



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jiřího Gottwalda, ve věci žalobce **J. G. s.r.o.**, se sídlem N. p. 1047/17, P. 1, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č.j. 3567/14/5000-14304-711359, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2014, č. j. 3567/14/5000-14304-711359 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Zdeňka Macha, advokáta se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 9. 2012, č. j. 167348/12/393911806373, jímž správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – nadměrný odpočet za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 6.627 Kč (neboť oproti žalobcem nárokovanému odpočtu z přijatých zdanitelných plnění ve výši 164.370 Kč vyměřil odpočet daně toliko ve výši 133.906 Kč při vyměření daně na výstupu ve výši 127.279 Kč).

Důvodem vyměření daně žalobci byl závěr správce daně, že žalobce porušil § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), když neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Dosnetex plus s. r. o. v souladu s předloženou fakturou č. 2010036 ze dne 31. 10. 2010 za grafické práce na částku 182.800 Kč. Žalobce dle správce daně neprokázal, že se předmětné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, na jehož základě žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH, resp. že toto zdanitelné plnění uskutečnila právě společnost Dosnetex plus s. r. o. Žalovaný změnil právní hodnocení jednání žalobce, neboť dospěl k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

B. Žalobní body

Žalobce namítal zejména chybné hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným a nepřihlédnutí ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. V žalobě uvedl, že:

- 1) nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, a tím pádem se účastnil podvodu na DPH, neboť mohl, resp. měl vědět, že jeho dodavatel (společnost Dosnetex plus s. r. o.) daň na výstupu neodvede, čímž bude narušena neutralita DPH;
- 2) správce daně i žalovaný své závěry opřeli zejména o nesrovnalosti ve výpovědích svědků. Šlo však o svědky, jejichž výslech navrhl sám žalobce v domněnku, že podpoří jeho tvrzení. O nesrovnalostech, které vyšly najevo (neexistence počítače v účetnictví společnosti Dosnetex plus s. r. o., pracovní poměr pana M.), nemohl žalobce vědět a nemohl je ovlivnit, proto nelze důkazy hodnotit tak, jak to učinily daňové orgány;
- 3) žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí uvedl, že společnost Dosnetex plus s.r.o. se stala nekontaktní na konci roku 2010 s tím, že daňová přiznání za 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2010 podala. Jak tedy mohl žalovaný v říjnu 2010 vědět, že si společnost Dosnetex plus s. r. o. na konci roku přestane plnit své povinnosti?;
- 4) striktní závěry žalovaného a správce daně nejsou opřeny o žádné dokumenty, nýbrž jen o obecné konstatování, uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Není to tedy žalobce, kdo nesplnil svou důkazní povinnost,

ale správce daně a žalovaný, kteří neunesli důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. ve vztahu ke zpochybnění svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků, čímž porušili povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř.;

- 5) žalovaný odkázal na rozsudek ESD ve spojených věcech C-80/11 Mahagében a V-142/11 P. D. ze dne 21. 6. 2012, avšak závěry tohoto rozsudku interpretoval nepřijatelným způsobem. Žalovaný na str. 6 rozhodnutí uvádí, že v případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, avšak ESD v uvedeném rozsudku zdůraznil povinnost daňového orgánu z hlediska objektivních okolností prokázat, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem faktury či jiným předchozím článkem dodavatelského řetězce. Žalobci však nebylo prokázáno, že by věděl nebo musel vědět o tom, že dodávka je součástí podvodu spáchaného společností Dosnetex plus s. r. o.;
- 6) úprava ručení za DPH obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH byla do českého právního řádu zakotvena až od 1. 4. 2011, nelze tedy její dřívější absenci suplovat extenzivním výkladem, který provedl žalovaný, neboť se jedná o období r. 2009.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. V obsáhlém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní body se shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároků na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH, tj. zda prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění, na jejichž základe byly nároky uplatněny. Žalobce se dle žalovaného nemůže dovolávat důkazního břemene správce daně, neboť primární důkazní povinnost spočívá v souladu s § 92 odst. 3 d. ř. na daňovém subjektu. Tento je v případě uplatnění nároku na odpočet daně povinen nejen předložit příslušný daňový doklad, nýbrž také prokázat, že faktura či doklad o zaplacení byly doprovázeny sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy v odpovídajícím rozsahu. Tuto skutečnost však žalobce neprokázal, resp. se mu ani po provedení všech důkazů nepodařilo rozptýlit odůvodněné pochybnosti správce daně v uvedeném směru. Ani úhrada vystavených faktur druhou smluvní stranou sama o sobě neprokazuje, že bylo plnění poskytnuto, přičemž nedostatečné je i prohlášení obou smluvních stran o tom, že plnění bylo provedeno. Do důkazní nouze se dostal žalobce sám tím, že se vstoupil do neformálního obchodního vztahu, přičemž neuchovával listiny, které by mohly prokázat skutečný výkon práv a povinností vyplývajících z uzavřené smlouvy. K žalobním bodům konkrétně uvedl, že:

Ad 2) žalobce interpretuje provedené důkazy zavádějícím způsobem. To, co svědci potvrdili, nemůže dostatečně prokázat činnost, s níž žalobce svazuje nárok na odpočet DPH. Výpovědi svědků v tomto směru nedisponují dostatečnou vypovídací kapacitou. Jelikož se jednalo o výpovědi svědků, kteří měli osobně faktickou činnost uskutečňovat, bylo lze předpokládat, že toto potvrdí v daňovém řízení. Proto je třeba jejich výpovědi hodnotit se zřetelem

k tomu, nakolik korespondují ostatním důkazním prostředkům. Ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí jsou přitom podrobně popsána zjištění, která předmětné svědecké výpovědi zpochybňují;

Ad 4) z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2012, č.j. 8 Afs 42/2001-117 vyplývá, že správce daně netíží důkazní břemeno v tom směru, že by byl povinen prokázat, že jsou údaje o určitém obchodním případě v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly a předložit k tomu dokumenty, nýbrž je dle § 92 odst. 5 d. ř. povinen právě prostřednictvím hodnocení důkazů (tj. těch „pouhých konstatování“, jak je nazývá žalobce) vyjádřit své úvahy, na nichž zakládá své pochyby o tvrzení daňového subjektu. To žalovaný beze zbytku splnil, přičemž své pochybnosti opřel o podrobně uvedená skutková zjištění a logické úvahy, které jsou zcela v mezích § 8 odst. 1 d. ř. Pokud žalobce neprokázal, že fakticky došlo k plnění v rozsahu a v cenách uvedených na předmětné dodavatelské faktuře, odpovídajícímu smlouvě o dílo, je to on, kdo se nachází v důkazní nouzi. Žalovaný i správce daně naopak měli dostatek důvodů k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 7 postupem dle § 8 odst. 1 d. ř. posoudili doklady předložené žalobcem jako nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Zpětně přenesenému důkaznímu břemenu pak žalobce jednoznačně nedostál, když konkretizované pochybnosti správce daně neodstranil.

D. Podstatný obsah správního spisu

Dne 21. 2. 2011 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2010.

Výzvou ze dne 27. 7. 2011 správce daně žalobci sdělil, že formálně bezvadné daňové doklady nepostačují jako podklad pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno a tato plnění uskutečnil plátce, jenž je jako poskytovatel plnění na dokladech uveden. Dále správce daně ve výzvě podrobně popsal, jaká zjištění učinil z důkazů, které jsou obsahem spisu a jak tyto důkazy hodnotí.

Ve vztahu ke grafickým pracím (mj. fa č. 2010036) na základě smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2009 uvedl, že jednatel žalobce nejprve označil osobu, která měla za společnost Dosnetex plus s. r.o. pro žalobce vytvářet grafické práce jako D. N., následně však bylo zjištěno, že se jedná o pana D. M.. Tento v postavení svědka měl nejprve uvést, že pro společnost Dosnetex plus s. r.o. dělal „úpravy, opravy aut a design a klempířinu“, teprve na přímý dotaz správcem daně uvedl, že vykonával grafické práce, a to na počítači, který měl být dle výpovědi svědka v majetku společnosti Dosnetex plus s. r.o., což potvrdil i svědek J. S. (bývalý jednatel a následně zmocněnec společnosti Dosnetex plus s. r. o.), ačkoli z účetnictví této společnosti bylo zjištěno, že tato žádný majetek v roce 2008 nepořídila. Ověřit evidenci majetku společnosti Dosnetex plus s.r.o. však nelze, neboť bývalý jednatel společnosti Dosnetex plus s. r. o., Josef Smékal, převedl společnost na bezdomovce z Přerova, Rostislava Trávníčka, který je zcela nekontaktní a ani J. S., jakožto zmocněnec společnosti Dosnetex

plus s. r. o. správci daně neposkytuje součinnost. Tvzení svědka S., že počítač, na něm měl svědek M. vytvářet grafické práce, se nachází v Sobíškách, bylo dle správce daně vyvráceno zjištěním, že se v objektu v Sobíškách žádný počítač, ani kancelářské prostory nenacházejí. Rovněž správce daně uvedl, že ze mzdových listů a sdělení PSSZ vyplynulo, že svědek D. M. nebyl v době, kdy mělo dle daňových dokladů dojít ke zdanitelnému plnění (dodání grafických prací), tj. dne 8. 3. 2010, zaměstnancem společnosti Dosnetex plus s. r.o. Správce daně proto uvedl, že výpovědi svědků S. a M. neosvědčuje jako důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění společností Dosnetex plus s. r. o. pro žalobce.

Kontrola byla ukončena 22. 8. 2012 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 162761/12/393410802589 (dále jen „Zpráva“). Ve Zprávě správce daně uvedl, že žalobce podniká v oboru tvorba grafických návrhů a reklamní činnost. Uvedl, že pochybnosti o nároku na odpočet daně z faktur vystavených společností Dosnetex plus s. r. o. se opíraly o zjištění, že se společnost Dosnetex plus s. r. o. stala v průběhu roku 2010 nekontaktním daňovým subjektem, který příjmy z faktur vystavených pro žalobce nepřiznal v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Ke dni 28. 12. 2010 došlo k výmazu J. S. jako jednatele společnosti Dosnetex plus s. r. o. a k zápisu R. T., což je osoba bez finančních prostředků a bez domova, s trvalým pobytem na ohlašovně. Sídlo společnosti v Praze 5, Za Zámečkem je pouze virtuální, společnost zde nikdy nesídlila. J. S. se správcem daně nespolupracoval a nepředložil účetnictví společnosti. Dále popsal správce daně všechny skutečnosti, které uvedl ve výzvě ze dne 27. 7. 2011, jejíž obsah je rozveden výše. Správce daně ocitoval vymezení předmětu plnění ze smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2009 mezi žalobcem a společností Dosnetex plus s. r. o. a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by v daňovém dokladu deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno společností Dosnetex plus s. r. o. v rozsahu a způsobem uvedeným ve smlouvě.

Nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 27. 7. 2011 správce daně uvedl ke grafickým pracím, že úhrada faktury č. 2010036 proběhla na účet č. 169209053/0600, jímž společnost Dosnetex plus s. r. o. nedisponovala. Dále správce daně vyloučil i variantu, že by svědek D. M. mohl provedenou práci provádět jako osoba samostatně výdělečně činná pro společnost Dosnetex plus s. r.o., neboť dožádaný FÚ v Mikulově sdělil, že svědek za roky 2009 a 2010 nepodal přiznání k dani z příjmů fyzických osob, čímž deklaroval, že v šetřeném období neměl žádné příjmy z podnikatelské činnosti. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že distributor produktů Adobe Photoshop, společnost Adobe Systems, s.r.o. vyvrátil, že by existoval software „Adobe Photoshop CS 24“, v němž měl svědek D. M. dle vlastního tvrzení vytvářet předmětné grafické návrhy, stejně jako na skutečnost, že z informací zjištěných z vlastností souborů, které jako náhledy grafických prací žalobce dodal, vyplynulo, že grafické návrhy tiskovin spojených s očními kapkami AVILUT zpracoval Josef Tázler v programu Corel draw. Sám J. T. měl následně při výpovědi uvést, že základní mustr grafiky pro AVILUT skutečně vyhotovil. Konečně správce daně uvedl, že provedení grafických prací společností Dosnetex plus s. r.o. neprokázal ani svědek J. K., neboť ten toliko uvedl, že převzal jednou externí disk od D. M.. Dále správce daně uvedl, že žalobce zaměstnává nejméně 1 grafika a sám jednatel společnosti ovládá grafickou činnost.

Správce daně závěrem uvedl, že veškerá zjištění svědčí pro závěr, že formálně správná faktura č. 2010036 je v rozporu s faktickým stavem. Žalobce dle správce daně neunesl důkazní břemeno, neprokázal rozhodné skutečnosti, tudíž nárok na odpočet daně z předmětné faktury uplatnil v rozporu s § 72 a 73 ZDPH. Správce daně proto předmětný daňový doklad z nároku na odpočet daně vyloučil a vyčíslil rozdíl mezi daňovou povinností dle daňového přiznání a dle kontroly. Následně vydal předmětný platební výměr.

V odvolání proti předmětnému výměru ze dne 10. 10. 2012 žalobce podrobně analyzoval úvahy správce daně a jeho hodnocení jednotlivých provedených důkazů. Ve vztahu k výpovědi svědka S. namítl, že mu bylo správcem daně vytýkáno, že tento nepředložil doklady společnosti Dosnetex plus s.r.o., ačkoli svědek opakovaně uváděl, že kopie všech dokladů jsou u FÚ v Praze 5. Dále uvedl, že se správce daně nevypořádal s celou výpovědí svědka a ve všech souvislostech. Dále vytkl správci daně, že důvody, pro které neuznal jako důkaz výpověď svědka D. M., nemohou obstát. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011 uvedl, že zjištění nesrovnalostí v pracovněprávních vztazích třetích osob s plátcí daně jakožto zhotoviteli, nemá v daňovém řízení s žalobcem jako objednavatelem prací za následek přenos důkazního břemene na žalobce. Stejně tak žalobce nebyl povinen zjišťovat, kdo je majitelem účtů, uvedených na fakturách od společnosti Dosnetex plus s. r. o. Dále namítl, že kontrola probíhala v roce 2010, tudíž zjištění, že dne 1. 4. 2011 nebyl v Sobíškách počítač, nevyrací věrohodnost výpovědi týkající se let 2009-2010. Dále namítl, že správce daně zkreslil výpověď svědka J. T., který ve skutečnosti uvedl, že zpracoval základní skicu letáku („AVILUT“), kterou předal zadavateli, avšak výsledná díla předložená žalobcem, nejsou svědka. Skutečnost, že jednatel žalobce ovládá grafiku a žalobce zaměstnává grafika, nemůže mít dle žalobce žádný význam ve vztahu k hodnocení předložených důkazů. Uvedl, že je-li velké množství práce, je nezbytné zadat činnost externí firmě. Závěrem uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění svědeckých výpovědí, neboť všichni svědci popisovali prověřované skutečnosti shodným způsobem a správce daně neuvedl žádné skutečnosti, které by jej opravňovaly prohlásit výpovědi svědků za nevěrohodné a neuznat je jako důkaz. Důvody pro neuznání svědeckých výpovědí spočívají dle žalobce ve spekulativních domněnkách, přičemž správce daně přikládá váhu nepodstatným skutečnostem, nebo skutečnostem, které jsou věcí třetího subjektu, a které nemohl žalobce ovlivnit.

Žalovaný doplnil v odvolacím řízení dokazování (doklady společnosti Dosnetex plus s. r. o, získané od příslušného správce daně – FÚ Praha 5, a listiny týkající se objektu v Sobíškách – kupní smlouva a znalecký posudek ze dne 27. 11. 2011, popisující stav objektu), a následně výzvou ze dne 29. 11. 2013 seznámil žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi, vyzval jej k vyjádření se a seznámil žalobce se změnou právního názoru, ke kterému v rámci odvolacího řízení dospěl. Žalovaný ve výzvě popsal v obecné rovině podstatu a historii DPH, evropské zakotvení právní úpravy předmětné daně, podstatu principu neutrality předmětné daně, podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, přenos důkazního břemene v rámci daňového řízení mezi daňovým subjektem a správcem daně, jakož i pomocí judikatury Nejvyššího správního soudu a judikatury Soudního dvora Evropské unie objasnil pojem

daňový podvod a podmínky jeho detekce daňovými orgány a jeho postihu. Ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu uvedl, že dožádáním ze dne 1. 4. 2011 získal správce daně podstatné informace o smluvním partnerovi žalobce – společnosti Dosnetex plus s. r. o., která se na konci roku 2010 stala nekontaktním daňovým subjektem. Uvedl, že společnost Dosnetex plus s. r. o. sice podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. – 4. čtvrtletí roku 2010, avšak příslušným správcem daně byl zahájen postup k odstranění pochybností, na jehož základě došlo k vyměření daně, kterou již společnost neuhradila a na následné výzvy již nereagovala. Za rok 2010 pak společnost Dosnetex plus s. r. o. nepodala ani daňové přiznání k dani z příjmů a nepřiznala příjmy deklarované na fakturách vystavených pro žalobce. Sídlo společnosti bylo vždy jen formální. Dále žalovaný podrobně popsal, za jakých okolností došlo ke změně jednatele a společníka společnosti Dosnetex plus s. r. o. z pana J. S. na pana R. T., bezdomovce z Přerova, jenž měl dle tvrzení svědka S. tomuto zaplatit za převod společnosti 200 000 Kč v hotovosti na parkovišti na ul. Palackého v Přerově oproti předání pěti až deseti šanonů a několika dalších složek s doklady společnosti, to vše s tím, že p. S. zastával následně funkci generálního zmocněnce společnosti Dosnetex plus s. r. o., ačkoli dle vlastního tvrzení o obchodních aktivitách p. T. nic nevěděl, neví kde bydlí a nikdy jej nekontaktoval. P. T. naopak nevěděl ani to, že kdy byl společníkem či jednatelem společnosti Dosnetex plus s. r. o. Účetní evidence společnosti Dosnetex plus s. r. o. nebyla získána od p. T. ani p. S., od FÚ pro Prahu 5 byly získány pouze kopie některých účetních dokladů.

Pochybnosti správce daně popsané ve zprávě o daňové kontrole označil žalovaný za odůvodněné s tím, že tyto pochybnosti lze označit za objektivní kritéria prokazující, že žalobce nejednal obezřetně, s péčí řádného hospodáře, a že o tom, že svým plněním účastní podvodu na DPH, mohl a měl vědět. Ke grafickým pracím žalovaný uvedl, že jednou ze stěžejních skutečností, zpochybňující realizaci grafických prací způsobem popsaným svědky S. a M., byl zjištěný nedobrá technický stav objektu v Sobiškách (neudržovaný, bez kancelářského vybavení a funkční elektroinstalace). Grafické práce tedy nebyly v uvedeném objektu realizovatelné. Dále poukázal na neexistenci počítače, na němž měly být grafické práce realizovány, na tvrzení svědka S., že zálohy grafických prací se běžně nedělají, že se tyto mažou, a na nesrovnalosti stran pracovněprávního vztahu svědka M. ke společnosti Dosnetex plus s. r. o., účtu, na nějž byly provedeny platby, a vytvoření náhledů grafických prací jinou než tvrzenou osobou, které však již podrobně popsal správce daně. Uvedl tedy, že žalobce nepodstupoval dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, a že tedy o své účasti na podvodu mohl a měl vědět. Skutečnostmi svědčícími pro uvedený závěr jsou dle žalovaného: 1) absence snahy žalobce zajistit si o předmětném plnění jakékoli jiné doklady kromě daňových dokladů (neexistence archivace tvrzené vzájemné elektronické komunikace), přičemž z žádných důkazních prostředků není možné zjistit termíny provádění jednotlivých grafických prací, jejich konkrétní zadání a obsah a posoudit tak jejich soulad s údaji na fakturách, 2) neprokázání předání grafických prací, 3) neobjasnění způsobu stanovení fakturované ceny, kdy není zřejmé, jak byla stanovena cena za ten který kus grafiky, a jak si žalobce ověřil dodržení způsobu výpočtu fakturovaných cen, 4) vědomost žalobce o nezpůsobilosti objektu v Sobiškách k výkonu grafické činnosti, a 5)

uhrazení faktury č. 2010036 na bankovní účet nepatřící dodavateli uvedenému na této faktuře (účet bratra J. S.), s tím, že není žalobci kladeno za vinu, že nevěděl, že tento účet nepatří společnosti Dosnetex plus s. r. o., nýbrž, že mohl vědět, že hradí na jiný účet, než k němuž se zavázal v čl. IV bodu 2 smlouvy o dílo. Žalobce tedy dle žalovaného neučinil veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření si, že plnění, které provádí, jej nevede k účasti na podvodu na DPH. Současně uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a že k uplatnění nároku na DPH došlo ve smyslu § 72 a 73 ZDP oprávněně, přeneslo zpět na žalobce, který jej neunesl.

Žalobce k výzvě žalovaného uvedl v podání ze dne 14. 12. 2013, že mu nemůže být přičítána k tíži skutečnost, že společnost Dosnetex plus s. r. o. neplní své povinnosti. O skutečnostech, uváděných žalovaným, žalobce v době obchodní spolupráce se společností Dosnetex plus s. r. o. nevěděl a vědět nemohl, neboť to, že společnost Dosnetex plus s. r. o. neplní své daňové povinnosti a neodvádí DPH, kterou vyčísľuje na svých dokladech, nebylo obecně známou skutečností. Dále namítl, že znalecký posudek ze dne 27. 11. 2011 popisuje stav nemovitosti v Sobíškách cca rok a půl poté, co bylo skladování v této nemovitosti ukončeno, tudíž nemůže jít o důkaz vyvracející tvrzení o průběhu skladování v letech 2009 a 2010, navíc je v posudku popisovaný stav v rozporu s žalobcem předloženou fotodokumentací.

Dne 11. 2. 2014 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný nejprve shrnul skutkový stav a vymezil odvolací důvody. Dále, shodně jako ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 podrobně v obecné rovině vymezil právní rámec DPH. V odst. 9 a 10 rozhodnutí se zabýval podvody s DPH. Mj. uvedl, že správce daně je oprávněn po plátcí daně vyžadovat, aby učinil všechna opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu, přičemž taková opatření se musí odvíjet vždy od konkrétních okolností případu (viz rozsudek ESD ve spojených věcech C-80/11 Mahagében a C-142/11 P. D. ze dne 21. 6. 2012). Dále podrobně popsal, k jakým závěrům a na základě jakých úvah dospěl správce daně, a o jaké podklady byl doplněn spis v odvolacím řízení a jak reagoval žalobce na sdělení změny právního názoru žalovaného. Dále zdůraznil, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, proto nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně pouhý daňový doklad, popř. smlouva, na jejímž základě byl vystaven. Dále opět popsal nesrovnalosti ve výpovědích svědků a v dalších podkladech. Tyto poté označil za soubor důkazů a informací, které po jejich vzájemném vyhodnocení značí, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, což podpořil podrobným výčtem skutkových pochybností, shodným s výčtem uvedeným ve výzvě ze dne 29. 11. 2013. Dále stejně jako ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 popsal nekontaktnost společnosti Dosnetex plus s. r. o. a okolnosti změny osoby jednatele a jediného společníka této společnosti.

Ke grafickým práce žalovaný nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 zdůraznil, že správce daně byl oprávněn prověřovat výpovědi svědků jinými důkazními prostředky. Během tohoto prověřování pak

došlo ke zjištění nesrovnalostí, pro něž vznikly pochybnosti o pravdivosti předmětných výpovědí svědků. Žalovaný dále poznamenal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011, jehož závěrů se žalobce dovolává, na projednávaný případ nedopadá, neboť v dané věci nebylo sporu o tom, že zdanitelné plnění uskutečněno bylo, avšak správce daně po daňovém subjektu vyžadoval prokázání řádných pracovněprávních vztahů mezi dodavatelem daňového subjektu a osobami, které pro něj prováděly práce. Správce daně v posuzované věci však jen prověřoval pravdivost skutečností, uváděných samotnými svědky, aby následně po zjištění nesrovnalostí tyto hodnotil jako nevěrohodné. Dále žalovaný vysvětlil, že některé správcem daně uváděné nesrovnalosti (nesprávné uvedení jména svědka M., či jeho vzdělání) nebyly nosnými důvody pro neuznání odpočtu daně, nýbrž prvotními pochybnostmi, jež vedly k dalšímu prověřování obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností Dosnetex plus s. r. o. Konečně se žalovaný vymezil vůči některým dílčím pochybnostem vysloveným správcem daně. Dle žalovaného nevzbuzuje pochybnosti označení neexistující verze počítačového programu svědkem M., neboť se mohlo jednat o omyl. Současně však žalovaný zdůrazní, že žalobcem předložený náhled grafických prací k předmětné faktuře č. 2010036 neprokazuje jednoznačně, že by se jednalo o grafické práce pana M., resp. společnosti Dosnetex plus s. r. o., a to zejména s ohledem na sdělení svědka T. (str. 19). Žalovaný také přisvědčil výtce žalobce, že svědek M. hovořil o grafických pracích již předtím, než na ně byl výslovně tázán, stejně jako výtce žalobce, že skutečnost, že sám vykonává grafické práce, nevylučuje možnost využití subdodávek. I přes uvedené nesrovnalosti však dle žalovaného správce daně zjistil takové objektivní skutečnosti, z nichž lze usuzovat, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce.

E. Relevantní právní úprava

Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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. 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 § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

F. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*

Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

Ve vztahu k DPH uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 42 rozsudku ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 – 12: *„z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz>].“*

Z uvedených závěrů vyplývá, že správce daně je oprávněn kdykoli v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tj. v případě posuzování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 ZDPH vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Nejedná se přitom o přechod důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, nýbrž stále o plnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu (viz shodně odst. 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 10 Afs 192/2014-42).

V praxi pochopitelně nelze z důvodu personálních a materiálních kapacit správců daně podrobit kontrole každý daňový doklad každého plátce daně, proto správci daně vyzývají k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění zejména ty plátce daně, v jejichž případech již existují určité primární

pochybnosti o tom, že na daňovém dokladu uvedené zdanitelné plnění nebylo fakticky uskutečněno, popř. nebylo uskutečněno tak, jak je na dokladu deklarováno.

Proto je i odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši DPH nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) spolehlivě prokázat. Žalovaný tedy správně poukázal na to, že daňové doklady samy o sobě k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění nestačí.

Je-li daňový subjekt vyzván k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž uplatňuje nárok na odpočet DPH, je oprávněn použít jakýchkoli důkazních prostředků, jež nebyly získány v rozporu se zákonem (viz § 93 odst. 1 d. ř.).

Na straně druhé je správce daně oprávněn ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. V tomto ohledu však správce daně již tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007 - 119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty, či jiné důkazní prostředky (např. výpovědi svědků) jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.

Postup správce daně v posuzované věci zcela popsáním judikaturním závěrům odpovídal. Žalobce předložil k uplatněným nárokům na odpočet DPH daňové doklady, které správce daně hodnotil jako formálně bezvadné, avšak správce daně měl k dispozici informace o smluvním partnerovi žalobce – společnosti Dosnetex plus s. r. o., která DPH z předmětných transakcí s žalobcem neodvedla a stala se nekontaktní. Jelikož dotyčná společnost měla žalobci poskytovat řadu plnění různých druhů (skladovací služby, grafické práce, reklamu), přičemž ze všech těchto plnění uplatnil žalobce nárok na odpočet DPH, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně žalobce k prokázání faktické realizace předmětných zdanitelných plnění. Jelikož žalobce kromě samotných daňových dokladů a smluv nedisponoval prakticky žádnými doklady (dle vlastního tvrzení nevedl skladovou evidenci, až na výjimky si nearchivoval dokumentaci realizovaných grafických prací ani elektronickou korespondenci s dodavatelem prací a vyjma jedné neprůkazné fotografie nebyl schopen předložit dokumentaci realizovaných reklamních služeb), prokazoval faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění zejména výpověďmi svědků.

Aby byl správce daně schopen vyhodnotit, zda jsou výpovědi jednotlivých svědků věrohodné, popř. zda jsou věrohodní samotní svědkové, prověřoval

údaje těmito svědky sdělované, a to způsobem, který je popsán výše v narativní části rozsudku (kapitola D) a pochopitelně také srovnával výpovědi jednotlivých svědků vzájemně, jakož i komparoval výpovědi svědků s tvrzeními žalobce, resp. výpověďmi jeho jednatele o podrobnostech jednotlivých obchodních případů. Své hodnotící úvahy správce daně detailně ve zprávě o daňové kontrole vylíčil (viz výše) a popsal, proč pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce přetrvávají. Právě vysvětlování a popisování hodnotících úvah je podstatou myšlenkového procesu, jenž se nazývá hodnocení důkazů (viz § 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.*).

Je proto zcela lichý žalobní bod 4), neboť správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. právě tím, že zevrubně a zcela v mezích § 8 odst. 1 d. ř. zprostředkoval žalobci své úvahy o tom, proč hodnotí výpovědi žalobcem navržených svědků jako nevěrohodné a nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Názor žalobce, že je správce daně povinen opřít své pochybnosti o jakékoli „dokumenty“, je mylný, neboť plně postačuje, pokud srozumitelným a logickým způsobem odůvodní, proč jsou důkazy žalobce nedostatečné.

Stejně tak soud odmítá jako neopodstatněný žalobní bod 2). Skutečnost, že žalobce nemohl předvídat obsah výpovědí jím navržených svědků, nezbavuje správce daně podrobit tyto výpovědi kritickému hodnocení. Nelze se proto domáhat odhlédnutí od nesrovnalostí ve výpovědích svědků pouze z důvodu, že se jedná o svědky navržené daňovým subjektem. Opětovně je nutno také zdůraznit, že nesrovnalosti, které žalobce v žalobě výslovně zmiňuje (neexistence počítače v účetnictví společnosti Dosnetex plus s. r. o., pracovní poměr pana M.), nebyly správcem daně vytknuty žalobci, nýbrž tyto skutečnosti hodnotil správce daně jako skutečnosti nasvědčující nevěrohodnosti výpovědi jednotlivých svědků o ostatních okolnostech jimi tvrzených. Zjednodušeně řečeno, nemluví-li svědek či žalobce sám pravdu o skutečnosti A, není důvod mu věřit ani ohledně tvrzení B. Na hodnotících úvahách správce daně proto krajský soud neshledává nic vadného či nepřesvědčivého.

Výpovědi svědků i jednatele žalobce hodnotil tedy správce daně zcela korektně a lze uzavřít, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění, uvedená na jím předložených daňových dokladech byla pro něj realizována v rozsahu, v cenách a způsobem popsáním v těchto dokladech a smlouvách, na jejichž základě byly doklady vystaveny, a že tato plnění fakticky uskutečnila společnost Dosnetex plus s. r. o., jakožto vystavitel předmětných daňových dokladů. Svědecké výpovědi pro řadu popsanych vzájemných rozporů nelze považovat za věrohodné (svědkové M. či S.), popř. jejich vypovídací hodnota vzhledem k okolnostem, které měly prokázat, byla natolik nízká, neboť vypovídali zcela obecně, že nelze dopět k závěru, že by pochybnosti o důvěryhodnosti obchodních transakcí žalobce se společností Dosnetex plus s. r. o. rozptýlily a nahradily chybějící dokumentaci. Správce daně měl proto dostatek důvodů k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 7 postupem posoudil důkazy žalobce jako nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních, přičemž zpětně přenesenému důkaznímu břemenu žalobce již

jednoznačně nedostál, když konkretizované pochybnosti správce daně neodstranil.

Krajský soud však nemůže odhlédnout od skutečnosti, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, který sice vycházel (až na drobné doplnění) ze skutkového stavu zjištěného správcem daně, avšak po právní stránce věc hodnotil odlišně, neboť zatímco správce daně konstatoval neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění tvrzeným dodavatelem (společností Dosnetex plus s. r. o.) a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, žalovaný tuto otázku posoudil odlišně a nárok žalobce na odpočet DPH neuznal pro účast na daňovém podvodu, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Důvody, které žalovaného k uvedenému závěru vedly, nepovažuje žalobce za dostatečně objasněné.

Této výtce, rozvedené v žalobních bodech 1) a 5), musí krajský soud přisvědčit, neboť v napadeném rozhodnutí skutečně zcela absentuje úvaha žalovaného, proč správce daně věc nesprávně kvalifikoval, a není zřejmé, proč žalovaný volil kvalifikaci odlišnou.

Pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz 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 Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“)].

Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]bchod 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“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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, 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, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).

Kromě objektivních okolností je však nutné posoudit i 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 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 (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními 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 (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33).

Pokud je ovšem 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 (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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).

V projednávané věci krajský soud zhodnotil, že žalovaný, ač z uvedené judikatury vycházel, jejím požadavkům nedostál. Z napadeného rozhodnutí je sice zřejmé, že v posuzované věci došlo k daňové ztrátě (tj. že společnost Dosnetex plus s.r.o. nesplnila svou daňovou povinnost), avšak není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. 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 se o daňový podvod jednalo. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána objektivními okolnostmi shrnutými na str. 16-19, nelze toto považovat za dostatečné. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na neprofesionální postup žalobce a vyvolávají pochyby o pravdivosti jeho tvrzení, že předmětné zdanitelné plnění uskutečnila společnost Dosnetex plus s. r. o., ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Pokud měl výčet těchto okolností být souhrnem objektivních okolností, z nichž lze usoudit na subjektivní stánku podvodu, pak dle krajského soudu nelze seznat, jak dospěl žalovaný k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že její dodavatel neodvede DPH.

Skutečnost, že docházelo ke krácení daně, neboť společnost Dosnetex plus s. r. o. DPH neodvedla, žalovaný zmiňuje ve výčtu okolností, jenž ho dovedly k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu, avšak žádné dokazování ohledně toho, jakou měl mít žalobce povědomost o plnění daňových povinností svého dodavatele nevedl. Prostá skutečnost neodvedení DPH dodavatelem přitom nemůže vést k postupu dle shora rozvedené judikatury ESD a Nejvyššího správního soudu o daňových podvodech.

Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daným dodavatelem, dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup jakkoli vysvětlil. Jeho závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn, protože se zaměřuje pouze na to, že žalobce neminimalizoval své obchodní riziko a neučinil tak veškerá opatření, které lze po něm vyžadovat, aby vyloučil svoji účast na daňovém podvodu, ale nepopisuje, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. Proto krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. K témuž závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v obdobné věci, řešené v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44.

Pro úplnost krajský soud uvádí, že žalobní bod 6) považuje za lichý, neboť právní úprava ručení dle § 109 odst. 1 ZDPH nebyla v posuzované věci aplikována.

G. Závěr

Krajský soud proto dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Současně krajský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s.ř.s., v němž bude žalovaný právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán. Žalovaný zejména jednoznačně formuluje své závěry o skutkovém stavu, tj. formuluje závěr, zda považuje za prokázané, že se předmětné zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu fakticky uskutečnilo, uvede, v čem ohledně skutkového stavu přetrvávají jeho pochybnosti, a bude-li i nadále trvat na právní kvalifikaci, kterou zaujal v napadeném rozhodnutí, srozumitelně popíše, v jakých skutkových okolnostech měl spočívat daňový podvod.

Závěrem krajský soud považuje za příléhavé ocitovat odst. 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č.j. 1 Afs 61/2015-46: *„Nad rámec výše uvedeného by Nejvyšší správní soud rád 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“.*“

H. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11.228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), jako odměna za zastupování ve výši 6.200,- Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1.428 Kč (tj. 21 % z částky 6.800 Kč), neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 27. dubna 2016

Za správnost vyhotovení:
Ing. Petra Rýparová

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu