



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **VITA-STAV CZ, družstvo**, se sídlem Starý Pelhřimov 67, Pelhřimov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 12. 6. 2014, č. j. 14743/14/5000-14306-711377

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 6. 2014, č. j. 14743/14/5000-14306-711377, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3.000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Finanční úřad pro kraj Vysočina, územní pracoviště v Pelhřimově, vydal podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu (dále jen „d.ř.“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) dne 15. 7. 2013 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 4. čtvrtletí roku 2008 a za měsíce leden až prosinec roku 2009, a to pod č.j. 985970/13/2910/24802-708452, 985974/13/2910/24802-708452, 985981/13/2910/24802-708452, 985983/13/2910-24802-708452, 985985/13/2910/24802-708452, 985987/13/2910/24802-708452, 985989/13/2910/24802-708452, 985991/13/2910/24802-708452, 985994/13/2910/24802-708452, 985997/13/2910/24802-708452, 985999/13/2910/24802-708452, 986001/13/2910/24802-708452 a 986002/13/2910/24802-708452 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobci po provedení daňové kontroly dodatečně vyměřena DPH za uvedená zdaňovací období v celkové výši 3.011.276 Kč a současně jimi bylo rozhodnuto o jeho zákonné povinnosti žalobce uhradit penále v celkové výši 602.253 Kč. DPH bylo žalobci správcem daně doměřeno na základě daňové kontroly. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal žádnými důkazními prostředky uskutečnění služby společností NESTBAU s.r.o. skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění.

V odvolání žalobce především uvedl, že část realizovaných zakázek byla prováděna osobami odlišnými od jeho zaměstnanců žalobce, což bylo i prokázáno. Pan Baran (jednatel společnosti NESTBAU s.r.o.) ve svém prohlášení (žalobce přiložil k odvolání) uvedl, že tyto práce zajišťovala společnost NESTBAU s.r.o. Žalobce dále jako důkazní prostředek předložil seznam jmen pracovníků, kteří podle vyjádření pana Barana měli v roce 2008 a 2009 pracovat na plněních pro něj.

V rámci odvolacího řízení byla žalobci po prozkoumání spisového materiálu a na základě doplnění odvolacího řízení zaslána Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9561/14/5000-14306-711377 (dále jen „Výzva“). V ní žalovaný uvedl, že jednání žalobce vykazuje znaky splňující podmínky pro označení jednání za podvodné tak, jak byly judikovány NSS i ESD, neboť jeho obchodní jednání se společností NESTBAU s.r.o. lze považovat za neopatrné, neobežřetné, ne-li až nezodpovědné. Žalobce mohl vědět a měl, že plnění je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. V rámci této Výzvy byly vyjmenovány objektivní skutečnosti a taktéž opatření, která po žalobci mohou být rozumně požadována k ověření, že plnění, které provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalovaný tedy v rámci odvolacího řízení dospěl na rozdíl od správce daně k odlišnému právnímu názoru. Dle něj v posuzovaném případě není možné plně vyvrátit, ale ani nepochybně potvrdit, že žalobce přijal zdanitelná plnění od společnosti NESTBAU s.r.o. Na základě spisového materiálu a doplnění odvolacího řízení shledal, že se v předmětném řízení jedná o daňový podvod, v němž nebyla odvedena DPH. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny čtyři objektivní okolnosti, a to konkrétně:

- vzájemná rozpornost tvrzení zástupců společnosti NESTBAU s.r.o.;
- vágní smluvní dokumentace mezi zúčastněnými stranami;

- neodvedení daně na výstupu v rámci řetězce dodavatelů;
- nekontaktnost jednatele (statutárního orgánu) společnosti NESTBAU s.r.o. pro správce daně.

Podle žalovaného žalobce rovněž nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, a to konkrétně:

- zmatečné vedení dokladové evidence;
- absence jakéhokoli písemného potvrzení přijetí objednávky;
- placení za poskytnuté služby v hotovosti;
- placení ve splátkách v hotovosti;
- absence ověřování povolení k pobytu / pracovního povolení;
- neúplné, vágní vymezení rozsahu a předmětu přijatých zdanitelných plnění na daňových dokladech (rozpor se smluvním ujednáním stran);
- absence kontroly při provádění díla, absence písemného potvrzení o převzetí.

Žalovaný odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

Obsah žaloby

Žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěry správce daně, které jej vedly k zamítnutí jeho odvolání. Správce daně se nevypořádal se všemi důkazními prostředky, které žalobce předložil. Výrok správce daně uvedený v rozhodnutí o odvolání, že jeho jednání vykazuje znaky splňující podmínky pro označení tohoto jednání za podvodné, je nezákonný. V průběhu daňového řízení předložil dostatek důkazů, které měly vést správce daně ke zjištění, že deklarované činnosti byly uskutečněny tak, jak bylo dokladováno. Žalobce rovněž shromáždil důkazy, které jsou běžné v obchodních vztazích.

Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že všechny důkazní prostředky, které měl k dispozici, předložil správci daně v rámci daňového řízení, a proto jsou rovněž uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole, v jeho odvolání a v napadeném rozhodnutí.

Žalobce tedy závěrem navrhuje, aby krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Obsah vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu. Pouhý nesouhlas žalobce se závěry správce daně, respektive žalovaného, které jej vedly k tomu, že jeho odvolání bylo zamítnuto, je žalobní námitkou zcela obecnou, která nedává možnost konkrétní reakce.

K otázce nevypořádání se se všemi důkazními prostředky dále konstatoval, že správce daně i žalovaný postupovali během celého řízení zcela v souladu s daňovým řádem, zejména se zásadou volného hodnocení důkazů. V rámci procesu dokazování nemá správce daně povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Ze samotného spisového materiálu je seznatelné, že se správce daně vypořádal se všemi důkazy, které mu byly předloženy a navrženy. Žalovaný popsal svůj postup hodnocení důkazů a aplikaci skutkového stavu na právní základ sporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Po prozkoumání spisového materiálu a doplnění odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že jednání žalobce vykazuje znaky splňující podmínky pro označení tohoto jednání za podvodné. Správce daně zjistil v průběhu předmětného řízení takové skutečnosti, které žalovaný považuje za objektivní okolnosti. Objektivní okolnosti prokazují, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalobce ani v tomto žalobním bodě neformuloval konkrétní pochybení žalovaného, když své obecné tvrzení nijak neupřesnil.

K námitce týkající se nezákonného výroku napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce neoznačil skutečnosti takovou nezákonnost zakládající. Dle žalovaného nebylo prokázáno, že žalobce nevěděl a ani vědět nemohl, o své účasti na plnění, která jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Ani nepřijal taková opatření, která lze po něm rozumně požadovat, a kterými by prokázal náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti. Žalobce rovněž neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat jeho tvrzení, přičemž žalovaný se již se všemi uplatněnými žalobními námitkami obsáhle vypořádal v žalobou napadených rozhodnutích. Ostatní namítané skutečnosti nejsou dle názoru žalovaného právně relevantní. Závěrem tedy žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a následujících s.ř.s. v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

K žalobcem tvrzené skutkové i právní nezákonnosti napadeného rozhodnutí se z hlediska jejího obecného vymezení krajský soud vyjadřuje následovně.

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. *žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.*

Podle ustanovení § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Soud v tomto směru odkazuje na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 8. 2016, sp. zn. I. ÚS 1024/15: „Konečně Ústavní soud připomíná svou judikaturu k povinnosti obecných soudů volit při posuzování podání účastníků řízení postup vstřícnější k jejich právu na soudní ochranu, respektive přístup k soudu (viz například nálezy sp. zn. I. ÚS 3106/13 ze dne 23. 10. 2014 či nálezy sp. zn. I. ÚS 354/15 ze dne 19. 11. 2015). Ústavní soud rovněž opakovaně upozorňuje, že obecné soudy jsou při použití zákonem stanovených procesních pravidel povinny tato pravidla interpretovat a aplikovat tak, aby dodržely maximy práva na spravedlivý proces vymezené Listinou; musí tedy přihlížet k tomu, že účastník řízení svým podáním sleduje ochranu svých subjektivních práv, a nezapomínat, že základní práva nevytvářejí pouze rámec normativního obsahu podústavního práva, nýbrž i rámec jeho interpretace a aplikace. Uvedené pak platí tím spíše za situace, pokud postup obecných soudů implikuje tak významný zásah do procesního postavení účastníka řízení, jehož důsledkem je nezvratné odeprání meritorního přezkumu podání tohoto účastníka [nálezy sp. zn. II. ÚS 475/13 ze dne 24. 6. 2014 (N 129/73 SbNU 941), bod 13].“

V návaznosti na tyto závěry zdejší soud uvádí, že právní důvody nezákonnosti či nicotnosti napadeného rozhodnutí musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum. V této souvislosti soud poukazuje mj. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, dle kterého: „Přepjatý formalismus při posuzování náležitosti žaloby ve správním soudnictví - a stejně tak i jakýchkoliv jiných procesních úkonů účastníků řízení - naprosto neodpovídá principu materiálního právního státu, ale ani samotnému poslání soudnictví. Soudy jsou nezávislé a nestranné státní orgány, které usilují o nalezení spravedlnosti rozhodováním v konkrétních věcech a které nemohou odmítnout zabývat se určitou věcí ze zcela formálních či spíše formalistických důvodů, ale pouze z takových příčin, které poskytování soudní ochrany skutečně vylučují. Při výkladu mezi práva na spravedlivý proces, stanovených soudním řádem správním (např. náležitosti žaloby, lhůta pro její podání, procesní podmínky), je v souladu s čl. 4 odst. 4 Listiny nezbytné šetřit jejich podstatu a smyslu a nezneužívat je k jiným účelům, než pro které byly stanoveny. Nabízejí-li se přitom dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch výkonu práva na spravedlivý proces a druhá proti němu, musí soud vždy zvolit výklad první.“ Ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 28/2004-41, dále Nejvyšší správní soud uvedl: „Jestliže žalobce namítal vady správního řízení toliko v obecné rovině, tj. omezil se jen na citaci příslušných ustanovení správního řádu, aniž by uvedl, v čem konkrétně měly tyto vady spočívat, krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže procesní postup žalovaného v řízení přezkoumal obecně ve vztahu k obsahu správního spisu a neshledal v postupu žalovaného pochybení.“ Na tyto názory později navázal taktéž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č.

2162/2008 Sb. NSS, dle kterého: „*Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) SŘS] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.*“

Soud z obsahu žalobního podání i navzdory jeho značné obecnosti a stručnosti považuje za zjistitelné, v čemž žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce se tedy dovolává přezkoumání napadeného rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, neboť žalovaný dostatečně nevypořádal předložené důkazní prostředky. Z nich totiž plyne, že žalobcem deklarované činnosti byly uskutečněny. Rovněž byly předloženy veškeré důkazy, které jsou běžné v obchodních vztazích, což pak nesplňuje podmínku označení jeho jednání za podvodné, resp. nedostatečně obezřetné vzhledem k možnosti účasti v řetězci zasaženém daňovým podvodem. S ohledem na výše citovanou ustálenou judikaturu má zdejší soud za to, že ze strany žalobce byl dostatečně jednoznačně vymezen žalobní bod, na základě kterého je soudu zřejmé, z jakých hledisek se má soud napadeným rozhodnutím a jeho zákonností zabývat.

V posuzované věci se skutečně jedná o to, zda žalobce prokázal správnost svých údajů o přijatých zdanitelných plněních od společnosti NESTBAU s.r.o. ve 4. čtvrtletí roku 2008 a měsíců leden až prosinec roku 2009. Správce daně nárok na daňový odpočet podle ustanovení § 72 a 73 ZDPH neuznal, neboť žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od jím tvrzeného dodavatele, tedy společnosti NESTBAU s.r.o. Žalovaný na základě shodného skutkového stavu, z jakého vycházel správce daně, dospěl k odlišnému právnímu posouzení. Posuzovanou věc právně překvalifikoval a nárok žalobce na odpočet DPH neuznal, neboť žalobce věděl nebo měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného v bodě 40 je uvedeno, že po prozkoumání spisového materiálu a s ohledem na prohlášení pana I. B. se neztotožnil se závěry prvoinstančního správce daně, že odvolatel neprokázal žádnými důkazními prostředky uskutečnění služeb (pomocné práce) od společnosti NESTBAU s.r.o. a skutečné přijetí zdanitelných plnění. Vzhledem ke zjištění v rámci prvoinstančního a odvolacího řízení není možné plně vyvrátit, ale ani nepochybně potvrdit, že odvolatel přijal zdanitelná plnění od společnosti NESTBAU s.r.o. Na základě spisového materiálu a doplnění odvolacího řízení však žalovaný shledal, že se v předmětném řízení jedná o daňový podvod, v němž nebyla odvedena DPH. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vycházel ze stejného skutkového stavu jako správce daně, avšak v žádné části tohoto rozhodnutí neuvedl, proč a zda závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění považoval za správný či nikoliv, případně zda má za to, že předmětná plnění pro žalobce sice provedena byla, avšak nebylo prokázáno, že právě ze strany společnosti NESTBAU s.r.o. Následně však uvedl, že v rámci posuzovaného případu našel prvoinstanční správce daně takové skutečnosti, které žalovaný považuje za objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Toto skutkové zjištění však nemá v kontrolní zprávě a taktéž v dodatečných platebních výměrech žádnou oporu, neboť rozhodnutí jsou odůvodněna odkazem na kontrolní zprávu.

Soud k věci předně uvádí, že žalovaný v rámci odvolacího řízení jednal vzhledem k žalobci nejednoznačně a částečně rozporně. Soud v této souvislosti odkazuje především na závěry uvedené ve Výzvě žalovaného k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9561/14/5000. Ve Výzvě se nejprve zabývá obsáhlým rozbořem judikatury týkající se prokazování nároku na odpočet daně a týkající se daňového podvodu, přičemž po zběžném shrnutí skutečností zjištěných správcem daně a žalovaným v průběhu odvolacího řízení zcela volně navazuje myšlenkou, že jednání žalobce vykazuje znaky splňující podmínky pro označení tohoto jednání za podvodné tak, jak byly judikovány NSS i ESD. Z obsahu této Výzvy dále plyne, že žalovaný objektivní skutečnosti prokazující, že zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, (bod 31) a opatření, která lze po žalobci rozumně požadovat, (bod 32) pouze stroze vyjmenovány, a to bez jakéhokoliv konkretizování jednotlivých zpochybněných objektivních skutečností. V závěru je však v bodě 34 uvedeno: *„Odvolací orgán došel k závěru, že v případě zpochybněvaného uskutečnění přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na dokladech vystavených společností NESTBAU, jedná o daňový podvod, jelikož po provedení vědomostního testu bylo zjištěno, že jeden z článků dodavatelských řetězců odvolatele z předmětných zdanitelných plnění neodvedl nebo nezaplátil DPH. Tím byla splněna základní podmínka, aby se mohlo jednat o daňový podvod, tedy je zde existence chybějící daně (viz rozsudek ESD C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel ze dne 6. 6. 2006). Dále odvolací orgán v předmětném případě zjistil objektivní okolnosti, které prokazují, že se v předmětném řízení jedná o plnění, které je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem (viz bod [31] této výzvy). Odvolací orgán následně konstatoval, že odvolatel nepřijal taková opatření, která je možné po něm v souladu s judikaturou ESD požadovat, kterými by prokázal náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti, a zároveň si nezajišťoval potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (viz bod [32] této výzvy). Na základě tohoto odvolací orgán shledal, že odvolatel věděl nebo měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem.“* Na takovéto strohé konstatování nelze nahlížet jako na dostatečné a srozumitelné seznámení daňového subjektu s novými skutečnostmi, jež vedly k odlišnému právnímu názoru žalovaného. Sezná-li žalovaný existenci objektivních skutečností vedoucích k odlišnému právnímu názoru, je nutné daňový subjekt zcela konkrétně a zřetelně seznámit s touto novou právní kvalifikací. Přitom je nezbytné nejen jednotlivé objektivní skutečnosti vyjmenovat, nýbrž je taktéž srozumitelně vysvětlit a rozvést, a to i s uvedením důkazů, jež žalovaného vedou k odlišnému právnímu závěru. Jen v takovém případě se poté může daňový subjekt dostatečně kvalifikovaně k jednotlivým objektivním skutečnostem vyjádřit a vyvracet závěry žalovaného, neboť pouze taková výzva obsahuje nezbytné informace pro unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu.

Pro posouzení věci jsou dále podstatné důvody, na kterých žalovaný své rozhodnutí postavil, tedy zda ob stojí závěr o tom, že se v projednávané věci jednalo o daňový podvod, o kterém žalobce mohl a měl vědět. V tomto je tedy vhodné nejprve uvést relevantní judikaturu, která se na řešení dané problematiky vztahuje.

Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (především rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum*

Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc *Optigen*“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc *Kittel*“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a P. D.* (dále jen „věc *Mahagében*“). V těchto rozhodnutích je SDEU opakovaně konstatováno, že „... obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely.“ Uvedená judikatura SDEU tedy pod pojmem podvodu na DPH 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 ze dne 17. 5. 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 2002/38/ES ze dne 20. 5. 2002 (respektive směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Z 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 (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

Kromě těchto objektivních okolností je však nutné posoudit taktéž subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu 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. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou ze 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 (věc *Mahagében*, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi ilegálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (k tomu viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, bod 33).

Pokud je však s přihlédnutím k objektivním okolnostem 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 (viz věc *Kittel*). Není však povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).

V bodě 47 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal daňový podvod v posuzovaném případě jako: „*Odvolací orgán došel k závěru, že se v případě zpochybňovaného uskutečnění přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na dokladech vystavených dodavatelem, společností NESTBAU, jedná o daňový podvod, jelikož po provedení vědomostního testu bylo zjištěno, že jeden z článků dodavatelského řetězce odvolatele (společnost NESTBAU) z předmětných zdanitelných plnění neodvedl a nezaplatil DPH. Tím byla splněna základní podmínky, aby se mohlo jednat o daňový podvod, tedy je zde existence chybějící daně. Dále odvolací orgán v předmětném případě zjistil objektivní okolnosti, které prokazují, že se v předmětném řízení jedná o plnění, která jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem (viz bod [44] tohoto rozhodnutí). Odvolací orgán následně konstatoval, že odvolatel nepřijal taková opatření, která je možné po něm v souladu s judikaturou ESD požadovat, kterými by prokázal náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti, a zároveň si nezajišťoval potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (viz bod [45] tohoto rozhodnutí).*“ Žalovaný se v napadeném rozhodnutí v bodě 47 taktéž zaměřil na subjektivní stránku věci, když uvedl: „*Na základě tohoto odvolací orgán shledal, že odvolatel věděl nebo měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem.*“ Odpovídá tomu rovněž závěr žalovaného, uvedený v bodě 48: „*K provedenímu doplnění odvolacího řízení (viz body [32] až [39] tohoto rozhodnutí) odvolací orgán konstatuje, že nebylo prokázáno, že odvolatel nevěděl a ani vědět nemohl, že se účastní plnění, která jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Je tomu z důvodu, že odvolatel nepřijal taková opatření (interní kontrolní mechanismy), které lze po něm rozumně požadovat, kterými by prokázal náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti, čímž by prokázal, že nevěděl a ani vědět nemohl, že se účastní plnění, která jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem (viz body [40] až [47] tohoto rozhodnutí).*“ Žalovaný tedy především zkoumal, zda žalobce přijal opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. V návaznosti na popsané čtyři objektivní skutečnosti a sedm opatření poté žalovaný dospěl k závěru, že žalobce tato opatření nepřijal a neprokázal náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti, a zároveň nezajišťoval potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (viz body 40 až 48 napadeného rozhodnutí).

Uvedený postup byl pravděpodobně ovlivněn tím, že prokázání zavinění daňového subjektu v účasti na daňovém podvodu bývá v praxi značně obtížné. Dle názoru soudu se však žalovaný předně dostatečně nevěnoval objektivní stránce věci, které by z povahy věci mělo otázce subjektivní stránky věci předcházet (viz věc *Kittel*). K jednotlivým objektivním skutečnostem tvrzeným žalovaným se krajský soud vyjadřuje následovně.

1. Vzájemná rozpornost tvrzení zástupců společnosti NESTBAU s.r.o.

Zástupce společnosti NESTBAU s.r.o. odpovědný za podávání daňových přiznání této společnosti k DPH za předmětná zdaňovací období, Ing. K., uvedl, že o obchodní spolupráci s odvolatelem nic neví, a že mu není známo, že by společnost NESTBAU s.r.o. v letech 2008 a 2009 měla obchodní vztahy se žalobcem (protokolu o ústním jednání ze dne 27. 10. 2011, č. j. 511979/11/010936108936). Naopak pan B. (jednatel společnosti NESTBAU s.r.o.) ve svém prohlášení ze dne 30. 7. 2013 konstatoval, že společnost NESTBAU s.r.o. v období od října roku 2008 spolupracovala na základě smlouvy o dílo se žalobcem, přičemž pro žalobce

zajišťovala práce, které byly žalobcem požadovány na základě ústních objednávek. Práce byly následně vyfakturovány a uhrazeny. Z obsahu správního spisu přitom neplyne snaha žalovaného o odstranění těchto rozporů, a to především s ohledem na časový odstup provádění jednotlivých prací. Žalovaný ani nezohlednil doložené ukrajinské potvrzení a jeho český překlad o tom, že panu B. byl dne 7. 7. 2011 ve městě Starý Sambir vykraden jeho vůz, kdy mu byl odcizen mj. taktéž svazek dokumentů společnosti NESTBAU s.r.o. Z této objektivní skutečnosti nelze bez dalšího vyvozovat, že žalobce věděl či měl vědět o jeho zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem. Vyvstává totiž i pochybnost, že pan B. neodevzdal zástupci společnosti Ing. K. veškeré dokumenty a faktury, které by prokazovaly uskutečnění prací. Neměl-li zástupce společnosti Ing. K. vinou případného opomenutí jednatele společnosti, který mu nepředal všechny potřebné dokumenty, tyto k dispozici, nelze nesprávný pana B. a nedostatečnou informovanost Ing. K. za žádných okolností přičítat k tíži žalobce. Ing. K. byl činný toliko jako zástupce společnosti pro podání daňových přiznání k DPH, a proto nemusel ani vědět o spolupráci mezi žalobcem a společností NESTBAU s.r.o. Z obsahu správního spisu a především z vyjádření zástupce společnosti je rovněž zcela evidentní, že mezi panem B. a zástupcem společnosti byla dlouhodobě špatná komunikace. Žalobce správci daně doložil veškeré relevantní dokumenty včetně vystavených faktur, které spolupráci mezi žalobcem a společností NESTBAU s.r.o. prokazují. Nesplnění povinnosti ze strany společnosti NESTBAU s.r.o., kterou žalobce nemohl žádným způsobem dopředu ovlivnit či se této vyvarovat, tedy nelze klást za vinu žalobci v tom směru, že věděl nebo měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem.

2. *Vágní smluvní dokumentace mezi zúčastněnými stranami*

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, byla mezi žalobcem jakožto objednatelem a společností NESTBAU s.r.o. jakožto zhotovitelem dne 14. 1. 2008 písemně uzavřena rámcová smlouva o dílo. Dle předmětu smlouvy, konkretizovaného v bodě 2 této smlouvy, se společnost NESTBAU s.r.o. zavazuje pro objednatele na vlastní náklad, riziko a odpovědnost dodávku kompletních prací v souvislosti s předmětem podnikání společnosti NESTBAU s.r.o., to je přípravné pomocné stavební práce, správa údržba nemovitostí, povrchové úpravy a svařování kovů a poskytování služeb pro zemědělství. V této smlouvě je poté v bodě 2.1 uvedeno: „*Množství vyrobeného zboží a provedených prací a konkrétní požadavky na jeho provedení budou upřesňovány na základě požadavku objednatele formou dílčích objednávek potvrzených zhotovitelem.*“ Z uvedeného tedy vyplývá, že mezi stranami nebyla v předmětné rámcové smlouvě o dílo sjednána povinnost provést objednávky jednotlivých poskytnutých služeb v písemné podobě a taková povinnost neplyne ani ze zákona. Soud se nicméně zaměřil na to, zda žalobce v tomto směru učinil vhodná opatření, která lze po něm v běžném obchodním styku rozumně žádat. Spoléhal-li žalobce pouze na tuto ústní dohodu, pak musel být připraven nést případná rizika plynoucí z toho, že v budoucnu může vzniknout problém s prokázáním některých skutečností, které se obsahu této dohody týkají. Žalobce nepochybně mohl při vyjednávání dodavatele pro stavební práce jednat s vyšší mírou obezřetnosti a nespolehat se pouze na ústní dohodu o jednotlivých objednávkách, jež je dle jeho vyjádření v daném odvětví běžná. S ohledem na výpověď žalobce a prohlášení jednatele NESTBAU potvrzující provedení prací, jejich fakturaci a úhradu a toho, že Ing. K. nemusel být o této spolupráci informován, nelze tuto skutečnost a priori považovat za objektivní okolnost svědčící o možnosti povědomí žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu.

3. *Neodvedení daně na výstupu v rámci řetězce dodavatelů (splnění vědomostního testu)*

Soud k této objektivní okolnosti předně poukazuje na skutečnost, že žalobce z logiky věci nemohl a taktéž nevěděl, že společnost NESTBAU s.r.o. neodvedla z předmětných zdanitelných plnění DPH, jelikož tato skutečnost vyšla najevo až následně v roce 2011. Žalobce neměl možnost si plnění daňových povinností ze strany společnosti NESTBAU s.r.o. v dotčených letech 2008 a 2009 jakkoliv ověřit. V předmětných letech sice žalobce měl možnost ověřit si skrze Administrativní registr ekonomických subjektů (informační systém „ARES“) údaje týkající se ekonomického subjektu, mj. taktéž údaje z Registru plátců daně z přidané hodnoty, ovšem pouze co do obecného sdělení, zda ekonomický subjekt je či není plátcem DPH v určitém období. Avšak údaje, zda plátce daně je nebo není nespolehlivým plátcem, počaly být správcem daně zveřejňovány v souvislosti s novelou zákona o DPH, účinnou od 1. 1. 2013. Součástí novely je i institut nespolehlivého plátce, přičemž tyto informace jsou zveřejňovány na daňovém portálu jakožto součást údajů registru plátců DPH. Z informací veřejně dostupných v letech 2008 a 2009 si žalobce nemohl zjistit, že společnost NESTBAU s.r.o. neodvedla z předmětných zdanitelných plnění DPH či že je daňovým subjektem nespolehlivým. Tuto okolnost tedy nelze žalobci přičítat k tíži, neboť ji žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit či jí předcházet.

4. *Nekontaktnost jednatele (statutárního orgánu) společnosti NESTBAU s.r.o. pro správce daně*

U této objektivní okolnosti má soud jednoznačně za to, že ji nelze za žádných okolností přičítat k tíži žalobce. Žalovaný nezdůvodnil, jak měl žalobce nekontaktnost jednatele společnosti NESTBAU s.r.o. prověřit, a jak měl případně postupovat s cílem zajištění větší obezřetnosti. Nekontaktnost jednatele navíc plyne toliko z tvrzení zástupce společnosti Ing. K., které nebylo dále nikterak doloženo či prokázáno. Dle názoru soudu nelze žalobci přičítat skutečnosti, jež vyplývají z jednání od žalobce odlišného subjektu, a které nemůže žádným způsobem ovlivnit.

Soud se dále i vyjádřil k jednotlivým opatřením, které měl žalobce dle žalovaného přijmout k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

1. *Zmatečné vedení dokladové evidence*

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, tedy především ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, zmatečnost v dokladové evidenci je spatřována zejména ve způsobu zaúčtování pokladních dokladů, a to především s ohledem na jejich nestandardní číslování. Pokladní doklady mají totiž vždy v čísle dokladu uvedeno číslo daňového dokladu, jehož úhrady se týkají. Žalobce se v průběhu daňového řízení k tomuto vyjádřil tak, že uvedený způsob číslování výdajových dokladů není zcela běžný, přičemž připouští nesoulad takového číslování pokladních dokladů se zákonem o účetnictví, kdy každý jednotlivý doklad má mít své jedinečné číslo. Dle názoru soudu nestandardní číslování pokladních dokladů sice vypovídá o nedostatečném dodržování ustanovení zákona o účetnictví žalobcem a rovněž o jeho laxnosti v této oblasti, nicméně z takového jednání nelze usuzovat na povědomí žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu.

Problematickou je nicméně skutečnost, že úhrada faktury č. 2009/138 za práce provedené v měsíci lednu 2009 měla být provedena dne 14. 2. 2009. Číslo pokladního

dokladu dokládajícího provedení úhrady je 327. Doklad č. 327 byl však do účetnictví žalobce zaúčtován až následně, např. po dokladu č. 294, uhrazeném dne 4. 11. 2009. V tomto směru lze přisvědčit žalovanému v jeho pochybnostech o úplnosti, správnosti a věrohodnosti daňové evidence žalobce, neboť nepostupoval podle zákonných předpisů a ustálené praxe. Již ve svém odvolání proti tomuto svému pochybení namítal, že předmětný pokladní doklad byl zaúčtován na základě provádění inventury závazků, při které bylo zjištěno, že zmiňovaná faktura je v seznamu závazků, ačkoliv již byla ve skutečnosti uhrazena. K nedodržení chronologie podkladních dokladů se tedy ve svém odvolání vyjádřil, avšak žalovaný se s jeho argumentací nikterak nevypořádal a tuto informaci rovněž neproověřil. Dle názoru soudu žalovaný neodůvodněně vyhodnotil tuto pochybnost v neprospěch žalobce, ačkoliv se nepokusil vypořádat odvolací námitku žalobce a odstranit tudíž tuto vzniknuvší pochybnost. Zdejší soud tedy uzavírá, že se ani v tomto případě nemůže ztotožnit se závěrem žalovaného, že by tato okolnost mohla svědčit o vědomém zapojení žalobce do plnění, jež je zasaženo daňovým podvodem.

2. Absence jakéhokoliv písemného potvrzení přijetí objednávky

Soud v posuzování této otázky odkazuje na vypořádání objektivní skutečnosti pod bodem 2, kdy uzavřel, že mezi stranami nebyla v rámcové smlouvě o dílo ze dne 14. 1. 2008 sjednána povinnost provést objednávky v písemné podobě, přičemž povinnost provést objednávky jednotlivých poskytnutých služeb písemně nevyplývá rovněž ani ze zákona. Soud však v této souvislosti nad rámec posuzoval, zda žalobce mohl ze strany společnosti NESTBAU s.r.o. rozumně předvídat podvodná jednání. Na tomto místě je vhodné připomenout, že při posuzování povahy plnění vykazovaných v daňových dokladech jsou orgány finanční správy povinny zohledňovat též dobrou víru daňových subjektů, konkrétně jestli daňový subjekt měl a mohl s přihlédnutím ke všem okolnostem vědět o podvodném jednání osob, s nimiž vstoupil do smluvního vztahu. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je konstantně zdůrazňován především v daňové judikatuře Soudního dvora EU (viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd.*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04), ale též v judikatuře tuzemských soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 – 227, ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94, či ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 – 33). Proto je třeba zkoumat, jak dalece mohl žalobce předvídat, že společnost NESTBAU s.r.o., s níž sjednal provedení předmětných prací, ve skutečnosti jedná podvodně, respektive jestli žalobce v tomto směru učinil vhodná opatření, která lze po něm v běžném smluvním styku rozumně žádat. Soud shledal, že v případě plnění ze strany společnosti NESTBAU s.r.o. žalobce potřebná opatření do jisté míry neučinil. Žalobce sice měl se společností NESTBAU s.r.o. uzavřenu písemnou rámcovou smlouvu o dílo, ovšem o na ni navazujících objednávkách jednotlivých služeb, případně jejich písemného potvrzení, existovala dle vyjádření zúčastněných obchodních partnerů pouze ústní dohoda. Spoléhal-li žalobce pouze na tuto ústní dohodu, pak musel být připraven nést případná rizika plynoucí z toho, že v budoucnu může vzniknout problém s prokázáním některých skutečností, které se obsahu této dohody týkají. Žalobce nepochybně mohl při vyjednávání dodavatele pro stavební práce jednat s vyšší mírou obezřetnosti, nespoléhat se pouze na ústní dohodu o jednotlivých objednávkách, jež je dle jeho vyjádření v daném odvětví běžná, a požadovat písemné potvrzení přijetí objednávky. Soud ovšem stejně jako ve vyhodnocení objektivní skutečnosti pod bodem 2 uzavírá, že s ohledem na výpověď žalobce a

prohlášení jednatele NESTBAU potvrzující provedení prací, jejich fakturaci a úhradu a toho, že Ing. Kubát nemusel být o této spolupráci informován, nelze tuto skutečnost a priori považovat za objektivní okolnost svědčící o možnosti povědomí žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu.

3. Placení za poskytnuté služby v hotovosti a placení ve splátkách v hotovosti

Soud k věci uvádí, že předávání plateb za dokončené plnění v hotovosti je bezesporu hůře prokazatelné než platby zasílané na bankovní účet. Z pohledu obezřetného jednání podnikatelského subjektu je pak nepochybné, že platby by měly být hrazeny převodem na účet. V posuzovaném případě je však nutné zohlednit to, že účastníci obchodního vztahu shodně potvrdili platbu v hotovosti. Hotovostní úhrada za poskytnuté služby je rovněž uváděna v jednotlivých doložených fakturách. Nelze proto tuto skutečnost a priori považovat za objektivní okolnost svědčící o možnosti povědomí žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu.

4. Absence ověřování povolení k pobytu / pracovního povolení

K tomuto soud uvádí, že ověřování povolení k pobytu či případně pracovního povolení jednotlivých zaměstnanců společnosti NESTBAU s.r.o. není dle soudu podkladem, jímž by měl disponovat právě žalobce. Ověřování povolení k pobytu či pracovního povolení má na starosti vždy osoba, jež provedení prací prostřednictvím svých zaměstnanců zajišťuje. Případné nedostatečné prověření těchto okolností společností NESTBAU s.r.o., nelze klást k tíži žalobce, neboť tento si provedení prací sjednal subdodavatelsky se společností NESTBAU s.r.o., a tudíž pro něj z jeho postavení jakožto objednatele byla důležitá pouze kvalita odvedené práce, nikoliv informace o jednotlivých zaměstnancích tuto práci vykonávajících. Ani zde žalovaný dostatečně nezdůvodnil, jakým způsobem svědčí tato skutečnost o nedostatečné obezřetnosti žalobce při sjednávání provedení prací, když tato skutečnost není závislá na jeho vůli.

5. Neúplné, vágní vymezení rozsahu a předmětu přijatých zdanitelných plnění na daňových dokladech (rozpor se smluvním ujednáním stran)

Krajský soud k tomuto uvádí, že dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH (dříve § 28 odst. 2 písm. f) musí daňový doklad obsahovat mj. údaj o rozsahu a předmětu plnění. Tato úprava odpovídá čl. 226 odst. 6 Směrnice Rady, dle které na faktuře musí být povinně uvedeno množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby. Pokud tedy bylo na fakturách, jež byly žalobcem předloženy, uvedeno „*fakturuje Vám za provedené pomocné práce v měsíci..., dle dohody*“, byla touto formulací bezpochyby naplněna tato výše citovaná zákonná povinnost dle předmětného ustanovení ZDPH, neboť je zde uveden předmět plnění, tedy pomocné práce, a rovněž rozsah plnění, tedy fakturace za období jednoho měsíce. Za těchto okolností tedy nelze přisvědčit závěru žalovaného, že v žalobcem předložených fakturách jsou tyto skutečnosti vágně a neúplně specifikovány. K odkazu žalovaného na smluvní ujednání žalobce a společnosti NESTBAU s.r.o. v rámcové smlouvě o dílo ze dne 14. 1. 2008, soud poukazuje na své závěry týkající se objektivní skutečnosti pod bodem 2. Mezi stranami nebyla v předmětné rámcové smlouvě o dílo výslovně sjednána povinnost provést objednávky v písemné podobě, přičemž povinnost provést objednávky jednotlivých poskytnutých služeb písemně nevyplývá rovněž ani ze zákona. Provádění jednotlivých objednávek pouze ústní formou sice není běžnou obchodní

praxí, nicméně z této skutečnosti nelze vyvozovat závěry týkající se formulace textu v předložených fakturách. Dle názoru soudu žalobce i společnost NESTBAU s.r.o. naplnila povinnost vyplývající z ustanovení ZDPH i ujednání stran v rámcové smlouvě o dílo ohledně obsahu daňového dokladu. Proto se soud ani zde nemůže ztotožnit se závěrem žalovaného, že žalobce neučinil všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

6. Absence kontroly při provádění díla, absence písemného potvrzení o převzetí díla

Mezi žalobcem a společností NESTBAU s.r.o. byla ve smlouvě o dílo ze dne 14. 1. 2008 možnost kontroly díla upravena pod bodem 4.2. předmětné smlouvy, kde je uvedeno: „*Objednatel je oprávněn kontrolovat provádění díla zjistí-li, že zhotovitel provádí dílo v rozporu se svými povinnostmi, je oprávněn žádat po zhotoviteli odstranění vad vzniklých vadným prováděním a provádění díla řádným způsobem.*“ Z citovaného ustanovení tedy plyne, že kontrola provádění díla byla stanovena jako oprávnění, nikoliv však jako povinnost. Kontrolu provádění díla lze chápat jako určité obvyklé jednání v obchodních vztazích, nikoliv však jako jednání povinné a nelze jej proto žádným způsobem vyžadovat. Žalobce přitom kontrolu díla neprováděl ani v rámci obchodních vztahů s jinými odběrateli a považoval takové jednání za obvyklé. Pokud žalobce kontrolu neprováděl a nečinil si tedy v tomto směru žádné písemné doklady, lze jistě opětovně toto označit za jistou nerozvážnost ve smyslu následného prokazování vykonání sjednaných prací. Nicméně ani v tomto jednání nevidí soud takové zanedbání opatření, která by měla zajistit, že provedená plnění nepovedou k účasti na daňovém podvodu.

K absenci písemného potvrzení o převzetí díla soud znovu odkazuje na hodnocení objektivních skutečností pod body 2 a 6 týkající se pouze ústního sjednávání jednotlivých objednávek. Soud i v případě tohoto namítaného dokladu zkoumal, jak dalece mohl žalobce předvídat, že společnost NESTBAU s.r.o. ve skutečnosti jedná podvodně, respektive jestli žalobce v tomto směru učinil vhodná opatření, která lze po něm v běžném smluvním styku rozumně žádat. Soud dospěl k závěru, že i v tomto případě žalobce potřebná opatření do jisté míry zanedbal a podcenil, neboť o převzetí díla neexistuje žádný písemný doklad, přičemž se podle dostupných informací mělo jednat pouze o převzetí díla ústní formou. Žalobce nepochybně mohl při předávání díla jednat s vyšší mírou obezřetnosti a nespoléhat se pouze na tuto ústní formu převzetí. Soud však v tomto případě poznamenává, že práci, jež byly předmětem dohody mezi žalobcem a společností NESTBAU, je takovýto způsob předání díla pokládán za zcela běžný. O vykonání jednotlivých prací a spokojenosti s jejich kvalitou svědčí mj. taktéž shodná vyjádření obchodních partnerů, že byly práce sjednány na základě ústní objednávky a po jejich vykonání na základě předložené faktury taktéž uhrazeny v hotovosti dle dohody. S ohledem na výše uvedené nelze bez dalšího vycházet z toho, že tato skutečnost svědčí o vědomosti žalobce o jeho zapojení do plnění, jež je zasaženo daňovým podvodem.

V.

Shrnutí a závěr

Soud k věci závěrem uvádí, že žalovaný na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, dospěl ke zcela odlišné

právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup dostatečně vysvětlil. Žalovaný vzhledem ke své odlišné právní kvalifikaci se již dále podrobně nezabýval tím, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ale především zdůvodňoval a prokazoval jeho zaviněnou účast na daňovém podvodu. Soud se proto nezabýval tím, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal uskutečnění a přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, neboť rozhodnutí žalovaného je vystavěno na hodnocení objektivních okolností a účasti žalobce na daňovém podvodu.

Závěr žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu, i když tato i dle závěrů žalovaného nebyla podle všeho aktivní, však není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn, jelikož se ve svém obsahu zabývá pouze tím, že žalobce neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby vyloučil svoji potenciální účast na daňovém podvodu. Nezdůvodňuje však, v čem konkrétně, tedy v jakých skutkových okolnostech, měl podvod spočívat, případně z jakého důvodu lze jednotlivé objektivní okolnosti přičítat k tíži žalobce. Z napadeného rozhodnutí tedy především není zcela zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl předmětný daňový podvod spočívat, když většina skutkových okolností, jež žalovaný přičítal k tíži žalobce, byla ze strany soudu vyvrácena. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že žalobce věděl nebo měl vědět, že je součástí daňového podvodu. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána objektivními skutečnostmi, a to především první objektivní skutečností, že společnost NESTBAU s.r.o. neodvedla ze sporných dokladů DPH, nelze toto odůvodnění ve vztahu k osobě žalobce považovat za dostatečné. Dle názoru soudu se v daném případě jedná u všech žalovaným tvrzených okolností o okolnosti relativně samostatné, přičemž některé mohou vzbuzovat pochybnosti o profesionálním postupu žalobce ve vztahu k jeho dodavateli, ale ani jako celek nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Soud pro úplnost závěrem dodává, že dle jeho názoru by mezi objektivní okolnosti měly být řazeny zejména informace zjistitelné z veřejného rejstříku (např. společnost nezveřejňuje účetní závěry, jedná se o nově zapsanou společnost či společnost bez nezbytných podnikatelských oprávnění), živnostenského rejstříku či insolvenčního a exekučního rejstříku.

Soud proto nezbylo, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu tedy přiznal právo na náhradu nákladů řízení v plné výši, jelikož náhrada nákladů řízení se sestává z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 8. 9. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu