžovatelka nepředložila žádný pádný argument, který by tyto závěry vyvracel. To samé platí o jednom z důkazů propojení stěžovatelky a společnosti HOME CONSULTING s. r. o. spočívajícím v tom, že jednatel stěžovatelky P. F. vybíral druhé uvedené společnosti poštu. Stěžovatelka sice trvá na tom, že pan F. ztratil pas, který musel být zneužit, ale nepředložila v žádné fázi řízení jakýkoliv doklad o tom, že se tak skutečně stalo. Naopak se snaží přenést odpovědnost na žalovaného, který si podle něj měl namítanou ztrátu pasu ověřit“.

Na podkladě tohoto skutkového stavu věci pak Nejvyšší správní soud dospěl v bodu 45 svého rozsudku k závěru, že „Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje s názorem krajského soudu a předtím i žalovaného, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné stěžovatelkou probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Pochopitelným závěrem žalovaného naopak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva. Byly splněny objektivní i subjektivní podmínky podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Účastníci obchodních transakcí byli propojeni hospodářsky i personálně. Jednatelé a společníci neměli dostatečné informace o chodu svých společností. Vzájemně si v těchto otázkách protirečili. Během jednotlivých transakcí v rámci sestrojených řetězců nadhodnocovali zboží. Nepřiznávali předmětná plnění v daňových přiznáních. Částky v řádech milionů korun uvedené na fakturách si nehradili a vysoké pohledávky nevymáhali

standardním a obvyklým způsobem ani několik let po uplynutí jejich splatnosti. Dokonce si vzájemně vybírali poštu i peněžní částky z bankovních účtů. Vývoz zboží pak buď vůbec neproběhl, nebo ho stěžovatelka nerealizovala za standardních obchodních a administrativních podmínek dovozu zboží do Kamerunu, které by dokládaly, že k vývozu skutečně došlo. Stěžovatelka byla prokazatelně součástí zmíněného řetězce firem a v souhrnu je vyloučena možnost, že by uvedené podmínky realizovaných transakcí byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Neuplatní se proto základní ratio judikatury Soudního dvora EU – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60)“.

Na podkladě závěrů uvedených judikátů dospěl krajský soud v dané právní věci k závěru, že žalovaný nedostatečně „ve svém rozhodnutí zdůvodnil, že žalobkyně jako společnost s ručením omezeným s předmětem podnikání pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona při dodávkách stavebních prací dodavatelem M.K. věděla nebo měla vědět, že plnění, na jehož základě uplatnila nárok na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného tímto dodavatelem na vstupu.“

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný považoval za objektivní okolnosti prokazující, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodného jednání 1) skutečnost, že M.K. k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo, tj. k 2.6.2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním; 2) že byla mezi žalobkyní a M.K. uzavřena toliko rámcová smlouva o dílo ze dne 2.6.2008, ve které nebyly žádné konkrétnější údaje o rozsahu dodávek stavebních prací, o způsobu dodání materiálu, o konkrétním místě provedení a druhu stavební práce; 3) že byly veškeré platby uskutečňovány v hotovosti, ačkoliv měl M.K. účet u peněžního ústavu a jednalo se v souhrnu o částku více než 10 mil. Kč a v jiném případě, kdy nešlo o tak vysoké částky, byly platby činěny bezhotovostním převodem; 4) že žalobkyně nepředložila žádnou stavební dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav. Žalovaný označil jednání žalobkyně s ohledem na uvedené za jednání, které nelze označit za péči řádného hospodáře, a to již vzhledem k tomu, co bylo zjištěno ze znaleckého posudku o psychickém stavu M.K., na jehož podkladě bylo zastaveno trestního stíhání této osoby pro krácení daně.

Předně je nezbytné zdůraznit, že žalobkyni nebyl nárok na odpočet DPH uznán z důvodu toho, že plnění bylo součástí daňového podvodu a nikoli z důvodu, že uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno. Žalovaný se v rámci nového posouzení odvolání a po doplnění dokazování neztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně, že nebylo prokázáno, že by zdanitelná plnění provedl M. K., plátce DPH, ale konstatoval, že „správcem daně provedené důkazy v daňovém řízení, tj. provedené svědecké výpovědi spolu s ostatními důkazními prostředky, tj. doklady a listiny předložené odvolatelem správcem daně, prokazují ve vzájemné souvislosti uskutečnění stavebních prací a žádný z důkazních prostředků nesvědčí o

tom, že by stavební práce nebyly provedeny M.K.“. Žalovaný však dále shledal, že se v předmětném řízení jedná o plnění zasažené u žalobkyně na vstupu daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena DPH. Dospěl proto k závěru, „že, ačkoliv odvolatel splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.“

V souladu s judikaturou Soudního dvora, jak vyplývá např. z bodu 49 rozsudku ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid), tížilo žalovaného důkazní břemeno, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jeho dodavatelem“. S ohledem na závěr, ke kterému dospěl Soudní dvůr v bodu 60 tohoto rozsudku, bylo povinností žalovaného nejprve prokázat, že zde „existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“, neboť teprve tehdy by bylo lze po žalobci požadovat „aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“, resp. zjišťoval něco více, než je obvyklé. Jak je uvedeno v bodu 61 téhož rozsudku „obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“.

K tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že zde „existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“, bylo by nejprve nezbytné prokázat, že se předmětná plnění a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobkyně nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobkyní. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo by nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobkyně běžně realizovala obdobná plnění nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobkyní podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně předmětných plnění by bylo možné dospět k závěru, zda se předmětná plnění žalobkyně proti jiným a v čem vymykala.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak je výše uvedeno, není vůbec zřejmé, na základě jakých provedených důkazů žalovaný dospěl k závěrům o tom, že byl postup žalobkyně při zadávání zakázek týkajících se stavebních prací M.K. neobvyklý, resp. v čem je žalovaným spatřován obvyklý postup a v čem je rozpor mezi postupem žalobkyně a obvyklým postupem. Žalovaným byla porušena ve smyslu § 8 odst. 1 d.ř. zásada volného hodnocení důkazů, neboť činí skutkové a právní závěry, které nemají podklad v provedeném dokazování. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých provedených důkazů dospěl ke svým závěrům o tom, že obvyklým postupem nebyl postup žalobkyně při zadávání zakázek M.K. Tato skutečnost způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebylo-li prokázáno, že zde existovaly náznaky vzbuzující

podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, nelze proto dospět k závěru, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňovaná k odůvodnění nároku na odpočet DPH byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu.

Je tedy nutné uzavřít, že za současného důkazního stavu nebylo žalovaným prokázáno, že jsou zde objektivní skutečnosti, na základě kterých lze uzavřít, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že předmětná plnění uplatněná k odůvodnění nároku na odpočet DPH byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu.

Žalovaný se rovněž mylí, pokud se domnívá, že k přenosu důkazního břemene na žalobkyni došlo po té, kdy byla žalovaným seznámena se závěry, které učinil v rámci odvolacího řízení a bylo na ní, aby navrhovala důkazy k prokázání, že nevěděla, resp. nemohla vědět, že se účastní daňového podvodu v případě plnění přijatých od dodavatele stavebních prací M.K. Z judikatury Soudního dvora totiž jednoznačně vyplývá, že je na daňovém orgánu, nikoli na daňovém subjektu, „*aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“.

D.

Na základě výše uvedeného dospěl krjský soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

V. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2017, čj. 1 Afs 16/2017 – 43

Nejvyšší správní soud označil za klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl:

[50] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobce měl vědět, že se přijetím plnění od dodavatele M. K. účastní podvodu. Za takové okolnosti považuje zejména (1) skutečnost, že M. K. k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo, tj. ke 2. 6. 2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním; (2) skutečnost, že byla mezi žalobcem a M. K. uzavřena pouze rámcová smlouva o dílo ze dne 2. 6. 2008, ve které nebyly žádné konkrétnější údaje o rozsahu dodávek stavebních prací, o způsobu dodání materiálu, o konkrétním místě provedení ani druhu stavební práce; (3) skutečnost, že byly veškeré platby uskutečňovány v hotovosti,

ačkoliv měl M.K. účet u peněžního ústavu a jednalo se v souhrnu o částku více než 10 mil. Kč a v jiném případě, kdy nešlo o tak vysoké částky, byly platby činěny bezhotovostním převodem; a (4) skutečnost, že žalobce nepředložil žádnou stavební dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav. Zejména v souvislosti se způsobem provádění plateb lze vyjádřit pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (viz důvodová zpráva k uvedenému zákonu, sněmovní tisk č. 264/0, 4. volební období).

[51] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že popsané okolnosti měly u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. V rozsudku Mahagében a Dávid Soudní dvůr uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (odst. 60).

[52] Zpravidla v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek Mahagében a Dávid, odst. 61). Pokud však okolnosti pokračování 1 Afs 16/2017 – 48 transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.

[53] S ohledem na popsané okolnosti nyní posuzované věci bylo možné po žalobci rozumně požadovat, aby přijal opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Žalobce přijetí takových opatření netvrdil, a tím méně prokázal. Ze zjištění učiněných v daňovém řízení naopak vyplývá, že i za takto podezřelých okolností jednal neobezřetně. Na základě těchto objektivních skutečností dospěl stěžovatel k závěru, že byl spáchán daňový podvod, čímž splnil požadavky na něj kladené judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek ze dne 30.5.2013, čj. 1 Afs 13/2013 – 61).

[54] Jakkoliv bylo na žalobci, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochoten podstoupit, pokud následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na něm, aby si zajistil podklady, které mu umožní takový nárok řádně uplatnit, a které prokážou, že jednal v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobce vyžádal patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminoval by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil.

[55] Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud hodnotil objektivní okolnosti, o něž stěžovatel opřel své závěry, pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobce si účasti na podvodném jednání dodavatele M.K. přinejmenším měl být vědom. Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 - 619).

[56] Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokazané správními orgány žalobce nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl nebo nemohl vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní ratio judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu - slovy rozhodnutí ve spojených věcech Kittel a Recolta: „subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

Vyjádření účastníků při jednání soudu dne 19.12.2017

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.

Zástupce žalobkyně uvedl: „Nejvyšší správní soud své závěry opírá zejména o to, že okolnosti (existence pouze rámcové smlouvy, přebírání díla osobně, úhrada větších částek v hotovosti a menších na faktury, absence živnostenského oprávnění na straně pana K.) dávají ve svém kontextu celkový obrázek toho, že žalobce od počátku musel vědět, že pan K. DPH neodvádí nebo ji ani nechce odvést. Něco takového je poměrně odvážné tvrzení, a jak Nejvyšší správní soud sám uvádí, je to pouze výklad, nějaké hodnocení (velmi volné, tendenční a jednostranné) nepřímých důkazů, které Nejvyšší správní soud natolik formalizoval, až už to s touto věcí jako takovou skutkově nemá vůbec nic společného.

Spolupráce žalobce s panem K. trvá několik let. Žalobce je vlastníkem bývalého výrobního areálu v Aši, který průběžně rekonstruoval a opravené haly následně pronajímal dalším subjektům. Pan K. byl člověk schopný zprostředkovat na provádění těchto prací okruh řemeslníků schopných potřebné práce provádět. Byl držitelem živnostenského oprávnění na zprostředkovatelskou činnost. Je zcela irelevantní, že sám tyto práce neprováděl, ale najímal

si další osoby. Na druhou stranu to zcela vyvrací závěry Nejvyššího správního soudu, že nikdy žádné živnostenské oprávnění neměl.

Společnost NURA s.r.o. se skládá pouze z jednatele a jedné sekretářky, sídlo má v jedné z rekonstruovaných budov v areálu. Pan K. se svými lidmi si tam chodili pro pokyny k tomu, co se má provádět, chodili ohlašovat dokončení částí díla. Chodili tam také s vyúčtováním, platit a přijímat peníze, aby mohl pan K. svoje lidi vyplatit. Chodili tam v cca týdenních turnusech a takto to fungovalo několik let (asi 3 – 3,5 roku). Vzhledem k odlišnosti jednotlivých prací, které žalobce po panu K. požadoval, byla mezi nimi uzavřena rámcová smlouva, aby byl zachycen tento jejich smluvní vztah. V okamžiku uzavření rámcové smlouvy nebylo proto ani jedné ze stran zřejmé, jaké práce budou v období několika měsíců a let prováděny. Je proto nesmysl, uzavření toliko rámcové smlouvy užít jako argument pro to, že je na první pohled jasné, že se mělo jednat o podvod.

Uvedený postup byl několikaletý, zaběhlý, finanční správě nikdy nevadil. V rámci kontrol finančního úřadu (DPH, daň z příjmů fyzických osob) učiněných za období, kdy pan K. působil v areálu žalobce, nebylo nic shledáno, a to před i po období posuzovaném v této právní věci (prosinec 2009 a leden 2010). Je proto velmi zvláštní, že zrovna tyto dva měsíce se mělo jednat o podvod. Za uvedené dva měsíce pan K. skutečně neodvedl DPH. Odváděl-li ho nebo neodváděl před tím nebo potom v tuto chvíli nikdo neřeší. Pokud by Nejvyšší správní soud chtěl být ve svých úvahách opravdu přesný a chtěl by to postavit na jisto, musel by se tím zabývat. Pokud ten systém několik let předtím fungoval a ani jedna ze stran se neúčastnila podvodu, proč jsou zde v uvedených dvou měsících Nejvyšším správním soudem vypíchnuty čtyři skutečnosti, které o podvodu svědčí. Jak je možné, že se nebavíme o tom, že se měl pan K. dopustit podvodu a žalobce o tom měl vědět, a to už dva roky před uvedenými dvěma měsíci nebo půl roku po nich. O daňový podvod se má jednat jenom proto, že pan K. neodvedl DPH. Není v silách nebo možnostech žalobkyně, aby toto mohla vědět nebo nějak ovlivnit. V tu chvíli bychom se museli bavit o tom, že od prvního dne, kdy pan K. nastoupil na provádění prací v areálu žalobkyně v Aši, ve chvíli, kdy předal první část díla a zinkasoval první peníze, mělo být žalobkyni jasné, že se dopouští podvodu, resp. že se může dopustit podvodu. To je přece nesmysl. Pokud posouzení podvodu závisí na jednostranném jednání, a to na straně pana K., který se jednoho dne rozhodne, že neodvede DPH, nelze z toho dovodit vědomost nebo alespoň potencionální vědomost druhé strany o podvodu. Žalobkyně proto nesouhlasila s argumentací Nejvyššího správního soudu, že to, jak to fungovalo předtím a jak to fungovalo potom, je pro posuzování podvodu v uvedených dvou měsících absolutně irelevantní.

Pokud Nejvyšší správní soud tvrdí, že je potřeba důkazy a skutečnosti hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně, pak je nutno hodnotit důkazy taktéž v kontextu s tím, jak byly nastaveny obchodní zvyklosti a vztahy mezi žalobcem a panem K. před lednem 2009 a prosincem 2010 a jak potom. Hodnotit situaci, kdy se jednoho dne jedna strana rozhodne příkaz do banky neposlat a u druhé strany se předpokládá, že už to vlastně tři roky zpátky měla tušit, dostáváme se někam úplně jinam. Argumentace Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku je vágní až tendenční, výklad směřuje někam úplně jinam, než lze spravedlivě očekávat, proto trpí zrušující rozsudek výraznými vadami. Pokud Nejvyšší správní soud ze čtyř skutečností

(uvedených v bodě 50 zrušujícího rozsudku) dovozuje závěr o účasti žalobkyně na podvodu, pak a contrario vzniká výkladově jiná situace. Nejvyšší správní soud mluví o tom, že obrat za tři a půl roku činil zhruba deset milionů korun. Pokud by žalobkyně tušila, že se na základě uvedených čtyř skutečností dostává do situace, kdy se má její jednání posuzovat jako potencionální vědomost o podvodu, proč by se kvůli několika stovkám tisíc (za uvedené dva měsíce) měla podílet na nějakém podvodném jednání a takto „špatně to zakamuflovat“. Proč se v případě pana K., u kterého měla tušit, že DPH vůbec nechce odvézt, nějakým DPH zabývala. Proč jej neplatila na černo bez faktur. Pokud by se měli ti dva na něčem takovém domluvit, bylo by to pro ně možná jednodušší, než vymýšlet jako laici konstrukci spolupráce zahrnující DPH. Z pohledu žalobkyně, vyplácet 10 milionů korun někomu, o kom vím nebo musím vědět tři roky, že se dopouští podvodu (resp. možná se ho už dopustil, protože tu platbu neprovedl, nebo se ho dopustí zítra, protože platbu neprovede), je argumentace nesmyslná a nelogická a nemůže obstát.

Zástupce žalobkyně uzavřel, že by byl rád, kdyby zdejší soud, který si v této věci již dvakrát dokázal svá rozhodnutí odůvodnit velmi obsáhle, velmi komplexně a velmi trefně, našel odvahu to udělat i potřetí.

Právní hodnocení

Podle § 110 odst. 4 s.ř.s.: „Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.“

V dané právní věci není rozhodující, jaký je právní názor krajského soudu, jak byl výše uveden. Krajský soud je vázán ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s., proto s odkazem na výše uvedenou argumentaci Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku ze dne 24.8.2017, čj. 1 Afs 16/2017 – 43, uzavírá, že žalobu shledal nedůvodnou.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VII. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Plzni dne 19. prosince 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.