



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **CONTROL INVEST PROJECT s.r.o.**, se sídlem Partyzánská 628, Bzenec, zastoupeného Mgr. Milošem Procházkou, advokátem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2013, č.j. 11155/13/5000-14303-702642, ve věci nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2013, č.j. 11155/13/5000-14303-702642 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí – platebnímu výměru Finančního úřadu v Kyjově (dále též „správce daně“), č.j. 70064/12/310911701265 ze dne

2. 5. 2012, jímž byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 113 806 Kč.

Žalobce podal dne 26. 10. 2011 daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku 2011, ve kterém uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 807 140 Kč (řádek 65 daňového přiznání). Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a uplatněném odpočtu z nich. Proto jej výzvou č.j. 144453/11/310911701265 vyzval k odstranění pochybností.

Žalobce pochybnosti správce daně částečně vyvrátil, neodstranil však pochybnosti ohledně uplatnění nároku na odpočet daně z daňového dokladu č. 1113 na přijatou zálohou platbu ze dne 23. 6. 2011 vystaveného společností FOBY, s.r.o., Nádražní 417, Kyjov (dále jen „FOBY“) ve výši 3 446 666,83 Kč (dále také „předmětný daňový doklad“) Daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) pak představovala částku 693 333,40 Kč. S dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností správce daně seznámil žalobce dne 4. 4. 2012 v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 53988/12/310932703816. Správce daně dospěl k závěru, že jediným ekonomickým výstupem úkonů mezi propojenými subjekty v dané věci (viz dále) je čerpání odpočtu DPH žalobcem. Za obvyklých obchodních podmínek by navzájem nepropojené subjekty takové transakce neučinily, protože by pro ně nebyly ekonomicky výhodné. Dovedl tak zneužití práva žalobcem. Vzhledem k tomu, že se žalobce k těmto výsledkům nevyjádřil a vzhledem k tomu, že správce daně neshledal důvodu k pokračování v dokazování, vydal výše specifikovaný platební výměr, ve kterém snížil nadměrný odpočet žalobce právě vyloučením odpočtu ve výši 693 334 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl jako nedůvodné a napadený platební výměr potvrdil.

Správce daně zjistil ve vyměřovacím řízení následující pro věc rozhodné skutkové okolnosti. Dne 3. 1. 2011 byla uzavřena smlouva o dílo (stavební práce související s rekonstrukcí budovy restaurace Myslivna, Partyzánská 628, Bzenec) mezi K. F. jako objednatelem a žalobcem jako zhotovitelem. Dne 7. 1. 2011 pak byla na totéž dílo (s tímž předmětem) uzavřena smlouva mezi žalobcem jako objednatelem a společností FOBY jako dodavatelem (dále také „dodavatel“). Pan K. F. (dále též jako „objednatel“), který si opravu restaurace Myslivna u žalobce objednal, byl současně jednatelem a společníkem společnosti FOBY, u které si zhotovení tohoto díla následně objednal žalobce. Samotný žalobce, tedy společnost CONTROL INVEST PROJECT s.r.o., byla řízena R. F., synem K. F., který byl v inkriminovaném období jediným společníkem a zároveň i jednatelem společnosti.

Dle tvrzení žalobce, půjčil K. F. dodavateli v letech 2004 – 2011 celkem 6 070 000 Kč. Dne 25. 1. 2010 uznal dodavatel (tedy společnost FOBY) prostřednictvím svého jednatele K. F. svůj závazek vůči K. F. jako podnikající fyzické osobě z titulu půjček v letech 2000 – 2009 ve výši celkem 3 625 000 Kč. Dne 5. 6. 2011 byla uzavřena smlouva o postoupení pohledávky, kterou K. F. postoupil žalobci pohledávky za společností FOBY z titulu půjček v letech 2000 – 2009, utvrzených uznáním závazku ze dne 25. 1. 2010, a dále z titulu půjček z roku 2010 a 2011 v celkové výši 4 160 000 Kč, a to za úplatu v téže výši. Dne 10. 6. 2011 pak byla uzavřena dohoda o provedení zápočtu ve smyslu zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v tehdy platném znění (dále jen „obchodní zákoník“). Výše uvedená

pohledávka postoupená K. F. byla započtena na zálohu vůči společnosti FOBY stanovenou ve smlouvě o dílo. Tato společnost pak na tuto zálohovou platbu vystavila předmětný daňový doklad č. 1113. Dle zjištění správce daně K. F. insolvenčnímu správci přitom sdělil, že k převodu pohledávek, majetku či zápočtu nedošlo.

Vůči společnosti FOBY bylo zahájeno na základě rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2010, č.j. 46 INS 14465/2010 insolvenční řízení. Usnesením zdejšího soudu ze dne 24. 6. 2011, č.j. KSBR 46 INS 14465/2010-A-35 pak byl na majetek dodavatele prohlášen konkurz.

Správce daně a následně i žalovaný vycházeli při svých závěrech o zneužití práva z následujících objektivních okolností případu:

- zaplacení nepřiměřené výše zálohy z titulu smlouvy o dílo ze dne 7. 1. 2011 žalobcem těsně před prohlášením konkurzu na společnost FOBY, když se FOBY potýkalo s finančními problémy a trvalou pracovní neschopností jediného jednatele společnosti;
- úhrada zálohy byla provedena zápočtem s odkoupenými a neuhrazenými pohledávkami za společností FOBY od objednatele; současně nebyla zaplacená záloha objednatelem vůči žalobci;
- uznání závazku provedl objednatel de facto „sám sobě“, na základě zápisu salda závazků žalobce takto neurčitě vymezenou pohledávku odkoupil bez doložení jakéhokoliv právního dokumentu, prokazující existenci a vymahatelnost tohoto závazku, přičemž postoupená pohledávka nebyla odběrateli ani uhrazena;
- v případě předmětné zakázky bylo společností FOBY postupováno odlišně od jiných zakázek, které byly vyúčtovány a předány před prohlášením konkurzu;
- smlouva o dílo ze dne 7. 1. 2011 byla vytvořena a oceněna s předpokladem dodávek prací i stavebního materiálu, přičemž ve smlouvě je připuštěna i možnost pouze dodávek prací, což se dělo i reálně, a hodnotu díla to tak značně snížilo;
- smlouva o dílo ze dne 7. 1. 2011 byla sjednána převážně na rekonstrukci parkoviště, čímž byla značně zvýšena cena díla a návazně i platby zálohy, aniž by byla vyřízena nezbytná stavební povolení, která nebyla vyřízena ani v době rozhodování žalovaného;
- společnost FOBY neměla dostatek finančních prostředků na úhradu vlastní daňové povinnosti vyplývající z důvodu přijaté zálohové platby;
- nestandardní chování objednatele i žalobce vůči insolvenčnímu plátcí, kteří ho po prohlášení konkurzu neinformovali o rozpracované zakázce a uhrazené záloze formou zápočtu;
- v účetnictví společnosti FOBY není účtováno o rozpracovaných pracích od 7. 1. 2011 do 23. 6. 2011, přestože žalobce tvrdil, že se na zakázce pracovalo;
- žalobce vůbec nejednal s insolvenčním správcem o zakázce, nepožadoval dokončení zakázky nebo vyúčtování zálohy; také nepřihlásil svou pohledávku do insolvenčního řízení;
- žalobce neprokázal stav a výši provedených prací společností FOBY;
- správce daně zjistil provedení minima prací – a to pouze práce zaměstnanců, které nebyly vyúčtovány; smlouva ze 7. 1. 2011 tak nebude nikdy splněna;
- provedení zápočtu napadl insolvenční správce žalobou na neplatnost z důvodu, že byl proveden s osobou blízkou dlužníkovi a poškozuje majetkovou podstatu.

Okolnosti subjektivního charakteru orgány daňové správy shledaly již v personálním propojení subjektů s těsnou příbuzenskou vazbou. Propojení a vzájemná znalost žalobce a společnosti FOBY byla potvrzena navíc i osobou Ing. M. V., daňového poradce, který zastupoval oba subjekty a uvedené transakce u obou zúčtoval.

II. Napadené rozhodnutí

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru a potvrdil jej. V odvolacím řízení vycházel ze skutkového stavu zjištěného správcem daně ve vyměřovacím řízení. V právním hodnocení zjištěného skutkového stavu vycházel především ze základních principů hmotněprávní úpravy vycházející ze směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen tzv. „recast“ šesté směrnice), a to především z principu neutrality DPH, zákonné právní úpravy (§ 4 odst. 1, § 14, § 72 odst. 2 a 3, § 105 zákona o DPH). Zohlednil přitom i relevantní judikaturu Soudního dvora EU, a to zejména rozsudek C-154/80 Cooperative Aaadappelenbewaarplaats, dále ze spojených věcí C-439/04 a C -440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPL (k problematice vědomosti subjektu o účasti na daňovém podvodu, in eventum vědomost o účasti v řetězci, jehož cílem je zneužití práva). Zásadním rozsudkem, na nějž žalovaný rovněž odkázal, je rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax. Principy zákazu zneužití práva pak žalovaný dovodil z obecných kořenů právního řádu a z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

Z uvedených obecných právních východisek žalovaný dovodil základní východiska pro posouzení případu, a sice to, že samotným předložením formálního daňového dokladu nedochází k prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. To, že zákon o DPH neuvádí pojem zneužití práva, neznamená, že není možno aplikovat odepření nároku na odpočet daně i v tomto okruhu daňových právních vztahů.

Konkrétně k předmětné věci a samotnému posouzení obchodního případu žalovaný především uvedl, že chování žalobce bylo umožněno jen za předpokladu, že se obchodní partneři znají, vzájemně si vyhoví nad rámec obvyklých zvyklostí a „jdou si na ruku“. Předmětný případ byl vytvořen za subjektivních okolností na míru stávajícím podmínkám, subjektům s personálním propojením a se zcela konkrétním cílem zneužít právo k vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Proto dospěl žalovaný ke stejnému závěru jako správce daně, a to, že popsáním jednáním žalobce došlo ke zneužití objektivního daňového práva, neboť uzavřením obou smluv o dílo došlo k vytvoření řetězce a umělému nastolení obchodní situace. K jednotlivým odvolacím námitkám se žalovaný vyjádřil takto.

K problému uskutečnění a platnosti poskytnutých půjček, které K. F. postupně poskytl dodavateli, a pohledávku z nich vzešlou těsně před prohlášením konkursu dodavatele postoupil žalobci, žalovaný uvedl, že i kdyby tyto půjčky byly poskytnuty tak, jak žalobce uvedl, nemohlo by toto zjištění mít vliv na závěrečné hodnocení správce daně, že provedením zápočtu za stávajících okolností došlo k navození situace, kdy jediným ekonomickým efektem provedeného zápočtu bylo nárokování odpočtu žalobcem, a došlo ke zneužití práva. Žalovaný se ztotožnil s vyhodnocením všech skutkových okolností správcem daně ve vzájemných souvislostech (zejména faktu, že šlo o řetězec subdodávek mezi osobami blízkými, přičemž

K. F. figuroval jak na straně objednatele, tak i dodavatele díla), a dospěl k závěru, že provedení zápočtu těsně před prohlášením konkurzu mezi osobami blízkými došlo k navození situace, že jediným ekonomickým efektem provedeného zápočtu bylo nárokování odpočtu žalobce.

Ohledně platnosti uznání závazku ze strany dodavatele prostřednictvím jednání jeho jednatele K. F. je skutečností, že K. F. tímto jednáním uznal závazek sám sobě, přičemž toto uznání závazku nebylo správci daně doloženo žádnými prvotními dokumenty dokládajícími vznik pohledávky (smlouvy o půjčkách v letech 2000 – 2009). Žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s názorem správce daně, že tyto transakce vzbuzovaly oprávněné pochybnosti v tom směru, zda existovala pohledávka uznaná dodavatelem ke dni 25. 1. 2010, přičemž bylo možno uvažovat i o promlčení části dluhu vzhledem k velkému časovému rozpětí jednotlivých plnění z titulu půjček.

K návrhu na výslech svědka – osoby jednatele dodavatele, který by mohl vysvětlit vznik a trvání započítávaných pohledávek, žalovaný dospěl k názoru, že tento navrhovaný důkaz by nemohl ovlivnit stanovisko správce daně, že uznání závazku a postoupení pohledávek bylo pouze účelově provedenými úkony s konečným cílem vytvořit odvolateli umělé podmínky pro vytvoření nároku na odpočet daně. Žalovaný k tomu podotkl, že žalobce měl dostatek času pro předložení dalších důkazních prostředků, nicméně v zákonné lhůtě žádné důkazní prostředky nenavrhł, ani nepředložil.

Pokud žalobce namítal, že výslech svědka – insolvenčního správce společnosti FOBY, byl proveden protiprávně, pak žalovaný k této námitce uvedl, že neshledal rozpor postupu správce daně s daňovým řádem, neboť správce daně nejprve zjistil od insolvenčního správce informace při šetření probíhajícím dne 8. 2. 2012, o nichž byl sepsán protokol o ústním jednání, přičemž samotný výslech svědka byl proveden dne 6. 8. 2012 za účasti zmocněnce žalobce Ing. V. Stejně tak žalovaný potvrdil závěr správce daně o tom, že nebylo třeba vyslyšet žalobcem navrhovaného svědka – starostu města Bzenec pana P. Č. ve věci dokončení stavebního řízení pro rekonstrukci parkoviště, neboť jeho možné svědectví by nemohlo vyvrátit závěr, že do dne 10. 7. 2012 nebylo vydáno stavební povolení na rekonstrukci parkoviště, která měla proběhnout podle smlouvy o dílo ze dne 7. 1. 2011.

Ve vztahu k námitkám směřujícím proti osobě a postupu insolvenčního správce žalovaný uvedl, že mu nepřísluší zkoumat okolnosti a průběh insolvenčního řízení ani oprávněnost zjištění úpadku. Ztotožnil se tak se správcem daně, že všechny nestandardně provedené operace od uznání zcela nespecifického závazku, odkoupení z velké části nejasných pohledávek, které žalobce ani nezaplatil a konečného provedení zápočtu měly ten smysl, aby byly vytvořeny podmínky pro provedení platby formou zápočtu. K tomu ještě žalovaný podotkl, že záloha ze smlouvy o dílo mezi K. F. a žalobcem nebyla nikdy uhrazena, ačkoliv smluvní podmínky pro její úhradu byly naplněny.

III. Obsah žaloby

Žalobce se závěry žalovaného nesouhlasil a podal ke krajskému soudu žalobu, jejíž podstatou je nesouhlas žalobce s aplikací institutu zneužití práva v projednávané věci. Tato

skutečnost tak představuje zásadní žalobní námitku, kterou žalobce rozčlenil do několika žalobních bodů.

V prvních dvou žalobních bodech žalobce tvrdil, že nebylo prokázáno jeho vědomí o tom, že příjemce platby není schopen uhradit výši vlastní daňové povinnosti vyplývající z přijaté platby a není ani schopen zakázku v ujednaném rozsahu dokončit. Závěr žalovaného, že provedení zálohové platby nemělo žádné reálné opodstatnění, když žalobce uplatnil nárok na odpočet, přestože mu bylo známo, že příjemce platby nebyl schopen uhradit výši daňové povinnosti a zakázku dokončit, je nesprávný a není podložen žádnými důkazními prostředky ani skutkovými zjištěními správního orgánu. Současně žalobce uvedl, že ani případné vědomí žalobce, že příjemce platby nebyl schopen uhradit výši daňové povinnosti a zakázku dokončit by nemělo vliv na nárok na nadměrný odpočet DPH. Není břemenem osoby uplatňující si nadměrný odpočet hodnotit situaci příjemce platby. Takový požadavek v zákoně uveden není.

Ve třetím žalobním bodě žalobce dále uvedl, že zcela unesl důkazní břemeno stran formální správnosti uplatněného nároku. Pokud chtěl správní orgán dovodit zneužití práva, nesl důkazní břemeno on, nikoli žalobce. V této souvislosti žalobce zpochybnil některé závěry žalovaného. V první řadě zde dle žalobce absentoval účel tvrzeného řetězce subjektů. Ani v řízení v I. stupni, ani v řízení odvolacím nebyl dle žalobce uveden důvod, proč měl vzniknout řetězec, tedy zda byl pro tvrzené vylákání daně nutný. Dle žalobce zde nebyl dán konspirační účel, tedy znesnadnění nebo znemožnění odhalení daňového podvodu, když všechny subjekty v řetězci mají stejného správce daně a mezi těmito subjekty navíc existuje zřejmá personální vazba. Druhým důvodem by mohlo být nastolení situace, která umožní či usnadní tvrzené vylákání daně. Jelikož však byl objednatel plátcem DPH, dosáhl by nadměrného odpočtu i bez zahrnutí žalobce do řetězce. Jediným důvodem existence řetězce je dle žalobce ekonomická logika, neboť objednatel chtěl poskytnout peníze společnosti, kterou vlastní. Jelikož však byl v předmětné době objednatel v dlouhodobé pracovní neschopnosti, svěřil koordinaci projektu a organizaci práce žalobci. To, že společnost FOBY čelila insolvenčnímu návrhu nebylo pro objednatele nijak neobvyklé. Předpokládal, že tento návrh nebude opět úspěšný. Žalobce rovněž namítal, že žalovaný zcela pominul existenci ekonomického vztahu mezi žalobcem a objednatelem i mezi žalobcem a FOBY. Daňovou újmu státu si lze představit pouze tehdy, pokud by dohody o pracích nebyly vedeny primárně cílem ekonomickým. V této věci však cíl uzavřených smluv o dílo prokázán nebyl, naopak popis provádění staveb obsažený v obou rozhodnutích, nasvědčuje ryze ekonomickému smyslu jednání. Žalobce rovněž dovozoval, že v projednávané věci nemohlo dojít k ohrožení státního rozpočtu, protože všechny subjekty v řetězci byly plátcí DPH. DPH v celém tomto obchodním případě tak vůbec neměla být příjmem státního rozpočtu. Žalovaný porušil princip neutrality DPH a vůbec nezkoumal, jaký by byl konečný efekt DPH pro státní rozpočet.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce napadl závěry správních orgánů ohledně jejich pochybností o poskytnutí peněz objednatelem společnosti FOBY. Tyto pochybnosti zakládá žalovaný na výpovědi insolvenčního správce společnosti FOBY. Jeho svědecká výpověď neobsahuje dle žalobce skutkové závěry (to, co svědek vnímal svými smysly), ale názory a dojmy svědka. Proto je nepoužitelná. O poskytnutí finančních prostředků objednatelem vůči společnosti FOBY přitom existují jednoznačné důkazy.

V pátém žalobním bodě žalobce rovněž namítal účelovost postupu žalovaného, nepřezkoumatelnost a snahu zakrýt nedostatky v řízení, které jsou nejvíce patrné v části, kde si žalovaný pokládá sám sobě otázky a tím provádí „test zneužití práva“.

V šestém žalobním bodě pak žalobce namítl skutečnost, že napadené rozhodnutí podle něj neobsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti, neboť toto rozhodnutí zaslané datovou schránkou nemá vyznačené datum. To lze zjistit jen z časového razítka dokumentu otevřením souboru v programu Adobe Reader.

K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl celou řadu důkazů - smlouvy o půjčkách, výpisy z běžného účtu, výslechy svědků a další. Závěrem žalobce zopakoval, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné a nepřezkoumatelné a navrhl, aby krajský soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na svém názoru, že přestože došlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet v souladu se zákonem č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) po formální stránce, realizovaná zálohová platba neměla reálné opodstatnění a její uplatnění vyvolalo uměle situaci, kdy žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, ač mu bylo známo, že příjemce platby není schopen uhradit vlastní daňovou povinnost a není ani schopen dokončit zakázku. Nestandardní chování subjektů, které spolu s dalšími hodnocenými důkazy vedlo žalovaného k přesvědčení, že v dané věci došlo skutečně ke zneužití práva, bylo spatřováno v samotném předmětu zdanitelného plnění, tedy v přijetí úplaty jako zálohy za poskytnutí služeb. Zdanitelné plnění tak nespočívalo v odvedené práci, ale v uhrazení zálohy. Žalobce se tedy stal sponzorem společnosti FOBY, které za objednané práce zaplatil předem. Dalším důvodem pochybností byl nedostatek listinných důkazů o vzniku pohledávek objednatele Karla Formana vůči společnosti FOBY z titulu půjček.

Závěr o zpochybnění pohledávek objednatele vůči společnosti FOBY se opírá především o výpověď insolvenčního správce FOBY. Žalobce byl se závěry správce daně řádně seznámen a nepoužitelnost svědecké výpovědi nijak nenamítal. Tento argument je proto dle žalovaného ryze účelový a neopodstatněný.

K absenci data vydání rozhodnutí žalovaný uvedl, že dle § 101 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Datum vydání rozhodnutí byl v daném případě seznatelný z platného podpisu oprávněné osoby. Datum vyhotovení rozhodnutí pak není povinnou náležitostí jeho obsahu. Postačí, když rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby uznávaným elektronickým podpisem a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Pokud žalobce tvrdí, že datum rozhodnutí není při otevření prostřednictvím datové zprávy zřejmé, pak se dle žalovaného zřejmě jedná o problémy s technickým nastavením počítače u příjemce datové zprávy.

V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předávaný správní spis a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobce

K vyjádření žalovaného zaslal žalobce repliku, ve které uvedl, že v mezidobí došlo k uznání faktury vystavené žalobcem vůči objednateli, kterou tento uplatnil jako daň na vstupu. Tato faktura byla vystavena na základě totožného obchodního případu (práce, které souvisí s rekonstrukcí restaurace Myslivna), jako v nyní projednávané věci. Sdělil, že bližší vyjádření a podklady k této věci předloží v doplnění.

Současně žalobce upozornil, že zpochybnění půjček objednatele vůči společnosti FOBY je projevem striktního formalismu, přičemž dle žalobce k plnění bezpochyby došlo. V případě neplatnosti půjček by pak takové plnění mělo povahu bezdůvodného obohacení. Pohledávky objednatele vůči společnosti FOBY tak existovaly. Závěry žalovaného se pak dle žalobce opírají o nedostatečně provedené dokazování, neboť jsou opřeny pouze o výpověď insolvenčního správce dodavatele, který vyjadřoval spíše své názory.

Svou repliku žalobce doplnil ve vztahu k výše uvedenému uznání faktury. Žalobce vyúčtoval objednateli práce provedené na objektu Myslivna podle smlouvy o dílo fakturou č. 02211, jejíž přílohou byly mj. zjišťovací protokol o provedených pracích a rekapitulace stavebních prací. Objednatel uplatněný odpočet z této faktury byl správcem daně uznán jako správný v plné výši 209 490,40 Kč. Z uvedeného je dle žalobce zřejmé, že správce daně uznal, že plnění ze strany žalobce bylo řádně provedeno a vyúčtováno. Správce daně tuto daň od žalobce taky vybral. Dále žalobce uvedl, že po objednateli celou zálohu nevymáhal z důvodu zániku smlouvy se společností FOBY. Vyúčtoval mu skutečně provedené práce. Žalobce uzavřel, že tvrzení žalovaného, že nulový ekonomický efekt aktéři případu nezamýšleli, je tak nesprávné. Byl to insolvenční správce, který žalobci nevyúčtoval hodnotu provedených prací k zániku smlouvy a nevystavil opravný doklad k započtené záloze. K prokázání svých tvrzení navrhl žalobce důkazy – Fakturu č. 02211 včetně příloh a další listiny související s uznáním odpočtu z této faktury.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení zákonnosti aplikace institutu zneužití práva a z toho vyplývajícího neuznání odpočtu z dané transakce. Soud se však musel zabývat i námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a jeho nezákonností z důvodu tvrzeného neuvedení data vydání rozhodnutí. Krajský soud vycházel z právní úpravy v tom rámci, jak ji v napadeném rozhodnutí shrnul žalovaný.

V předmětné věci byl oběma stranami dán souhlas k rozhodnutí věci bez nařízení jednání, a to ze strany žalovaného výslovně, ze strany žalobce na základě fikce v důsledku nevyjádření nesouhlasu ve stanovené lhůtě (srv. § 51 odst. 1 s.ř.s.). Krajský soud přesto vážil, zda není nutno vzhledem ke skutkové složitosti věci a žalobcem navrhovaným důkazům (výpisům z účtu společnosti FOBY, kopiím smluv o půjčce z roku 2010 a 2011 mezi K. F. a společností FOBY atd.) nařídit jednání. Dospěl přitom k závěru, že skutkový stav věci byl zjištěn orgány daňové správy natolik úplně a podrobně, aby bylo možno napadené rozhodnutí přezkoumat a učinit si úsudek o právní kvalifikaci případu. Jak je podrobně zdůvodněno dále [zejména bod VI.c) tohoto rozsudku], eventuální provedení žalobcem navrhovaných důkazů by k věci nepřineslo nic nového a neměnilo by to ke změně pohledu krajského soudu na posuzovanou věc, a proto krajský soud k dokazování v předmětné věci nepřikročil.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, a to z následujících podrobně vyložených důvodů.

VI.a) Nepřezkoumatelnost části napadeného rozhodnutí

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musí zabývat i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Žalobce namítal, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné v části, kde žalovaný hledal odpovědi na otázky, zda projednávaná věc neměla řešení v rámci ustanovení zákona o DPH; přesněji řečeno mělo jít o tvrzení žalovaného v odpovědích na otázky č. 2, 3 a také 4. Konkrétně jde podle žalobce o rozpor mezi tím, zda byl úkon započtení fiktivní, jak uvedl žalovaný k otázce č. 2 anebo vedl k nějakým důsledkům, jak si žalovaný kladl otázku č. 3. Dle žalobce není zřejmé, zda žalovaný tento úkon považuje za fiktivní (tedy neplatný, resp. nicotný), nebo za neúčinný, tedy nutně platný. K tomu soud uvádí, že žalovaný v odpovědi na otázku č. 2 popsal, na základě čeho hodnotil zápočet jako de facto fiktivní (když zpochybnil uznání dluhu odběratelem a poukázal i na skutečnost, že žalobce nezaplatil stanovenou úhradu za postoupení pohledávky). Jako fiktivní však byl úkon započtení posuzován až zpětně, a to samozřejmě ve vztahu k posouzení standardnosti případu. Onen zápočet, označený jako fiktivní, však nepochybně formálně proběhl a v důsledku toho vyvolal i určité důsledky, které žalovaný popsal v odpovědi na otázku č. 3. V těchto bodech tudíž soud žádný rozpor neshledal. Pokud jde o neúčinnost zápočtu, pak žalovaný jen uvedl, co k úkonu započtení vypověděl insolvenční správce, který byl ve vyměřovacím řízení řádně vyslechnut. Uvedenou část rozhodnutí považuje soud za dostatečně srozumitelnou a vzájemně souladnou.

V případě tvrzené nepřezkoumatelnosti v odpovědi na otázku č. 4, pak soud neshledal žádný rozpor mezi závěry v této odpovědi (tedy že byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet podle zákona o DPH) a tvrzením, že předložení formálního dokladu dochází k automatickému prokázání nároku na odpočet bez dalšího. V odpovědi na otázku č. 4 žalovaný konstatoval, že došlo k formálnímu splnění podmínek, že žalobce formálně postupoval v souladu se zákonem o DPH, předložil smlouvu a provedení zápočtu a prokázal i uskutečnění části prací dle smlouvy o dílo. Tento závěr není v rozporu s tím, že samotným předložením formálně správného dokladu nedochází bez dalšího k prokázání nároku na

odpočet daně. Toto tvrzení bylo součástí teoretického rámce celého případu a v žádném případě neznamenalo, že by žalovaný dovozoval neunesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Konstrukce žalovaného je založena na úsudku, že zdanitelné plnění (platba zálohy na úhradu ceny díla formou započtení pohledávky) může založit nárok na odpočet DPH, avšak státu nevzniká povinnost započíst tento odpočet na výslednou daň, je-li zdanitelným plněním sledováno primárně získání odpočtu daně (zneužití práva). Vzhledem k tomu, že se právně jedná o velice složitou otázku, lze naopak kvitovat, že žalovaný před samotným přezkumem projednávané věci do rozhodnutí včlenil i poměrně rozsáhlou teoretickou část týkající se podstaty DPH a institutu zneužití práva. V žádném případě nelze dovozovat, že se vše zde uvedené plně vztahuje i na projednávanou věc. Pro úplnost krajský soud dále dodává, že i ostatní části napadeného rozhodnutí shledal plně přezkoumatelnými.

VI.b) Institut zneužití práva

Ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro uskutečnění plnění vymezených v tomto ustanovení. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) opakovaně judikoval např. v případě C-437/06 *Securenta*, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění, uskutečněná na vstupu. Společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.

Žalovaný v nyní projednávané věci pak netvrdil, že by nemělo dojít k naplnění podmínek ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Důvodem neuznání nároku na odpočet byla následná zjištění správce daně, která podle něj, stejně jako podle žalovaného prokazovaly porušení zákazu zneužití práva. To znamená, že nebylo možné přiznat nárok na nadměrný odpočet DPH, přestože byly formálně splněny všechny podmínky § 72 a 73 zákona o DPH.

K otázce zneužití práva se podrobně a v zobecnitelné rovině vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 - 48, podle kterého je zneužitím práva „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“ V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a zcela neodůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.*“ Podle tohoto rozsudku „*institut zákazu zneužití práva (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích*

členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocítováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“

Ve vztahu k dani z přidané hodnoty pak soud uvádí, že vnitrostátní právní úprava DPH je založena na již výše citovaném tzv. „recastu šesté směrnice“, který navazuje na šestou směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. V tomto ohledu je proto třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby tak dosáhly výsledku jím zamýšleného (viz v tomto smyslu např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Recueil, s. 3969).

Vzhledem k harmonizované úpravě DPH je v této oblasti zásadní výklad zneužití práva podaný SDEU ve věci C-255/02 Halifax. SDEU v tomto rozsudku uvedl, že „šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“ Tento závěr byl také opakovaně potvrzen rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64). Také již v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci, C- 110/99, Emsland-Starke se SDEU zabýval doktrínou zneužití práva a uvedl, že „se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“

V souladu s judikaturou SDEU vymezil Nejvyšší správní soud „testovací podmínky“ pro zneužití práva v případě vnitrostátního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty (srov. již zmíněný rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 nebo rozsudek ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155, přístupné na www.nssoud.cz). Konkrétně v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005-64 Nejvyšší správní soud vyložil působení tohoto principu v oblasti daňového práva takto:

1) Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude

jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.

2) Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být podle Nejvyššího správního soudu definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze, pokud

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto rozsudku) a

b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového.

Podstatou posouzení řádné aplikace institutu zákazu zneužití práva v projednávané věci je tak posouzení splnění těchto podmínek. Krajský soud konstatuje, že správci daně se dokazováním podařilo shromáždit velké množství zjištění, které vzal za tzv. objektivní kritéria. Soud tyto kritéria shrnul v bodě I. odůvodnění tohoto rozsudku. Tyto okolnosti ve svém souhrnu svědčí o takové míře nestandardnosti, že plně odůvodňují závěr žalovaného o tom, že předmětná úhrada zálohy nemohla mít skutečné hospodářské odůvodnění a jejím cílem bylo vylákání odpočtu DPH. Za takové situace by pak uznání nároku na odpočet DPH bylo v rozporu se základním principem systému DPH, a to principem neutrality, jenž lze dovodit z čl. 1 „recastu“ šesté směrnice.

Za zásadní okolnost nasvědčující zneužití práva soud shodně se správními orgány považuje zaplacení zálohy ve výši cca tři čtvrtin sjednané ceny díla při provedení jen minima prací (podle žalovaného činil objem uskutečněných prací jen 300 000 Kč), a to společností, která je v insolvenčním řízení s hrozícím prohlášením konkurzu. K tomu také krátce po zaplacení zálohy došlo. Nejenže tedy byla vysoká záloha zaplacená po provedení jen minima prací, ale navíc byla zaplacená společností v insolvenčním řízení, která navíc v předmětné době předávala své ostatní zakázky žalobci a dle tvrzení žalobce již od listopadu 2010 z důvodu dlouhodobé pracovní neschopnosti poskytovala pouze své zaměstnance pro práce, které vykonával žalobce (str. 23 napadeného rozhodnutí). Uvedená záloha navíc nebyla uhrazena finančními prostředky, ale prostřednictvím zápočtu pohledávky žalobce vůči společnosti FOBY. Tato pohledávka byla na žalobce postoupena objednatelem (jednatelem

FOBY), aniž by dle žalovaného byla žalobcem uhrazena. Postoupená pohledávka pak spočívala zejména v uznání dluhu FOBY vůči objednavateli, a to konkrétně na základě půjček za období roků 2000 – 2009, které byly specifikovány jen odkazem na zůstatek závazků v účetnictví FOBY. Nejenže je tato specifikace dosti vágní, ale současně vzhledem k datu údajných půjček vyvstává otázka promlčení těchto závazků, na což upozorňoval i žalovaný. Tím spíše se jednání, kterým K. F. uznal závazek *de facto* (nikoliv formálně-právně) sám sobě, jeví jako nestandardní a účelové, a to zvláště s přihlédnutím k dále učiněným jednáním (postoupení pohledávky a její započtení na zálohu) a dalším okolnostem případu. K tomu lze podpůrně poukázat na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Cm 2401/2013, v němž byla dohoda o započtení vyhodnocena jako neúčinné právní jednání z toho důvodu, že bylo uskutečněno až po zahájení insolvenčního řízení. Jednotlivé okolnosti totiž nelze posuzovat samy o sobě, ale naopak v jejich vzájemném souhrnu. Uvedené dle soudu do mozaiky tvořené dalšími okolnostmi případu zcela zapadá.

Nelze pominout ani pochybnosti týkající se rekonstrukce parkoviště u restaurace Myslivna, jehož cena tvořila přibližně polovinu ceny celého díla. Dle čl. 5.4 smlouvy o dílo ze dne 7. 1. 2011 uzavřené mezi žalobcem a společností FOBY měl žalobce zajistit projektovou dokumentaci a stanovisko stavebního úřadu. Smlouva o dílo ze dne 3. 1. 2011 mezi K. F. a žalobcem, pak obsahovala v čl. 6.4 stejnou formulaci s tím, že uvedené zajistí K. F. Správce daně vyzval k poskytnutí informací Městský úřad ve Bzenci, z jehož sdělení bylo zjištěno, že od roku 2007 nebylo vedeno žádné stavební řízení, ani ohlášen záměr provádět stavební práce na předmětném objektu. Dne 29. 7. 2010 požádal K. F. o vydání územního rozhodnutí o umístění stavby – rekonstrukce stávajícího parkoviště. Jelikož však nedoložil požadované doklady, bylo územní řízení zastaveno. Z uvedeného tak vyplývá, že žalobce zaplatil předmětnou vysokou zálohu, aniž by cokoli učinil k zajištění povolení či stanoviska stavebního úřadu, resp. aniž by cokoli učinil K. F., přestože oba subjekty měly tuto povinnost uvedenu v jimi uzavřených smlouvách o dílo, od jejichž uzavření přitom uplynulo v době zaplacení zálohy již půl roku. Současně tato neaktivita zcela oprávněně vyvolává otázku, zda rekonstrukce parkoviště byla skutečně zamýšlena, nebo měla jen zvýšit cenu díla.

Za neméně podstatnou okolnost případu krajský soud považuje i skutečnost, že dle svědecké výpovědi insolvenčního správce FOBY se žalobce o dokončení či vyúčtování zakázky u něj nijak nezajímal a k dokončení díla jej nevyzval. Žalobce podle něj neusiloval ani o vrácení poměrné části zálohy a svou pohledávku dokonce nepřihlásil do insolvenčního řízení. Dle soudu si lze jen stěží představit obvyklým způsobem podnikající subjekt, který by se o uhrazenou zálohu v částce 4 milionů Kč bez následného protiplnění druhé strany nezajímal a nečinil ani kroky k jejímu vymáhání. Takové jednání svědčí závěru žalovaného, že cílem zaplacení zálohy bylo získání nadměrného odpočtu DPH, a nikoliv reálná hospodářská činnost.

Tyto okolnosti společně s dalšími zjištěními a ve světle vzájemného personálního propojení objednatele (K. F.), žalobce (společnosti R. F.) a FOBY aprobejávají dle krajského soudu bez jakýchkoliv důvodných pochybností závěr správce daně a následně žalovaného o tom, že hospodářská činnost žalobce neměla žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na nadměrný odpočet DPH. Aplikace institutu zneužití práva tak dle krajského soudu byla dostatečně podložena skutkovými zjištěními správce daně.

VI.c) Dílčí žalobní námitky vztahující se k institutu zneužití práva

Žalobce namítal, že správní orgány neprokázaly vědomost žalobce o schopnosti společnosti FOBY uhradit vlastní daňovou povinnost a zakázku v ujednaném rozsahu dokončit. I kdyby však tato vědomost prokázána byla, podle žalobce by to nemělo na jeho nárok na nadměrný odpočet DPH žádný vliv.

Krajský soud stejně jako správní orgány nijak nezpochybňuje, že žalobce formálně postupoval v souladu se zákonem o DPH. Předmětem přezkumu napadeného rozhodnutí, je odůvodněnost aplikace institutu zneužití práva. V této souvislosti je nutné uvést, že závěr žalobce o právní bezvýznamnosti jeho případného vědomí o stavu společnosti FOBY pro nárok na odpočet je nesprávný. Znalost situace této společnosti samozřejmě nemohla mít vliv na formální nárok žalobce na odpočet dle zákona o DPH, současně však mohla představovat jednu z okolností, ze kterých je možné dovodit zneužití práva. Krajský soud se ztotožňuje ve smyslu citované judikatury s názorem žalovaného, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení (oprávnění) dané právem, což znamená, že při posuzování následků jednání daňového subjektu zneužití práva vylučuje poskytnutí právní ochrany jeho nároku (viz výše). Jestliže by totiž žalobce věděl o skutečném stavu společnosti FOBY – tedy že není schopna zaplatit svou daňovou povinnost a zejména není schopna řádně dokončit sjednané dílo, těžko by zaplacení podstatné části díla zálohově mohlo mít jiné hospodářské odůvodnění, než vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně. Důvody pro tvrzení žalovaného, že žalobci bylo známo, že FOBY není schopno uhradit vlastní daňovou povinnost a zakázku dokončit, jsou uvedeny na více místech napadeného rozhodnutí. Ať jde o skutečnost, že proti FOBY bylo zahájeno insolvenční řízení, což bylo možné zjistit z veřejně dostupných zdrojů, nebo o skutečnost, že v době zaplacení zálohy byly všechny ostatní zakázky FOBY převáděny na žalobce, jak se uvádí v napadeném rozhodnutí. Dále je tam též uvedeno, že z důvodu pracovní neschopnosti jednatele FOBY, tato společnost dle samotného tvrzení žalobce od listopadu 2010 poskytovala pouze své zaměstnance pro práce, které vykonával právě žalobce. Smlouva o dílo ze dne 7. 1. 2011 byla přitom uzavřena na kompletní dodávky prací, včetně jejich řízení, zajištění a dodávek stavebního materiálu. V napadeném rozhodnutí jsou tedy uvedeny taková zjištění, ze kterých je zřejmé, že o problémech FOBY a jeho možnostech dokončit zakázku žalobce vědět musel, resp. že o nich nemohl nevědět. Přestože tedy FOBY již několik měsíců poskytovalo pouze své zaměstnance, a to přímo pro žalobce, ten zaplatil vysokou zálohu na dílo, jehož součástí byly kompletní dodávky prací včetně stavebního materiálu.

K tvrzené absenci účelu řetězce subjektů soud v první řadě obecně uvádí, že pro posouzení případu jako zneužití práva není podstatné prokázání toho, jaký účel mělo vytvoření celého řetězce subjektů, které se ani všechny na tomto zneužití vůbec nemusí podílet. Ke zdanitelným plněním dochází vždy mezi určitými subjekty a transakce tak jsou zpravidla prováděny v menších či větších řetězcích. V popisu řetězce správcem daně tak nelze spatřovat nic zvláštního. Onen popis řetězce navíc v daném případě nebyl samoúčelný. Správní orgány totiž řetězec popsaly za účelem přiblížení okolností případu, zejména ke znázornění vzájemného personálního propojení jednotlivých subjektů, tedy objednatele, žalobce a společnosti FOBY. V napadeném rozhodnutí žalovaný mj. uvádí, že právě řetězec subjektů

navodil z důvodu jejich personálního propojení optimální situaci pro zneužití práva. Nikde však správní orgány netvrdily, že by právě takový řetězec byl jediný nutný pro uskutečněnou transakci vyhodnocenou jako zneužití práva, nýbrž pouze usuzovaly, že díky personálnímu propojení navodil optimální situaci pro toto zneužití; z tohoto propojení pak správní orgány dovodily i subjektivní kritérium pro posouzení případu jako zneužití práva. Obecně proto lze sice souhlasit i s tvrzením žalobce, že stejný efekt nadměrného odpočtu by objednatel dosáhl i bez zapojení žalobce, ale v nyní projednávané věci však krajský soud posuzuje výše popsané transakce, kterých se účastnil žalobce (a nikoli všechny hypotetické situace vedoucí k nároku na nadměrný odpočet). Jestliže bylo v projednávané věci zjištěno zneužití práva, skutečnost, že k vylákání nadměrného odpočtu mohlo dojít i jiným způsobem, je irelevantní.

Pokud žalobce namítal, že objednatel chtěl peníze za rekonstrukci restaurace Myslivna poskytnout své společnosti FOBY (nikoli cizí společnosti) a jen z důvodu své pracovní neschopnosti pověřil koordinací projektu a organizací práce žalobce, podle mínění krajského soudu toto tvrzení žádným způsobem neodůvodňuje údajnou ekonomickou logiku transakce projednávané v této věci. Pohnutky objednatele samozřejmě mohly být přesně v duchu žalobcem uvedeného (zjištění správních orgánů to v této věci ani nepotvrzují ani nevyvracejí), nicméně ekonomické opodstatnění transakce je nutné zkoumat zejména z pohledu žalobce. Jestliže byl objednatel v dlouhodobé pracovní neschopnosti, kvůli čemuž svěřil organizaci zakázky žalobci, je s podivem, že žalobce nejenže zakázku dále svěřil právě společnosti FOBY, jejíž jediný jednatel (objednatel) byl v dlouhodobé pracovní neschopnosti, ale dokonce jí zaplatil vysokou zálohu. Krajskému soudu přitom není jasné, co měl žalobce případně koordinovat nebo organizovat, když předmět smlouvy o dílo mezi ním a společností FOBY byl shodný s předmětem smlouvy mezi objednatelem a žalobcem. Byla to tedy společnost FOBY, která měla dílo fakticky realizovat, a žalobci žádná povinnost nad rámec těchto prací dle smlouvy nezůstala. Jestliže s touto společností mohl smlouvu o dílo uzavřít žalobce (dle svého tvrzení zcela logicky), proč tedy tuto smlouvu nemohl uzavřít přímo objednatel. Z pohledu žalobce tak jeho tvrzení ohledně dlouhodobé pracovní neschopnosti K. F. žádnou ekonomickou logiku transakce neodůvodňuje; krajskému soudu se naopak jeví jako ryze účelové. Předmětné tvrzení žalobce vůbec neodůvodňuje jeho ekonomické opodstatnění v řetězci, zejména však vůbec neodůvodňuje zaplacení zálohy, na základě které vznikl žalobci nárok na odpočet DPH.

V této souvislosti žalobce namítal i existenci skutečného ekonomického vztahu mezi jednotlivými subjekty řetězce s tím, že žalovaný pominul vztahy mezi ním a objednatelem. Podle něj popis provádění staveb a činnosti na stavbě nasvědčují ryze ekonomickému smyslu jeho jednání. Krajský soud k tomu uvádí následující. Žalobce měl plnou pravdu, pokud tvrdil, že důkazní břemeno ohledně okolností významných pro posouzení případu jako zneužití práva nese správce daně, resp. žalovaný. Nelze s ním však souhlasit v tom, že správce daně toto důkazní břemeno neunesl. To, že probíhaly určité práce a že tyto práce byly objednateli následně vyúčtovány žalobcem, ještě *a priori* neznamená, že transakce mezi žalobcem a FOBY měla skutečný ekonomický smysl. Objem uskutečněných prací společností FOBY byl v hrubém nepoměru nejen s celkovou cenou díla, ale také s výší uhrazené zálohy. Žalobci pak nebylo vytýkáno, že ke stavebním pracím fakticky vůbec nedošlo. Skutečnost, že objem uskutečněných prací byl v hrubém nepoměru s výší uhrazené zálohy, považoval správce daně za jednu z okolností svědčících pro zneužití práva žalobcem. Správce daně ani žalovaný nikde

netvrdí, že by nebyly realizovány vůbec žádné práce, pouze opakovaně uvádějí, že z jejich zjištění je zřejmé, že cílem jednání žalobce bylo získání nároku na odpočet DPH.

Ani skutečnost, že správce daně uznal K. F. nárok na odpočet daně z faktury vystavené žalobcem v tomto obchodním případě, na tomto závěru nic nemění. Žalobce vyúčtoval objednateli práce skutečně provedené na objektu Myslivna podle smlouvy o dílo ze dne 3. 1. 2011 fakturou CIP č. 02211, znějící na částku 1 047 452 Kč, jejíž přílohou byly mj. zjišťovací protokol o provedených pracích a rekapitulace stavebních prací. Objednatelem uplatněný odpočet z této faktury byl správcem daně uznán jako správný v plné výši 209 490,40 Kč. Z uvedené částky je zřejmé, že práce nebyly provedeny v takovém rozsahu, v jakém dle smlouvy provedeny být měly; byla provedena jen jejich výrazně menší část. Ostatně provedení části prací správcem daně a následně žalovaný uznali i v případě vztahu mezi žalobcem a společností FOBY. Vyúčtování skutečně provedených prací žalobcem vůči K. F. a jejich uznání správcem daně tak na správnosti závěru žalovaného o zneužití práva nemůže ničeho změnit. K. F. byl odpočet z uvedené faktury uznán nechybně proto, že svůj nárok prokázal jak formálně správným daňovým dokladem, tak prokázáním skutečného provedení prací dle tohoto dokladu, a současně správce daně nezjistil okolnosti nasvědčující zneužití práva z jeho strany. Nelze například nevidět, že odpočet byl (aspoň to z tvrzení žalobce vyplývá) nárokován na základě fakturace skutečně provedených prací, a nikoliv na základě započtením uhrazené zálohy, jako se tomu stalo v posuzovaném případě žalobce; K. F. dle napadeného rozhodnutí žalobci zálohu vůbec neuhradil. V případě žalobce přitom výše zálohy vysoce převyšovala cenu již realizovaných prací a blížila se celkové ceně díla. S ohledem na to nemá uznání odpočtu K. F. skutečnou relevantní souvislost ve vztahu k aplikaci institutu zneužití práva v projednávané věci. Krajský soud proto důkazy navržené k prokázání tohoto tvrzení ani neprováděl.

K otázce existence ohrožení státního rozpočtu pak soud uvádí, že tato okolnost je spíše důsledkem zneužití práva, než jeho znakem. Lze však souhlasit se žalobcem, že jen těžko si lze představit zneužití práva na odpočet daně na vstupu, bez toho aniž by byly ohroženy daňové příjmy státního rozpočtu. Tvrzení žalobce, že v nyní projednávané věci takové ohrožení dáno nebylo, je však zcela nepřipadné. Společnost FOBY byla plátcem DPH, a tedy měla povinnost odvést daň vybranou od žalobce. To jaké výše by dosahoval odpočet daně společnosti FOBY na vstupu je samozřejmě otázkou, nicméně v žádném případě nelze mít za to, že daň vybraná od žalobce by vůbec neměla být příjmem státního rozpočtu, neboť by měla vliv na výši celkové daně, příp. nadměrného odpočtu. Celková daň společnosti FOBY odvedená do státního rozpočtu by se totiž odvíjela od poměru daně zaplacené na vstupu a vybrané na výstupu. Jestliže by tedy správce daně žalobci vyplatil odpočet, který byl dle jeho závěrů nárokován v důsledku zneužití práva a současně by nevybral daň od společnosti FOBY, pak by zde nepochybně došlo k ohrožení státního rozpočtu.

Žalobce rovněž namítal, že pochybnost žalovaného o tom, že K. F. skutečně poskytl peníze společnosti FOBY, není důvodná. Krajský soud v tomto ohledu přitakal žalobci, že žalovaný tyto půjčky skutečně zpochybňoval, nicméně nikoli přímo na základě výpovědi insolvenčního správce Mgr. Ing. M., ale toho, že žalovaný nepředložil žádné prvotní doklady (smlouvy, výpisy z účtů, dlužní úpisy, směnky apod.), které by poskytnutí půjček prokazovaly. Současně však žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že i kdyby

byly finanční prostředky objednatelem skutečně poskytnuty, nemělo by to s přihlédnutím k dalším zjištěním vliv na závěry správce daně, že provedením zápočtu byla navozena situace, kdy jediným ekonomickým efektem provedeného zápočtu bylo nárokování odpočtu DPH žalobcem. I kdyby k poskytnutí peněžních prostředků společnosti FOBY v letech 2000 – 2009 skutečně došlo, pak by to ani dle krajského soudu nemělo vliv na závěr o zneužití práva žalobcem. Tento závěr je totiž podepřen řadou dalších zjištění, již výše popsanych, a to včetně pochybností o uznání závazku K. F. a následném postoupení pohledávky. Tyto pochybnosti pak navíc nespočívaly pouze v pochybnostech o poskytnutí půjček, ale také v nedostatečné specifikaci uznávaných závazků, v tom, že K. F. uznal závazky *de facto* sám sobě, v možnosti promlčení půjček dřívějšího data a také ve skutečnosti, že žalobce neuhradil cenu za postoupení pohledávky.

K předloženým výpisům z účtu navrženým k důkazu v bodě IX. žaloby písm. o) až aw) krajský soud proto opětovně uvádí, že k jejich provedení nepřistoupil, neboť prokazovaná skutečnost (poskytnutí půjček) nemůže mít vliv na závěry žalovaného ohledně zneužití práva žalobcem. Pro samotný závěr o tom, zda popsáním jednáním všech tří zúčastněných subjektů došlo ke zneužití práva ve vztahu k uplatnění odpočtu DPH, není samotná soukromoprávní povaha jednání uskutečněných mezi jednotlivými články řetězce rozhodující. Úsudek o zneužití práva je postaven na účelovém pozadí a kontextu posuzovaných transakcí, jakož i na důležitých časových souslednostech konání jednotlivých zúčastněných subjektů. Uvedené dopadá i na zprávy bank navržené v bodě IX. žaloby písm. bl). Pokud jde o navrhované provedení důkazů výpisy z obchodního rejstříku (nyní veřejný rejstřík) žalobce, objednatele a společnosti FOBY, stejně jako údaje o registraci těchto subjektů k DPH, krajský soud uvádí, že listiny tohoto druhu mohou prokázat pouze otázky, které nejsou v projednávané věci sporné. V případě žalobce je navíc výpis z obchodního rejstříku již součástí správního i soudního spisu. Z hlediska projednávané věci tak tyto listiny ničeho nového přinést nemohou, a proto je soud neprováděl a při rozhodování věci k nim nepřihlížel.

K navrženému výsledku svědků, pak krajský soud uvádí, že výslech insolvenčního správce Mgr. Ing. M. považuje soud za nadbytečný s ohledem na to, že během daňového řízení již vyslechnut byl a soud jeho výslech nepovažuje za potřebný. Žalobce navíc neuvedl, co nového by měl jeho výslech přinést. V případě výsledku K. F. a Bc. R. F. pak žalobce rovněž neuvedl, jakou konkrétní skutečnost má jejich výslech prokázat. Jestliže má prokázat poskytnutí finančních prostředků K. F. společnosti FOBY, pak krajský soud opakuje, že i kdyby k poskytnutí peněžních prostředků společnosti FOBY v letech 2000 – 2009 skutečně došlo, nemá to vliv na závěr o zneužití práva žalobcem (viz výše). Vzhledem k tomu, že ani ostatní tvrzení žalobce nemohla změnit závěr o zneužití práva, považuje soud za nadbytečné, aby k prokázání těchto tvrzení prováděl výslech svědků. Ve vztahu k dalším navrhovaným důkazům pak soud uvádí, že navrhované listiny jsou součástí správního spisu, kterým se dle ustálené judikatury správních soudů nedokazuje.

Rovněž námitku nepoužitelnosti svědecké výpovědi insolvenčního správce nelze vzít za důvodnou. Svědek do protokolu ze dne 6. 8. 2012, č.j. 135246/12/10932703816 uvedl, že mu bylo K. F. předáno uznání závazku, ale že se domnívá, že smlouvy o půjčkách z let 2000 až 2009 mu předány nebyly. Dále uvedl, že ve sbírce listin (patrně) obchodního rejstříku a také u druhého společníka FOBY ověřoval, zda byly půjčky schváleny valnou hromadou společnosti

FOBY ve smyslu § 196a obchodního zákoníku, oboje s negativním výsledkem. Současně uvedl, že úkon uznání závazku neměl ověřený podpis a že jej považuje za sporný, a jako insolvenční správce jej odporuje, neboť s péčí řádného hospodáře se nic uznávat sám sobě nemá. V první řadě je nutné zopakovat, že žalovaný své pochybnosti o půjčkách z let 2000 – 2009 neopíral přímo o výpověď insolvenčního správce Mgr. Ing. M., ale o jiné skutečnosti. Současně pak nelze přisvědčit žalobci, že by svědek, a to v celé své výpovědi (nejen ve vztahu k předmětným půjčkám), *a priori* vyjadřoval své dojmy, a nikoli to, co skutečně vnímal svými smysly. Své kroky vždy pouze odůvodnil, jako např. to, že fakturu vystavenou společností FOBY nezahrnul do daňového přiznání z důvodu, že provedený zápočet považuje za neúčinný. V obdobných mezích pak bylo odůvodněno i to, proč odporuje uznání závazku. Z těchto právních závěrů svědka M. ale žalovaný nevycházel. Svědek M. zejména uvedl, zda a co mu K. F. nebo žalobce sdělili, resp. předali a z těchto skutečností pak žalovaný, ostatně stejně jako správce daně, skutečně vycházel. Tyto skutečnosti jsou pak zřejmým popisem faktů, a nikoliv dojmů svědka.

K námitce účelového postupu žalovaného krajský soud předně uvádí, že otázky, které si žalovaný kladl v napadeném rozhodnutí, důsledně vycházejí z konkrétních zjištěných okolností případu a logicky na sebe navazují. K první otázce „V čem spočívalo předmětné zdanitelné plnění“ žalovaný konstatoval, že předmětné zdanitelné plnění nespočívalo v odvedené práci, které bylo odvedeno jen minimum, ale v uhrazení zálohy s tím, že ustanovení zákona o DPH úplatu formou zálohy zdanit umožňují. Žalovaný tak pouze konstatoval skutkový stav věci a uznal, že se skutečně jednalo o zdanitelné plnění dle zákona o DPH. Z ničeho uvedeného v této části napadeného rozhodnutí nelze dovodit účelový postup žalovaného. V otázce druhé pak žalovaný popsal povahu zápočtu a započtených pohledávek, z nichž pohledávka žalobce spočívala v uznání dluhu společností FOBY vůči K. F. Na tvrzení žalovaného, že K. F. uznal závazky sám sobě, není nic „demagogického“ (soudu navíc není jasné, jaký význam by to, že je závěr žalovaného demagogický mohl mít z hlediska posouzení „zákonosti“ napadeného rozhodnutí). Dluh samozřejmě uznala společnost FOBY, a nikoliv K. F., nicméně ten za ni jednal, a fakticky tak dluh sám sobě z pohledu jednoty vůle a jejího projevu skutečně uznal. Tento závěr lze žalovanému těžko vyčítat, neboť pouze popisuje jednu z okolností případu tak, jak se fakticky jeví. K tomu, že správce daně a následně žalovaný vycházeli spíše z dojmů svědka Mgr. Ing. M. a ne právních zjištění se soud již výše vyjádřil. Námitky vztahující se k otázce třetí a čtvrté pak napadaly přezkoumatelnost této části rozhodnutí, k čemuž se soud vyjádřil v bodě VI. a) tohoto odůvodnění. Ve vztahu k páté otázce pak žalobce odkázal na námitky uvedené v bodu V. žaloby, s nimiž se již krajský soud rovněž výše pořádal.

VI.d) Absence data vydání rozhodnutí

Námitka žalobce týkající se neuvedení data rozhodnutí je rovněž zcela nedůvodná, nehledě na to, že žalobce z tvrzeného porušení zákona nedovožoval žádný dopad do jeho veřejných subjektivních práv. V první řadě považuje soud za potřebné podotknout, že samozřejmě i elektronická verze rozhodnutí musí splňovat náležitosti rozhodnutí stejně jako verze písemná. Daňový řád tyto náležitosti upravuje v § 102. Dle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým

podpisem úřední osoby a dle písm. h) pak datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Rozhodnutí obsažené ve správním spisu obsahuje časové razítko elektronického podpisu oprávněné úřední osoby JUDr. N. V. s uvedením data 15. 4. 2013. Zákonným požadavkům tak vyhovuje. Sám žalobce přitom uvedl, že uvedené datum zjistil z časového razítka při otevření dokumentu v programu Adobe Reader po připojení konverzní doložky. Datum podepsání rozhodnutí tedy bylo možné zjistit. Jak případně uvedl žalovaný, jestliže bylo možno konverzi provést, dokument musel mít všechny náležitosti. To je zřejmé i z toho, že žalobce v žalobě uváděl správné datum 15. 4. 2013, které se shoduje s datem uvedeným v rozhodnutí obsaženém ve správním spise.

VII. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tedy uzavírá, že naplněním podmínek vyplývajících z rozsudku C 255/02 - Halifax, stejně jako judikatury Nejvyššího správního soudu se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně zabýval. Výše zmíněné indicie, byť každá sama o sobě není protiprávním jednáním ve smyslu zneužití práva, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují porušení zákazu zneužití práva. Jednání žalobce představovalo natolik nestandardní vybočení z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že se krajský soud plně ztotožňuje se závěry žalovaného v tom, že jeho hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na vyplacení nadměrného odpočtu vůči státu.

Ke druhé podmínce uvedené ve věci C 255/02 Halifax pak soud dodává, že poskytnutí nadměrného odpočtu by porušilo základní princip systému DPH, a to princip neutrality, což je nepochybně, jak vyplývá s výše uvedené judikatury v rozporu s § 72 zákona o DPH, stejně jako čl. 1 „recastu“ šesté směrnice, ze kterého tento princip vyplývá. Došlo by totiž ke znevýhodnění ostatních konkurenčních hospodářských subjektů, které postupují řádným způsobem v rámci obvyklé hospodářské činnosti s cílem dosažení zisku, a nikoliv nadměrného odpočtu DPH, nemluvě o porušení zájmu státu a v důsledku tak i celé společnosti na řádném placení daně a dalších plateb za účelem financování veřejných služeb. Žalobce tak nezasluhuje ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

S ohledem na skutečnost, že i další dílčí námitky žalobce byly krajským soudem posouzeny jako nedůvodné, rozhodl krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 30. 7. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu