



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o.**, IČO: 608 51 546, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24705/18/5300-22444-706385, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2019, č. j. 57 Af 11/2018 - 104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil tyto dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 14. 7. 2014: č. j. 1561665/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce července roku 2010 ve výši 27.130 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.426 Kč; č. j. 1561814/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 106.644 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21.238 Kč; č. j. 1561827/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 29.959 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši

5.991 Kč; č. j. 1561863/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 63.352 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 12.670 Kč.

[2] Žalovaný po zhodnocení zjištěných skutečností (existence dodavatelsko-odběratelského řetězce, chybějící daně a objektivních nestandardních okolností v podobě chybějícího rozsahu a někdy nepřesného předmětu plnění na předmětných fakturách, absence dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět služeb při předání díla žalobci, formálních či žádných předávacích protokolů, neexistující či vágní smluvní dokumentace, absence nabídek, zadávací dokumentace a položkových rozpočtů, personálního a materiálního zázemí dodavatele stěžovatele, výši ceny, propočtu pracovní náročnosti, nižší výše hodnoty čerpání položek rozpočtu a fakturace investorům než výše fakturace těchto prací dodavatelem stěžovatele, způsob úhrady přijatých faktur) dospěl k závěru, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti na podvodu. Žalobce tedy nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Při posouzení předmětných plnění žalovaný dospěl k závěru, že žalobce předložením předmětných daňových dokladů sice formálně splnil podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), nicméně nárok na odpočet daně mu nevznikl, neboť přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu, o němž žalobce s ohledem na prokázané objektivní okolnosti věděl, vědět mohl či s ohledem na své chování i vědět musel, přičemž nebyla žalobcem přijata veškerá přiměřená rozumná opatření k zamezení jeho účasti na podvodu.

[3] Žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného namítal, že samotná existence neodvedené daně ve vztahu k původně uznaným fakturám nestačí k tomu, aby žalovaný učinil závěr o zasažení transakce daňovým podvodem. Žalobce upozornil na skutečnost, že k faktické realizaci deklarovaných prací skutečně došlo. Nejednalo se tak o fiktivní plnění. Správní orgány neprokázaly, že by ceny byly nepřiměřeně vysoké. Nedošlo ani k identifikaci personální či kapitálové propojenosti účastníků „řetězce“, která by mohla být ukazatelem daňového podvodu. Nebyly prokázány žádné v oboru nestandardní finanční operace. Ekonomická logika obchodů žalobce je jasně patrná – zakázky byly ve výsledku ziskové.

[4] Veškeré žalovaným předestřené objektivní okolnosti svědčící o podvodném jednání jsou pouhými formálními nedostatky v dokladové dokumentaci a nelze je považovat za skutkové okolnosti daňového podvodu. Nebylo prokázáno, že daňová ztráta je důsledkem podvodu a že jediným možným vysvětlením údajných nestandardností je právě spáchání podvodu na DPH. Správní orgány neunesly své důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH a nebyla tak splněna podmínka pro odepření žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH.

[5] Závěry žalovaného ohledně subjektivní stránky jednání žalobce jsou podle žalobce nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný své hodnotící a vzájemně

pokračování

protichůdné a nesmyslné závěry střídá, což budí dojem, že neví a nemá dostatečně vyjasněno, zda se žalobce údajného podvodu účastnil vědomě či nevědomě.

[6] Závěrem žalobce namítl, že žalovaný založil spoluodpovědnost žalobce na podvodu na DPH údajně spáchaném jeho dodavatelem, aniž by využil institut ručení podle § 109 zákona o DPH. V této souvislosti žalobce odkázal na závěry uvedené v rozsudcích Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, rozsudku Nejvyššího právního soudu ze dne 11. 5. 2017, sp. zn. 6 Afs 264/2016 a odborném článku JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D.

[7] Krajský soud žalobu nadepsaným rozsudkem zamítl. Nejprve poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, který byl vydán v této věci. Za klíčové krajský soud označil, zda žalobce věděl, nebo mohl vědět o tom, že se přijetím zdanitelného plnění zapojil do podvodu na DPH. Krajský soud shledal, že žalovaný se otázkou, zda k podvodu spáchanému dodavatelem stěžovatele došlo, zabýval velmi podrobně a pečlivě popsal okolnosti existence daňového podvodu a v napadeném rozhodnutí vymezil souhrn několika skutečností, které mají prokazovat existenci podvodu na DPH. Jednalo se zejména o nezaplacení daně dodavatelem Z., dále o těžko zjištěitelné odběratele žalobce, neboť žalobce nenapároval přijatá plnění ke konkrétním fakturám. Samotné faktury vystavené dodavatelem Z. neobsahovaly rozsah provedených prací. Dále se jednalo o neurčité smlouvy o dílo, které byly navíc doloženy jen k některým fakturám a byly koncipovány zcela obecně bez specifikace rozsahu prací a ceny díla či způsobu jejího určení. Žalovaný shledal značné odlišnosti u smluv o dílo oproti smlouvám, které měl žalobce sjednané s jinými dodavateli. Přesnější vymezení provedených prací přitom nevyplynulo ani z předávacích protokolů. Další skutečnosti nasvědčující existenci podvodu na dani žalovaný spatřoval v absenci položkových rozpočtů, kalkulace, soupisu provedených prací a stavebních deníků, což není v souladu s všeobecnými obchodními podmínkami. Podezření vzbuzovala také forma úhrady faktur, která byla realizována v hotovosti, byť bylo ověřeno, že v pokladně žalobce nebyl dostatek hotovosti k jejich provedení. Další podezřelou okolností byla skutečnost, že rozpočtové náklady odběratelů žalobce byly nižší než částky vyfakturované dodavatelem Z., a tudíž nemohly být dotčeny dodavatelské práce pro žalobce rentabilní. Standardní se nejeví ani skutečnost, že dodavatel Z. prakticky nevedl žádné účetnictví a že jeho pracovníci nebyli zaměstnaní a pracovali „na černo“. Existenci podvodu na DPH nasvědčuje také chybějící daň, tedy skutečnost, že dodavatel Z. nepodal za předmětná zdaňovací období přiznání k DPH, ani žádnou daň nikdy neuhradil.

[8] Práce uskutečněné dodavatelem Z. měly být součástí stavebních děl prováděných žalobcem na jednotlivých větších akcích realizovaných pro jeho odběratele. Konkrétní odběratele pro jednotlivé zakázky lze však ze spisového materiálu zjistit velmi obtížně, protože jednotlivé faktury dodavatele nebyly napárovány ke konkrétním zakázkám pro odběratele žalobce a na samotných fakturách zpravidla nebyl uveden rozsah prací, ani zakázka, které se provedené práce měly týkat. Smlouvy o dílo byly doloženy pouze k části přijatých faktur, tudíž ani ze smluv o dílo nemohlo být zjištěno cokoliv bližšího ohledně

konkretizace provedených prací. Z vágní a neúplné dokumentace není možné ani rámcově stanovit celkový objem provedených prací a jejich jednotkovou cenu.

[9] Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že ve svědecké výpovědi dodavatel Z. popřel, že by dostal od jednatele žalobce takový objem finančních prostředků, jaký byl uveden na vystavených dokladech. U některých dokladů dokonce uvedl, že dostal částku maximálně ve výši 10 % z fakturované částky. Z úředního záznamu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 15130/18/5300-22444-706385, se podává, že místně příslušný správce daně dodavateli Z. doměřil daň na výstupu u faktur vystavených žalobci, které jsou v úředním záznamu specifikovány. Dodavatel Z. však daň za zdanitelná plnění z uvedených faktur nikdy neuhradil. Na osobním daňovém účtu DPH J. Z. nebyly od data jeho registrace k DPH připsány žádné platby a ani nedošlo k úhradě jiným způsobem. Dodavatel Z. nikdy nepodal dodatečné daňové přiznání. Nelze proto přijmout argument žalobce, že se žalovaný blíže nezabýval okolnostmi a důvody nepodání daňového přiznání dodavatelem.

[10] Krajský soud tak dospěl k závěru, že veškeré žalovaným předestřené indicie důvodně vedly k závěru o existenci závadného dodavatelsko-odběratelského řetězce, neboť tento obchodní vztah vykazuje řadu nestandardních okolností, včetně chybějící daně u dodavatele Z. Na základě uvedených skutečností lze shledat narušení neutrality daně, neboť dodavatel Z. daň nepřiznal a neodvedl, avšak žalobce nárokoval odpočet daně. Krajský soud má za to, že existence chybějící daně byla bez pochybností prokázána a k podvodu na dani došlo.

[11] Akceptací faktur s neúplnými údaji se žalobce vystavil riziku a oproti běžné obchodní praxi se nechoval obezřetně. Žalobcovo tvrzení, že specifikaci plnění obsahovaly smlouvy o dílo, nemůže obstát, neboť smlouvy žádnou bližší specifikaci neobsahovaly. Krajský soud shrnul, že v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně, a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr žalovaného, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH buďto přímo věděl nebo přinejmenším vědět měl.

[12] Vzhledem k tomu, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení žalobce do podvodu na DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Krajský soud žalobci přisvědčil v tom, že v rozumné míře a v jeho reálných možnostech ověřil z dostupných zdrojů informace týkající se dodavatele Z. Žalobci však nic nebránilo požadovat po svém dodavateli předložení jeho přiznání k DPH, čímž by si alespoň v minimálním rozsahu mohl prověřit, zda předmětnou daň přiznává. V tomto ohledu tak nelze u žalobce presumovat dobrou víru, a s ohledem na souhrn všech objektivních okolností nelze na žalobce hledět jako na osobu jednající v obchodním styku obezřetně.

[13] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že některé z uváděných objektivních okolností nelze považovat za skutečnosti nasvědčující existenci daňového podvodu, resp. za

pokračování

skutečnosti, na základě kterých by žalobce mohl nabýt vědomí o jeho účasti na podvodu na DPH. O dostatečné obezřetnosti žalobce nemůže svědčit ani skutečnost, že nedisponoval jakoukoliv dokumentací dokládající konkrétní rozsah a předmět dodavatelem poskytnutých prací. Stejně tak vágnost smluv o dílo značí jisté nestandardní chování. Pro absenci specifikace provedených prací lze jen těžko určit cenu, kterou následně dodavatel Z. na žalobci fakturoval.

[14] S uvedenou absencí jakékoliv dokumentace dokládající konkrétní rozsah poskytnutého plnění souvisí i další objektivní skutečnost nasvědčující existenci podvodného jednání, a tou je výše ceny za poskytnuté plnění. Žalovaný podrobně vysvětlil, v čem spatřuje nestandardnosti ohledně ceny provedených prací a své úvahy podpořil propočtem pracovní náročnosti a logickým vysvětlením o nereálně vysokých částkách, které byly za práce dodavatelem fakturovány. Bylo tak prokázáno, že žalobce nebyl v dobré víře a byl zapojen v řetězci obchodních transakcí vytvořených pouze za účelem vylákání daňové výhody. Při dostatečné obezřetnosti by si byl vědom toho, že vyfakturované ceny neodpovídají běžným cenám za srovnatelné práce ve stavebním odvětví. V souvislosti s nestandardní výší ceny za dodávané zboží krajský soud poukázal na rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59. Krajský soud shledal, že se žalovaný dostatečným způsobem zabýval rovněž ekonomickými aspekty stavebního trhu a ceny vyfakturované dodavatelem Z. za poskytnuté práce zcela správně vyhodnotil jako nepřiměřeně vysoké.

[15] S ohledem na uvedené se krajský soud neztotožnil s tvrzením žalobce, že v oblasti DPH je výše sjednané ceny za dílo irelevantní, když je zachována daňová neutralita, tedy dojde k odvedení daně a existují podmínky pro její odpočet. V nyní posuzované věci je navíc nestandardní výše ceny za vyfakturované práce ukazatelem svědčícím o daňovém podvodu, neboť na straně dodavatele nebyla daň zaplacená. Dalším ukazatelem svědčícím o daňovém podvodu je obsah výpovědi dodavatele Z., který ve své výpovědi uvedl, že nikdy od žalobce neobdržel celou vyfakturovanou finanční částku, nýbrž pouze část, která se zpravidla pohybovala ve výši kolem 10 % z částky uváděné na předmětných fakturách. Žalobce tato tvrzení dodavatele Z. důkazně nevyvrátil.

[16] Předestřené objektivní okolnosti ve svém komplexu prokazují skutečnost, že žalobce věděl, nebo přinejmenším mohl vědět o svojí účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. Rozhodně nelze přisvědčit žalobci v tom, že žalovaný vytvořil konstrukci podvodného jednání pouze na základě formálních nedostatků, které by dle žalobce neměly být neobvyklým jevem. Soud pokládá závěr žalovaného za přesvědčivý a řádně odůvodněný. Veškeré uvedené objektivní okolnosti mají adekvátní oporu ve spise a žalovaný unesl důkazní břemeno kladené na něj ve smyslu judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu. Ze závěrů žalovaného se podávají ucelené okolnosti, které vyvolávají důvodné podezření o žalobcově povědomí stran daňového úniku. Řada zjištěných a objasněných skutečností je značně nestandardní pro běžné obchodní styky v oboru, v němž žalobce působí. Nutno rovněž poznamenat, že žalovaný posuzoval rozhodné otázky z pohledu materiálního a snažil se podrobně zjistit průběh a účel dodavatelsko-odběratelského vztahu. Nelze proto dovozovat, že by jakkoliv preferoval hledisko fiskální.

Byť ne každá ze zjištěných objektivních okolností sama o sobě působí vědomí nebo možnost vědomí žalobce, že se účastnil na plnění, které je součástí obchodu zasaženého podvodem na DPH, ve svém souhrnu tyto skutečnosti svědčí jednoznačně o tom, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm bylo možno spravedlivě požadovat, aby se vyvaroval účasti na podvodném jednání a aby bylo možno tvrdit, že jednal v dobré víře a o daňovém podvodu neměl žádné povědomí.

[17] S ohledem na způsob, jakým Soudní dvůr se ve své judikatuře užívá spojení „měl vědět“ a „musel vědět“, je třeba je podle krajského soudu vykládat tyto výrazy jako synonyma. Žalovaný proto nikterak nepochybil, pokud ve vztahu k žalobci zkoumal, zda o svém zapojení do daňového podvodu věděl, resp. vědět měl.

[18] Krajský soud nepovažoval odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ve věci Vyrtych a. s. za přílehlavý ve vztahu k žalobním námitkám, neboť zjištěné skutkové okolnosti v uvedeném případě Vyrtych a. s. se značně rozcházejí s řešeným případem. Žalobce nenaplnil požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu k dostatečnému prověření svého dodavatele, a tudíž fakticky mohl vědět o podvodném jednání, jehož cílem mělo být vylákání daňového odpočtu.

[19] Námitka žalobce, že mu neměl být odepřen nárok na odpočet na DPH, ale měl být aplikován institut ručení podle § 109 zákona o DPH, byla řešena v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že institut ručení podle § 109 ZDPH nepředstavuje speciální úpravu vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[20] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž stejně jako již v žalobě namítal, že žalovaný se spokojil s holým zjištěním nepodání daňového priznání dodavatelem, aniž by se blíže zabýval okolnostmi tohoto pochybení za účelem prokázání úmyslu získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Při svědecké výpovědi dodavatele Z. se na jeho daňové povinnosti v rámci výsledku vůbec nedotazoval. Z daňového spisu nevyplývá příčina nepřiznání a neodvedení daně dodavatelem stěžovatele, která by žalovanému k prokázání podvodu mohla postačovat. Žalovaný tak rezignoval na své důkazní břemeno a neprokázal spáchání podvodu na DPH. Stěžovatel krajskému soudu vytknul, že pouze zopakoval zjištění žalovaného o tom, že dodavatel J. Z. nepodal daňová priznání a daň neuhradil, a fakticky se nevypořádal s námitkou žalobce, že skutková zjištění ohledně dodavatele Z. k prokázání podvodu na DPH nestačí.

[21] Ve vztahu k žalovaným uváděným objektivním okolnostem svědčícím podle jeho názoru o spáchání podvodu na DPH stěžovatel v první řadě namítl, že pokud neexistuje relevantní daňová ztráta, která by vznikla s úmyslem získat neoprávněné daňové zvýhodnění, bylo nadbytečné zabývat se dalšími okolnostmi předmětných obchodních transakcí a zkoumat jejich standardnost. Žalovaný sice identifikoval řadu nestandardností, nedostal však své povinnosti prokázat standard. Transakce stěžovatele s dodavatelem Z.

pokračování

nebyly srovnány s žádnými podobnými transakcemi. Krajský soud se bez dalšího ztotožnil s názorem žalovaného o tvrzených nestandardnostech, závěry žalovaného toliko parafrázoval, a dopustil se tak nesprávného právního posouzení.

[22] Stěžovatel zdůraznil, že ani jediná z údajně nestandardních okolností o spáchání podvodu na DPH nese svědčí, a to ani v souhrnu, nýbrž jsou dobře vysvětlitelné i jinak. Žalovaný se zcela účelově snažil nalézt na obchodech nedostatky, které však stěžovatel vysvětlil. Nebylo tedy prokázáno, že daňová ztráta je důsledkem podvodu a že jediným možným vysvětlením údajných nestandardností je právě spáchání podvodu na DPH. Varianta podvodu je pouze jednou z více možných variant, což k unesení důkazního břemene ohledně existence podvodu nepostačuje.

[23] Žalovaným uváděné nedostatky předmětných faktur (chybějící rozsah provedených prací, předmět plnění) nemohou být podle stěžovatele posouzeny jako objektivní okolnost svědčící o daňovém podvodu. Nebylo totiž sporu o faktickém uskutečnění předmětných prací dodavatelem a faktury byly dodavatelem vystaveny až po řádné realizaci plnění a jeho kontrole stěžovatelem. Stěžovatel se tedy v případě fakturovaných cen nevystavil žádnému podnikatelskému riziku. Žalovaný opomenul, že se fakturace uskutečnila až po realizaci stavebních prací, tj. v okamžiku, kdy stěžovatel věděl, že dodavatel svou povinnost ze smlouvy splnil. V okamžiku sjednávání předmětných transakcí tudíž stěžovatel neměl k dispozici indicii, která by v něm mohla vzbudit podezření ohledně účasti na podvodu. Závěr krajského soudu i žalovaného, že chybějící zákonné náležitosti na faktuře byly pro oblast pomocných stavebních prací nestandardní, není prokázáný. Standard totiž nebyl řádně zjištěn, jelikož žalovaný učinil pouze obecné a nesprávné srovnání s fakturací stěžovatele vůči jeho odběratelům a argumentoval standardním chováním v běžné praxi, aniž by reálné fungování v běžné praxi prokázal. Odkaz žalovaného na České stavební standardy představuje toliko doporučenou teorii, nikoli běžně realizovanou praxi. Nelze srovnat obchodní podmínky (např. z hlediska pojištění) sjednané mezi stěžovatelem a investorem rozsáhlé stavební zakázky (město Prachatice, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích apod.) a obchodní podmínky sjednané mezi stěžovatelem a subdodavatelem neodborných pomocných stavebních prací na takovéto velké stavební zakázce. I přes některé chybějící náležitosti faktur byl stěžovatel schopen je přiřadit k jednotlivým zakázkám.

[24] Žalovaným vytýkanou absenci dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět služeb při předání díla stěžovatel vysvětlil tím, že se jednalo toliko o pomocné, neodborné práce, nebylo zapotřebí zatížit smluvní vztah takovými formálními úkony, jako by to bylo na místě činit v případě realizací prací vyšší důležitosti, u kterých existuje i vyšší riziko případných vad. Neformální jednání mezi zhotovitelem stavby a jeho subdodavatelem bylo zcela běžné.

[25] V případě žalovaným vytýkaných nedostatků předávacích protokolů, které byly podle žalovaného vystavovány toliko formálně a v některých případech vůbec, stěžovatel zmínil, že již dříve namítal, že žalovaný neprokázal tvrzený standard, přičemž případné pozdější vyhotovení předávacího protokolu bylo v praxi zcela běžné a nijak neodporovalo

skutečnosti, že ke kontrole provedených prací stěžovatelem docházelo a teprve na základě této kontroly (byť formálně zaznamenané až později ve vyhotoveném předávacím protokolu) byly vystaveny faktury a provedena jejich úhrada. Vystavení předávacích protokolů později než k předání fakticky došlo v žádném případě neznamená, že tyto předávací protokoly nemohou stvrzovat podrobnou prohlídku stavby a provedení díla dle smlouvy o dílo, jak nesprávně dovodil žalovaný. V této souvislosti stěžovatel připomenul, že žalovaný nepochyboval o faktickém uskutečnění předmětných prací.

[26] Stěžovatel zopakoval, že ústní sjednání smluv o dílo, jejichž předmětem byly pomocné dělnické práce, je v praxi zcela obvyklé. Nebylo na stěžovateli, aby v řízení prokazoval, že obchodní vztah nebyl zasažen žádnými nestandardnostmi. Důkazní břemeno ohledně prokázání nestandardností leželo výhradně na žalovaném. Pokud na něj žalovaný rezignoval s nesprávným odkazem na důkazní břemeno stěžovatele, postupoval v rozporu se zákonem. Rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 25, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, kterými žalovaný podpořil svůj závěr ohledně nestandardnosti z důvodu absence písemné formy smlouvy, se týkají zcela skutkově odlišných věcí.

[27] Vzhledem k tomu, že bylo prokázáno, že dodavatel Z. byl schopen požadované stavební práce zabezpečit, mívá se zcela účinkem zjištění žalovaného, že neměl ve veřejně dostupném rejstříku ekonomických subjektů uvedeny žádné zaměstnance. Realizace prací prostřednictvím vlastních zaměstnanců není jediným možným způsobem.

[28] K tomu, že žalovaný svůj závěr o výši ceny a propočtů pracovní náročnosti obhajoval na základě toho, že stanovení ceny úkolově z žádných důkazních prostředků nevyplývá, stěžovatel podotknul, že z žádných důkazních prostředků nevyplýval ani opak, a sice stanovení ceny v závislosti na počtu odpracovaných hodin. Stěžovatel přitom odkazoval na znalecký posudek Ing. Mulače a Ing. Bednářové, který jasně hovoří o tom, jaký způsob stanovení ceny je ve stavebnictví obvyklý. Žalovaný znalecký posudek správně nehodnotil, v důsledku čehož dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Stěžovatel dále opakovaně namítal naprosté odtržení od podnikatelské reality na straně žalovaného. Rozsah požadovaných pomocných prací na předmětných stavebních zakázkách nebylo možné většinou dopředu přesně odhadovat a odvíjel se často od konkrétní situace na stavbě. Jejich dojednání se zcela běžně vyznačovalo nízkou mírou formálnosti a probíhalo operativně v závislosti na aktuální potřebě, což se odvíjelo mj. též od nízkých požadavků na odbornost jejich zajištění, avšak vyšších nároků na vykonání potřebné práce. Stěžovatel přitom disponoval dlouhodobou pozitivní zkušeností s dodávkami pomocných prací realizovaných způsobem obdobným jako v posuzovaném případě. Jednalo se v oboru o zcela běžný způsob, jak obstát ve vysoce konkurenčním prostředí. Tvrzení žalovaného o absenci racionálního důvodu předmětných obchodů s dodavatelem Z. tak nemá oporu ve spise. S ohledem na nesprávné zjištění obvyklé výše ceny předmětných stavebních prací nebylo možné souhlasit se závěrem o nepřiměřeném navýšení cen. Jelikož se jednalo o ceny v obvyklé výši, nemohl stěžovatel nabýt jakékoliv podezření, že se dodavatel chystá spáchat podvod na DPH.

pokračování

[29] Ani ze zjištění žalovaného, že rozpočtované náklady na bourací a pomocné práce vyčíslené odběratelům jsou výrazně nižší, než fakturace těchto prací dodavatelem J. Z., nelze dovozovat podezření ze spáchání podvodu na DPH. Jednalo by se toliko o neekonomické chování stěžovatele. Výše uvedené by však nevypovídalo vůbec nic o záměrech dodavatele neodvést státu DPH. Nesporné je, že předmětné stavební zakázky byly jako celek pro stěžovatele ziskové, přičemž výše zisku se pohybovala v obvyklé výši. Stěžovatel sice musel vycházet ze sjednaného rozpočtu stavby, avšak při jeho sjednání nemohl vždy přesně předvídat budoucí potřebu veškerých pomocných stavebních prací. V praxi běžně docházelo k tomu, že reálná potřeba převýšila původní očekávání, což mělo za následek vícepráce a s tím spojené navýšení nákladů. Pokud i za tohoto stavu zůstala zakázka zisková, jen sotva lze dovozovat nestandardní ekonomické jednání stěžovatele. Stěžovatel dále žalovanému vytknul, že se izolovaně zaměřil na zjištění nevýhodnosti dílčích nákladů na pomocné práce, aniž by náležitě zohlednil např. hrozbu sankcí v případě nesplnění závazků vůči odběratelům, zejména ve vztahu k případnému prodlžení. Stěžovatel tedy ekonomicky logicky vyhodnotil, že je pro něj v konečném důsledku výhodnější přistoupit na dílčí nevýhodnost některých okrajových nákladů, pokud mu to mělo zajistit řádné splnění zakázek a tím dosažení konečných příjmů.

[30] Žalovaný řadil mezi objektivní okolnosti také hotovostní úhrady, které pokládal za nestandardní. Stěžovatel však namítal, že využil v odvětví jeho působení velice častou možnost, jak úhradu provést, přičemž dostatečnou obezřetnost projevil tím, že si od dodavatele nechal potvrdit výdajové pokladní doklady, které prokazovaly uskutečnění předmětných plateb. K úvaze žalovaného, že v oblasti stavebnictví jsou podvody na DPH časté, stěžovatel namítl, že žalovaný nedoložil, že by informace o rozšířených podvodech byli známé mezi daňové subjekty. Zvýšené nároky na obezřetnost neměly u stěžovatele ve vztahu k předmětným zakázkám realizovaným J. Z. reálné opodstatnění, a to i s ohledem na skutečnost, že náklady z vyloučených faktur pana Z. jsou pouze malým procentem z celkových nákladů připadajících na celou akci a pouze malým procentem se podílejí na celkových výnosech.

[31] Ve vztahu k objektivním okolnostem stěžovatel zdůraznil zjevnou absenci příčinné souvislosti mezi zjištěním žalovaného a podvodem na DPH, resp. povědomostí stěžovatele o účasti na podvodu. Žalovaný se izolovaně zaměřil na nalezení dílčích nesrovnalostí, které jsou ovšem vysvětlitelné i jinak, než účastí na daňovém podvodu a jednotlivě a ani v souhrnu objektivně nemohly být stěžovatelem v okamžiku realizace transakcí vyhodnoceny jako jednorázové známky spáchání podvodu na DPH. Nikoli každá zjištěná odchylka od standardu či nesrovnalost může oprávněně vzbuzovat podezření z daňového podvodu. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry uvedené v rozsudcích NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 As 252/2017, ze dne 16. 4. 2018, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 50/2016 - 101.

[32] K žalovaným vytýkané nekonkrétní specifikaci předmětu a rozsahu provedeného díla (stavebních prací) stěžovatel uvedl, že smlouva o dílo sice byla mezi stranami uzavřena písemně, nicméně její obsah byl upřesňován a doplňován ústně, v závislosti na aktuálních

potřebách obou stran, což byl v praxi pomocných stavebních prací naprosto standardní jev. Mnohdy k uzavírání písemných smluv nebylo vůbec přistupováno a vše se řídilo pouze ústní dohodou. Cena za provedené dílo byla řádně sjednána na základě ústní dohody, v souladu se zněním smlouvy o dílo a v souladu se zákonem. Její konkrétní výši obsahovaly předávací protokoly a především vystavené faktury. Jejich zaplacením pak byla potvrzena shoda fakturovaných částek s částkami ústně ujednanými.

[33] K odkazu žalovaného na České stavební standardy stěžovatel uvedl, že se jedná o doporučení směřované zejména pro veřejné zakázky a pro vztahy investorů a generálních dodavatelů staveb. Na úrovni nižších zhotovitelů staveb je jejich použitelnost omezená.

[34] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že pro založení spoluodpovědnosti za spáchání podvodu na DPH jiným daňovým subjektem je nezbytné dospět ke zjištění, že právě spáchání podvodu na DPH muselo být pro daňový subjekt jediným možným vysvětlením všech okolností posuzovaných obchodních transakcí a žádné jiné vysvětlení nemohlo připadat v úvahu. Ve věci není možné dojít k závěru, že zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících na sebe navazujících nepřímých důkazů. Naopak lze dojít k jiným, pravděpodobnějším skutkovým verzím, ve kterých hraje hlavní roli prokázaná dobrá víra stěžovatele.

[35] Za dané situace bylo nadbytečné dále zkoumat, zda stěžovatel přijal veškerá rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu. Potřebné indicie, které by ve stěžovateli v okamžiku sjednávání předmětných obchodů mohly vzbudit podezření, resp. prvotní pochybnosti, neměl totiž k dispozici. Nebylo tak možné po stěžovateli požadovat, aby činil další opatření nad rámec běžné opatrnosti. Stěžovatel byl naopak oprávněn důvěřovat legalitě předmětných transakcí a plně dostal požadavkům na běžnou obezřetnost, čímž osvědčil svou dobrou víru. Zejména učinil prověření dodavatele na podkladě veřejně dostupných údajů ve veřejných rejstřících.

[36] Žalovaný si zjevně nepoložil otázku, zda by účasti na podvodu zamezilo, pokud by stěžovatel nedostatky svého chování odstranil. Odpověď na tuto je otázku záporná. Požadavky žalovaného nejsou racionální a požadovaná opatření postrádají potenciál zabránit účasti na daňovém podvodu. Na jejich podkladě tak nelze dovozovat nedostatek obezřetnosti stěžovatele, resp. kvalifikovaně vyvrátit existenci jeho dobré víry.

[37] Krajský soud se s námitkami stěžovatele vypořádal nesprávně a ze značné části nesrozumitelně. Konstatoval totiž, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Stěžovatele však v tomto ohledu žádné důkazní břemeno netížilo. Stěžovatel se důrazně ohradil proti závěru krajského soudu, že mu nic nebránilo požadovat po svém dodavateli předložení jeho přiznání k DPH, čímž by si alespoň v minimálním rozsah mohl prověřit, zda dodavatel předmětnou daň přiznává. Takový postup je v podnikatelském prostředí zcela nestandardní. Krajský soud nesprávně posoudil i otázku příčinné souvislosti identifikovaných nedostatků preventivních opatření stěžovatele a podvodem na DPH. Odůvodnění krajského soudu ve vztahu k této námitce je nesrozumitelné. Krajský soud hovoří pouze o důvodné obavě

pokračování

ohledně faktické realizace plnění dodavatelem, a nikoli o obavě z účasti na daňovém podvodu. Nadto krajský soud vůbec nekonkretizuje, jakým způsobem měl stěžovatel spolehlivost a důvěryhodnost dodavatele prověřovat (vyjma požadavku na předložení daňových příznání).

[38] Krajský soud zopakoval některé další nedostatky v opatření stěžovatele bez posouzení jejich souvislosti s povědomostí stěžovatele o podvodu. Standard na trhu neobdobných, pomocných stavebních prací nebyl v řízení zjištěn ani prokázán, což tvoří vlastní jádro nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a i kasační stížností napadeného rozsudku. Krajský soud rovněž nesprávně argumentoval existencí obchodních rizik, která nebyla sporná. Krajský soud dále opomenul námitku stěžovatele týkající se nesprávného stanovení obvyklé ceny předmětných prací a nezabýval se reálnou možností stěžovatele případné nadhodnocení rozpoznat. Zejména nezohlednil nezbytnost operativního zajištění těchto prací pro účely plynulé realizace stavebních zakázek, resp. dodržení termínů. Žalovaný neprokázal, že by cena prací zaplacená stěžovatelem dodavateli byla natolik zjevně nepřiměřená, že to ve stěžovateli objektivně mohlo vzbudit podezření na podvod.

[39] Krajský soud se ve shodě se žalovaným opřel o nevěrohodnou výpověď dodavatele Z. z trestního řízení, v níž J. Z. vypověděl, že od stěžovatele nikdy neobdržel celou vyfakturovanou částku. Tím je napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť zároveň konstatoval, že nebylo zpochybněno dodání a zaplacení zdanitelných plnění. Ani krajský soud neobjasní souvislost mezi cenovým nadhodnocením prací uskutečněných dodavatelem Z. a podvodem na DPH za situace, kdy zakázky jako celek byly ziskové.

[40] Veškeré požadavky na obezřetnost byly v neúnosné míře přeneseny pouze na stěžovatele, resp. stát nevytvořil podmínky pro to, aby byl stěžovatel schopen podvod rozpoznat. Kontrolní mechanismy ze strany státu selhaly, tím se však krajský soud vůbec nezabýval. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017, stanovisko generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 11. 9. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-16/13 a C-164/13 a rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*. Skutečnost, že v roce 2010 neexistoval režim přenesené daňové povinnosti ani institut nespolehlivého plátce, nelze klást daňovým subjektům k tíži a přenášet na ně veškerou odpovědnost za účast na podvodech. V kontextu nedostatečné informovanosti daňových subjektů o hrozbě účasti na daňovém podvodu ve stavebnictví v roce 2010 lze stěžovateli stěžít vytýkat, že nepřijal dostatečná preventivní opatření, aby případné účasti na podvodu zabránil. Stěžovatel dostal požadavkům na dostatečnou obezřetnost a žalovaný neprokázal opak.

[41] Žalovaný nepostavil najisto, zda byla účast stěžovatele na údajném podvodu vědomá, nebo nevědomá. Krajský soud pak prohloubil nesrozumitelnost tohoto právního závěru. Podstatou žalobní námitky bylo, že z rozhodnutí žalovaného není jednoznačně patrné, zda se měl žalobce účastnit podvodu vědomě či nevědomě, což jsou podle stěžovatele dva neslučitelné závěry. Pokud je na jejich rozlišení rezignováno, resp. jsou v rozhodnutí používány *promiscue*, zakládá to nepřezkoumatelnost. Krajský soud na

některých místech napadeného rozsudku výslovně dovozuje úmysl, resp. vědomou účast stěžovatele na podvodu, na jiných místech připouští i nevědomou účast stěžovatele na údajném podvodu. To podle stěžovatele způsobilo nepřezkoumatelnost rozsudku. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 8. 2019, č. j. 65 Af 8/2017 - 102. Stěžovatel dále namítl, že k unesení důkazního břemene správce daně v otázce účasti na daňovém podvodu nepostačuje pouhé podezření, které na několika místech zmiňuje krajský soud.

[42] Žalovaný postupoval nesprávně, když neaplikoval institut ručení podle § 109 ZDPH. Mimo jiné tak stěžovateli nezákonně předsal penále a úrok z prodlení v nesprávné výši. Krajský soud si vystačil s odkazem na závěry obsažené v předchozím rozsudku NSS, aniž by se zabýval individuálními okolnostmi případu stěžovatele. S dílčí námitkou týkající se vlivu aplikované právní úpravy na příslušenství doměřené daně se vůbec nevypořádal.

[43] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud při posouzení žaloby nepochybil, rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Žalovaný odkázal na odůvodnění svého napadeného rozhodnutí. Stran existence podvodu na DPH je podstatná právě skutečnost, že určitý článek řetězce neplnil svou zákonnou povinnost a žádnou daň nepřiznal, příp. neuhradil, avšak stěžovatel odpočet daně nárokoval. V posuzované věci došlo k porušení daňové neutrality. Jednotlivé okolnosti je třeba vykládat a posuzovat ve vzájemných souvislostech, nikoli odděleně, jak to činí stěžovatel. Opatření jmenovaná stěžovatelem byla čistě formální a nedostatečná a nebyla svou povahou s to reálně jeho účasti na podvodu na DPH předejít a zabránit. Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, podle kterého jsou závěry krajského soudu v této oblasti nesrozumitelné, ani tvrzení stěžovatele týkající se vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Pro odeprání nároku na odpočet se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost. Ani v judikatuře správních soudů nejsou tyto dva stavy důsledně rozlišovány. Žalovaný proto ve shodě s krajským soudem nepovažuje za vylučující se závěry, že stěžovatel o podvodu na DPH věděl, musel vědět nebo jednal takovým způsobem, že o podvodu vědět mohl. Jde pouze o různé stupně síly toho stejného závěru, že nárok na odpočet byl uplatňován podvodným způsobem, a proto vůbec nevznikl. Krajský soud vypořádal řádně také otázku neupřednostnění ručení a odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56.

[44] Stěžovatel v replice uvedl, že okolnosti stanovení a (ne)zaplacení, resp. vymáhání dlužné daňové povinnosti u skutečného daňového dlužníka nelze opomíjet, nýbrž je zapotřebí se jimi v rámci posuzování spáchání podvodu na DPH zabývat. Žalovanému postačovala prostá kumulace zjištěných objektivních okolností, aniž by se obtěžoval zároveň zkoumat, jak tyto samostatně i v jejich souhrnu souvisí se spáchaným podvodem na DPH a s povědomím stěžovatele o tomto podvodu. Nevypořádána zůstala stěžejní argumentace stěžovatele týkající se absence příčinné souvislosti tzv. objektivních okolností s podvodem na DPH, resp. povědomostí stěžovatele o tomto údajném podvodu a neprokázání tvrzeného standardu v oboru pomocných stavebních prací. Žalovaný nevysvětlil, proč je dle jeho názoru možné uvádět do rozhodnutí alternativně obě vzájemně neslučitelné formy zavinění. Žalovaný postupoval alibisticky, pokud do svého rozhodnutí

pokračování

uvedl oba alternativní závěry pro případ, že neobstojí jeden z nich. Totožné pochybení pak bylo převzato krajským soudem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[45] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[46] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) Obecná východiska pro posouzení věci

[47] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda žalovaný postupoval správně, když odepřel stěžovateli nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu.

[48] K problematice daňových podvodů existuje bohatá judikatura správních soudů. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, v jehož bodech 28 až 31 Nejvyšší správní soud shrnul, že „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’)*].

(...) 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 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, 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 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).“

[49] Přílehlavé pro posuzovanou věc jsou rovněž závěry uvedené v bodu 42 rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. 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 DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).“

III. b) Námitky ohledně jednotlivých objektivních okolností

[50] Stěžovatel žalovanému vytýká, že se spokojil s holým zjištěním ohledně nepodání daňového přiznání dodavatele, aniž by se blíže zabýval okolnostmi tohoto pochybení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný ve vztahu k neplnění daňových

pokračování

povinností dodavatelem Z. v bodě 41 svého rozhodnutí poukázal na protichůdnost jeho výpovědi ve vztahu k provedení plnění deklarovaných na předmětných fakturách a dále zmínil, že dodavatel Z. se ve své výpovědi s panem T. shodli v tom, že dostali za fiktivní faktury provizi ve výši 10 %. V bodě 42 svého rozhodnutí pak žalovaný konstatoval, že pan Z. při svědecké výpovědi provedené dne 25. a 29. 1. 2013 v souladu se svým tvrzením učiněným u Policie ČR dne 13. 3. 2012 a 30. 5. 2012 potvrdil svou výpověď o fiktivnosti některých jím pro odvolatele vystavených dokladů. Původní výpověď učiněnou u správce daně dne 17. 2. 2012 změnil v rámci výsledku a vysvětlení u Policie ČR, protože byl poučen ohledně možné trestní sankce. Proto u Policie ČR řekl pravdu. Uvedl rovněž, že u faktur, které označil jako fiktivní, dostal zaplacenou jen provizi ve výši 10 % z celkové částky. Ohledně provedení prací na jím označených fiktivních fakturách sdělil, že z jeho strany tyto práce provedeny nebyly, ale že možná byly provedeny někým jiným.

[51] Správní spis obsahuje úřední záznam Policie České republiky ze dne 30. 5. 2012, č. j. KRPC-1618-149/TČ-2012-020080, protokol o výsledku v trestním řízení ze dne 13. 3. 2012, č. j. KRPC-1618/TČ-2012-020681, a rovněž protokol o výsledku svědka pořízený Finančním úřadem pro Jihočeský kraj ze dne 29. 1. 2013, č. j. 95806/13/2209-05402-301215, v nichž dodavatel Z. mimo jiné jasně popsal, jakým způsobem mezi ním a jednatelem stěžovatele (panem Lukešem) docházelo k vystavování fiktivních faktur a jak dostával za tyto fiktivní faktury od jednatele stěžovatele provizi. Vypověděl rovněž, že částky psané na předmětných fakturách od pana Lukeše nikdy nedostal. Výpověď dodavatele Z. navíc koresponduje s vysvětlením K. T., který do úředního záznamu ze dne 1. 5. 2012, č. j. KRPC-1618-120/TČ-2012-020080, rovněž popsal vystavování fiktivních faktur vůči stěžovateli. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že K. T. do protokolu o výsledku obviněného ze dne 3. 4. 2013, č. j. KRPC-1618-304/TČ-2012-020080, vypověděl, že faktury nebyly fiktivní a vše bylo zaplacené. Tuto změnu jeho výpovědi však Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvěryhodnou, jelikož dodavatel Z. tímto způsobem svoji výpověď nezměnil a o fiktivnosti faktur svědčí rovněž nereálně vysoké částky za stavební práce, které jsou na nich uvedeny, jak je podrobněji uvedeno níže.

[52] Z informací správce daně o dodavateli Z. žalovaný zjistil, že tento dodavatel od data registrace k DPH na svůj osobní daňový účet DPH neprovedl nikdy žádnou platbu a nereagoval na výzvy k podání daňových přiznání. Po hlubším prověřování v rámci daňové kontroly mu byla daň doměřena podle § 143 daňového řádu z moci úřední.

[53] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že žalovaný se dostatečně zabýval okolnostmi, za nichž dodavatel Z. nepodával daňová přiznání. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že v posuzované věci se jedná o posouzení daňových povinností stěžovatele, nikoli jeho dodavatelů, a proto za situace, kdy mezi účastníky bylo nesporné, že dodavatel Z. daňová přiznání nepodával a daň neodváděl, nebylo zapotřebí podrobně se zabývat příčinami, pro které dodavatel Z. neplnil své daňové povinnosti. Nebylo proto ani třeba, aby se správce daně při svědecké výpovědi dodavatele Z. podrobně dotazoval na jeho daňové povinnosti. Ostatně jak již bylo uvedeno výše v citaci rozsudku zdejšího soudu č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, není povinností správních orgánů, či dokonce správních soudů prokazovat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů

v řetězci byl spáchán podvod. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že žalovaný v tomto ohledu rezignoval na své důkazní břemeno.

[54] Pokud stěžovatel namítá, že skutková zjištění ohledně dodavatele Z. k prokázání podvodu na DPH nestačí a z daňového spisu nevyplývá příčina nepřiznání a neodvedení daně tímto dodavatelem stěžovatele, která by žalovanému k prokázání podvodu mohla postačovat, nelze mu s ohledem na výše uvedené přisvědčit. Nepochybil ani krajský soud, když v případě námitky stěžovatele, že se žalovaný blíže nezabýval okolnostmi a důvody nepodání daňového přiznání dodavatelem Z., dospěl k závěru, že ohledně nepodání daňového přiznání dodavatelem Z. jsou zjištění správních orgánů úplná a spolehlivě prokázána a ztotožnil se s žalovaným, že chybějící zaplacení daně na straně dodavatele Z. představuje jednu ze skutečností prokazujících existenci podvodu na DPH.

[55] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku stěžovatele, že pokud neexistuje relevantní daňová ztráta, která by vznikla s úmyslem získat neoprávněné daňové zvýhodnění, bylo nadbytečné zabývat se dalšími okolnostmi předmětných obchodních transakcí a zkoumat jejich standardnost. Daňová ztráta, resp. únik na DPH, totiž v posuzované věci vznikla, jelikož dodavatel Z. daň nepřiznal a neodvedl a stěžovatel si nárokoval odpočet daně. Vědomost stěžovatele o zasažení transakcí s dodavatelem Z. daňovým podvodem vyplývá jednak z výpovědí J. Z. a K. T., v nichž shodně uvedli, že dostávali od pana Lukeše (jednatele stěžovatele) provize za vystavené fiktivní faktury, a dále ze souhrnu nestandardních okolností předmětných obchodů, na které přiléhavě poukázal jak žalovaný, tak i krajský soud. Nejvyšší správní soud se proto i s přihlédnutím k níže uvedené argumentaci plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že existence chybějící daně byla bez pochybností prokázána a posuzované obchodní transakce neodpovídaly běžným standardním podmínkám pro obdobné subjekty pohybující se ve stejném obchodním prostředí.

[56] Námitka stěžovatele, že žalovaný nedostal své povinnosti prokázat běžný standard obchodních vztahů a nesrovnal transakce stěžovatele s panem Z. s žádnými podobnými transakcemi, rovněž není důvodná, neboť žalovaný u každé objektivní okolnosti, u které dospěl k závěru, že je nestandardní, uvedl důvody, pro které ji shledal nestandardní. Tímto způsobem v podstatě popsal standard a porovnal transakce s panem Z. s podobnými transakcemi, jak se toho stěžovatel domáhá v kasační stížnosti.

[57] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení spočívající v tom, že se bez dalšího ztotožnil s názorem žalovaného o tvrzených nestandardnostech a závěry žalovaného toliko parafrázoval, neboť z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud přezkoumal správnost závěrů žalovaného a poté se s jeho závěry ztotožnil. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 As 106/2016 – 84, „*není porušením zákona, pokud se soud ztotožní se závěry žalovaného, jestliže uvede, z jakých skutečností při posuzování správnosti jeho závěrů vycházel, které důkazy za tímto účelem provedl a hodnotil, jaké skutkové a právní úvahy jej vedly k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného a přitom se vypořádá s veškerými řádně a včas uplatněnými žalobními námitkami*“.

[58] V případě argumentace stěžovatele, že ani jediná z údajně nestandardních okolností o spáchání podvodu na DPH nesvědčí, a to ani v souhrnu, nýbrž jsou dobře vysvětlitelné i jinak, Nejvyšší správní soud připouští, že některé z jednotlivých nestandardních objektivních okolností (např. formální nedostatky daňových dokladů, nedostatky v písemné – smluvní dokumentaci), pokud by se vyskytovaly pouze ojediněle, by samy o sobě nesvědčily o vědomosti stěžovatele o tom, že se účastnil transakcí, které byly zasaženy podvodem na DPH, a bylo by je možné vysvětlit jinak. V posuzované věci je však těchto nestandardních objektivních okolností celá řada a tvoří ucelený a navazující řetězec okolností svědčících ve svém souhrnu o tom, že stěžovatel nepřijal veškerá opatření, která po něm bylo možno spravedlivě požadovat, aby se vyvaroval účasti na plnění zasaženém daňovým podvodem. Argumentaci stěžovatele, kterou se snaží vyvrátit závěr žalovaného i krajského soudu o tom, že zjištěné nestandardní objektivní okolnosti svědčí o vědomosti stěžovatele o daňovém podvodu, v podstatě vyvrací výše již uvedený obsah výpovědí dodavatele Z. a K. T. o způsobu vystavování daňových dokladů ve spolupráci s jednatelem stěžovatele. Argumentaci žalovaného, v níž uvádí důvody, pro něž považuje jednotlivé objektivní okolnosti předmětných transakcí za nestandardní, shledal naproti tomu Nejvyšší správní soud racionální, logickou a opodstatněnou, nikoli účelovou, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud tak má stejně jako krajský soud za to, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně vědomosti stěžovatele o daňovém podvodu. V posuzované věci se tak nejedná o situaci, kdy by varianta podvodu byla pouze jednou z více možných variant.

[59] Ohledně nedostatků faktur stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že chybějící rozsah provedených prací a předmět plnění nemohou být posouzeny jako objektivní okolnost svědčící o daňovém podvodu, neboť nebylo sporu o faktickém uskutečnění předmětných prací dodavatelem a faktury byly dodavatelem vystaveny až po řádné realizaci plnění a jeho kontrole stěžovatelem. V případě této námítky se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že chybějící specifikace rozsahu a předmětu plnění je přinejmenším netypická a v rozporu se zákonným požadavkem na obsahové náležitosti účetních dokladů plynoucích z § 29 odst. 1 ZDPH.

[60] Akceptace faktur s neúplnými údaji obecně představuje riziko a neobežřetné chování. Argumentace stěžovatele, kterou se snaží vysvětlit nedostatky faktur tím, že se fakturace uskutečnila až po realizaci stavebních prací, tj. v okamžiku, kdy stěžovatel věděl, že dodavatel svou povinnost ze smlouvy splnil, se zdejšímu soudu s ohledem na výše popsanou fiktivnost faktur jeví jako účelová, a proto jí nepřisvědčil.

[61] Stěžovatel nemá pravdu, pokud uvádí, že nebyl prokázán závěr krajského soudu i žalovaného, že chybějící zákonné náležitosti na faktuře byly pro oblast pomocných stavebních prací nestandardní. Zákonný požadavek uvedený v § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, dle kterého daňový doklad musí obsahovat rozsah a předmět plnění, se vztahuje na všechny daňové doklady, tj. i na ty vystavené v oblasti pomocných stavebních prací. Pokud právní úprava stanoví nějaký požadavek, je z něho třeba vycházet a považovat jej za standardní, resp. odchylky od relevantní právní úpravy je třeba *a priori* považovat za

nestandardní. Srovnání daňových dokladů přijatých stěžovatelem od dodavatele Z. a daňových dokladů vystavených v transakcích s jinými obchodními partnery, při kterém správní orgány zjistily, že rozpočtové náklady na bourací a pomocné práce byly odběratelům stěžovatele účtovány ve výrazně nižší hodnotě, než byla výše, kterou za tyto pomocné práce fakturoval dodavatel Z., považuje Nejvyšší správní soud za logický, opodstatněný a správný postup, jak posoudit standardnost fakturace mezi stěžovatelem a dodavatelem Z. Tento rozdíl ve fakturované ceně svědčí o odlišném a ekonomicky neracionálním chování stěžovatele vůči dodavateli Z. oproti jeho běžné praxi a navíc koresponduje s výše uvedeným závěrem o fiktivnosti faktur.

[62] K argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje odkaz žalovaného na České stavební standardy s tím, že představují toliko doporučenou teorii, nikoli běžně realizovanou praxi, Nejvyšší správní soud uvádí, že České stavební standardy vskutku představují určité doporučení, kterým je však vhodné se zpravidla řídit a v praxi podle něj postupovat, neboť účelem Českých stavebních standardů je dle jejich preambule mimo jiné sjednotit obchodní vztahy ve stavebnictví v rámci České republiky. Stěžovatel ve vztahu k dodavateli Z. postupoval odlišně nejen od Českých stavebních standardů, ale také od standardů, jež aplikoval v případě jiných dodavatelů, čímž žalovaný argumentoval v bodě 167 svého rozhodnutí, když poukázal na smlouvy o dílo, sjednané obchodní podmínky a příslušnou dokumentaci týkající se kontraktů s dodavateli R. M., L. F. a J. K. K tomuto Nejvyšší správní soud konstatuje, že v případě posledně uvedených smluv se však jednalo o výstavbu technického zázemí, nikoli o jednodušší plnění v podobě pomocných stavebních prací jako v případě kontraktů s dodavatelem Z. Lze tudíž v určité míře akceptovat vysvětlení stěžovatele ohledně nedostatků dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět služeb tím, že se jednalo toliko o pomocné a neodborné stavební práce. To však nic nemění na tom, že zbývající zjištěné objektivní nestandardní skutečnosti ve svém souhrnu jednoznačně svědčí o vědomé účasti stěžovatele na obchodní transakci zatížené daňovým podvodem.

[63] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že není na místě srovnávat obchodní podmínky sjednané mezi stěžovatelem a investorem rozsáhlé stavební zakázky a obchodní podmínky sjednané mezi stěžovatelem a subdodavatelem neodborných prací, neboť v takto nastíněných případech se složitost plnění a z toho vyplývající složitost smluvní úpravy vskutku výrazně liší. V posuzované věci však žalovaný ani krajský soud takového porovnání neprováděl.

[64] Skutečnost, že stěžovatel byl i přes některé chybějící náležitosti faktur schopen je přiřadit k jednotlivým zakázkám, nevyvrací závěr o nestandardním obchodním vztahu mezi stěžovatelem a dodavatelem Z.

[65] K argumentaci stěžovatele, v níž se snaží vysvětlit nedostatky předávacích protokolů, Nejvyšší správní soud uvádí, že kontrola faktického provedení prací a způsob této kontroly nevyvrací vědomost stěžovatele o daňovém podvodu.

pokračování

[66] Rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 25, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, kterými žalovaný podpořil svůj závěr o ohledně nestandardnosti z důvodu absence písemné formy smlouvy se sice vskutku týkají skutkově odlišných věcí, vyplývá z nich nicméně obecně platný závěr, že absence písemné formy smlouvy může představovat okolnost svědčící o nestandardnosti posuzované transakce, resp. o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, viz bod 54 naposledy uvedeného rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání a priori považovat za přítěžující okolnost. Pokud ale jiné objektivní skutečnosti nasvědčovaly o zapojení stěžovatele do karuselového podvodu, identifikovaly daňové orgány ústní smlouvy oprávněně jako doklad o nedostatečné opatrnosti stěžovatele.“* Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za naprosto přiléhavý pro posuzovanou věc, v níž byla celá řada nestandardních objektivních okolností svědčících o zapojení stěžovatele do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem.

[67] Od zjištění žalovaného, že dodavatel Z. neměl žádné stálé zaměstnance, není na místě zcela odhlížet či jej opomíjet, jak to činí stěžovatel s poukazem na skutečnost, že dodavatel Z. byl schopen požadované stavební práce zabezpečit. Pokud totiž dodavatel Z. zajišťoval větší stavební zakázky, za které lze posuzované zakázky jistě považovat, lze kritérium stálých zaměstnanců považovat za vodítko při hodnocení serióznosti takového dodavatele a jeho schopnosti dostát smluvním závazkům. Pokud stěžovatel tuto okolnost zcela pominul, nesvědčí to o jeho náležité opatrnosti.

[68] Nejvyšší správní neshledal důvodnou ani argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje propočty pracovní náročnosti a závěr žalovaného o nestandardní výši ceny fakturované dodavatelem Z., neboť se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, že žalovaný podrobně vysvětlil, v čem spatřuje nestandardnosti ohledně ceny provedených prací. Své úvahy založil na výpočtu, při kterém porovnal počet pracovníků, kteří dle výpovědi pana Z. a T. na stavbách pracovali, a částek za stavební práce uvedených na fakturách, přičemž i za předpokladu, že by pracovníci pracovali v deseti hodinových pracovních směnách včetně sobot, nedělí a svátků, vyšla žalovanému hodinová sazba za práce několikanásobně vyšší, než částka 80 Kč/hod., kterou dodavatel Z. uvedl jako částku, kterou vyplácel svým pracovníkům. Stěžovatel tedy logicky a řádně odůvodnil svůj závěr o nereálně vysokých částkách, které dodavatel Z. fakturoval stěžovateli. Stěžovatel přitom nezpochybňoval počet pracovníků pracujících na stavbách, ze kterého žalovaný při uvedených výpočtech vyšel. Žalovaný při uvedených výpočtech vycházel ze zjištěných skutečností specifických pro posuzovanou věc, a Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za opodstatněnou výtku stěžovatele, že je odtržen od podnikatelské reality. Ani způsob stanovení ceny (v závislosti na počtu odpracovaných hodin či úkolová), popř. potřeba pružně reagovat změnou rozsahu prací na situaci na stavbě, nemůže vysvětlit výše uvedené nereálně vysoké ceny uvedené na fakturách. Není proto ani třeba se zabývat znaleckým posudkem Ing. Mulače a Ing. Bednářové, který hovoří o tom, jaký způsob stanovení ceny je ve stavebnictví obvyklý, na který stěžovatel poukazuje.

[69] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že není možné přisvědčit tvrzení stěžovatele, že se jednalo o ceny v obvyklé výši, a stěžovatel tudíž

nemohl nabýt jakékoliv podezření, že se dodavatel chystá spáchat podvod na DPH. Toto tvrzení stěžovatele navíc považuje Nejvyšší správní soud za účelové, a to s ohledem na výše uvedené výpovědi dodavatele Z. a K. T., z nichž vyplývá, že jednatel stěžovatele věděl o tom, že faktury jsou fiktivní a aktivně se účastnil jejich vystavování, z čehož je patrné, že si musel být dobře vědom také nadsazenosti částek uvedených na fakturách.

[70] Zjištění žalovaného, že rozpočtované náklady na bourací a pomocné práce účtované jinými odběrateli stěžovatele jsou výrazně nižší, než fakturace těchto prací dodavatelem J. Z., podle Nejvyššího správního soudu svědčí o tom, že stěžovatel věděl o své účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. O tomto závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen také proto, že nadhodnocené ceny fakturované J. Z. korespondují s výpověďmi J. Z. a K. T., v nichž popsali okolnosti vystavování fiktivních faktur. Vysvětlení stěžovatele, že tyto nadhodnocené ceny by představovaly pouze neekonomické chování stěžovatele, resp. jeho neopatrnost mající za následek toliko nízký zisk, proto Nejvyšší správní soud považuje za účelové a neopodstatněné. Své tvrzení, že vyšší náklady byly zapříčiněny vícepracemi, stěžovatel nedoložil. Hrozba sankcí v případě nesplnění závazků vůči odběratelům, kterou stěžovatel zmiňuje v kasační stížnosti, pak podle Nejvyššího správního soudu nesouvisí s nadhodnocenou cenou prací a nelze ji odůvodňovat výrazné nadhodnocení prací dodavatelem Z.

[71] Ohledně úhrad prováděných v hotovosti má Nejvyšší správní soud stejně jako v případě ústních smluv za to, že mohou být součástí obchodní praxe a nelze tento způsob transakcí *a priori* považovat za přítěžující okolnost. V posuzované věci však žalovaný poukázal na skutečnost, že dle pokladních dokladů a účetního deníku docházelo k (údajným) úhradám v situaci, kdy stěžovatel neměl na účtu „pokladna“ dostatečnou hotovost a přitom za jiné stavební práce stěžovatel hradil platby ve velké většině případů bankovním převodem, a to i za práce v podobné hodnotě jako u dodavatele Z. Žalovaný proto nepochybil, pokud s ohledem na tyto skutečnosti platby v hotovosti považoval za nestandardní. Skutečnost, že si stěžovatel od dodavatele nechal potvrdit výdajové pokladní doklady, které měly prokazovat uskutečnění předmětných plateb, na tomto závěru nic nemění s ohledem na výše již zmíněnou vědomost jednatele stěžovatele o vystavování fiktivních faktur a jejich faktické úhradě pouze v objemu 10% účtované (a na výdajovém dokladu potvrzované) platby. Další důsledek hotovostních plateb za faktury je, že již zpětně nelze dohledat, jaká částka byla ve skutečnosti za předmětné práce zaplacená, resp. to, zda skutečně zaplacené částky odpovídají částkám uvedeným na fakturách.

[72] Poukaz žalovaného na skutečnost, že stěžovatel byl zavedeným subjektem v oblasti stavebnictví, považuje Nejvyšší správní soud za relevantní, neboť dlouhodobá zkušenost stěžovatele s podnikáním v této oblasti by vskutku měla zaručit, aby stěžovatel byl schopen se vyhnout zapojení do daňového podvodu a neplatit za provedení dodávek výrazně nadhodnocené částky vymykající se běžné situaci v oboru, v němž podniká. Sám stěžovatel ostatně v kasační stížnosti svoji zavedenou praxí opakovaně argumentuje.

[73] Okolnost, že náklady z vyloučených faktur dodavatele Z. jsou pouze malým procentem z celkových výnosů stěžovatele, nijak nevyvrací výše uvedené závěry o vědomé

pokračování

účasti stěžovatele na plnění, které je součástí daňového podvodu, neboť jakákoli část obchodů daňového subjektu může být zasažena účastí na daňovém podvodu.

[74] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele za to, že zjištění a závěry žalovaného prokazují vědomost stěžovatele o účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou námitku, že žalovaný se izolovaně zaměřil na nalezení dílčích nesrovnalostí, které jsou ovšem vysvětlitelné i jinak, než účastí na daňovém podvodu. Žalovaný i krajský soud totiž zjištěné objektivní skutečnosti hodnotili jednotlivě i v souhrnu a řádně zdůvodnili, proč z nich vyplývá vědomost stěžovatele o účasti na daňovém podvodu a proč tento závěr nevyvrací argumentace přednesená stěžovatelem. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že k závěru o tom, že plátce daně (stěžovatel) věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, postačují i takové indicie, které, ač jednotlivě samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logicky a ucelený řetězec nepřímých důkazů (viz. např. bod 48 rozsudku NSS z dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Taktéž má Nejvyšší správní soud za to, že obchodní jednání stěžovatele s dodavatelem Z. nelze vysvětlit jinak než vědomou účastí stěžovatele na daňovém podvodu. Nepřisvědčil proto námitce stěžovatele, že zjištěné objektivní okolnosti netvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů a že lze dojít k jiným, pravděpodobnějším skutkovým verzím, ve kterých hraje hlavní roli prokázaná dobrá víra stěžovatele. Dobrou víru stěžovatele, kterou stěžovatel zakládá v podstatě pouze na prověření dodavatele ve veřejných rejstřících, výše uvedené objektivní okolnosti spolehlivě vyvrací. Zejména je v tomto ohledu třeba zdůraznit vědomost stěžovatele o vystavování fiktivních faktur s nadhodnocenými cenami a jejich úhrada pouze ve výši 10% z jejich nominální hodnoty. Za těchto okolností musel být stěžovatel srozuměn s tím, že daň z přidané hodnoty jeho dodavatel Z. neodvede, neboť by musel daň hradit ze svého, aniž by ji tomuto dodavateli stěžovatel uhradil.

III. c) Námitky vůči způsobu posouzení věci krajským soudem

[75] Námitce, v níž stěžovatel krajskému soudu vytknul, že se s žalobními námitkami vypořádal nesprávně a ze značné části nesrozumitelně, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je totiž zřejmé, že krajský soud vystihl podstatu věci, pečlivě se vypořádal s žalobní argumentací stěžovatele a své závěry řádně, srozumitelně a logicky zdůvodnil. O tom, že závěry krajského soudu nejsou nesrozumitelné, ostatně svědčí to, že stěžovatel s nimi v kasační stížnosti polemizuje. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016 - 59, v němž vyslovil, že „rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovédět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[76] Krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení stěžovatele do podvodu na DPH, a nebylo zjištěno, že by stěžovatel přijal veškerá opatření, jež od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu plně ztotožňuje, a nepřisvědčil proto námitce stěžovatele, že na něj bylo nesprávně přenášeno důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud nicméně připouští, že požadavek krajského soudu, ke kterému dospěl v rámci svého hodnocení dobré víry stěžovatele, aby stěžovatel požadoval po svém dodavateli předložení jeho přiznání k DPH, je v praxi nejspíše obtížně uskutečnitelný, neboť by narušoval důvěru mezi obchodujícími daňovými subjekty. Celkový závěr krajského soudu, že s ohledem na souhrn všech objektivních okolností nelze na stěžovatele hledět jako na osobu jednající v obchodním styku obezřetně, je nicméně naprosto správný. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že otázka opatření, která stěžovatel učinil, aby se nestal součástí transakce zatížené podvodem na DPH, je v projednávané věci zcela nepodstatná, neboť bylo zjištěno (viz výše), že stěžovatel se podvodu na DPH účastnil zcela vědomě, a jeho dobrá víra tak nepřípadá v úvahu.

[77] Pokud stěžovatel namítá, že odůvodnění rozsudku krajského soudu ve vztahu k žalobní námitce týkající se absence příčinné souvislosti tzv. objektivních okolností a podvodu na DPH je zcela nesrozumitelné, nelze mu přisvědčit. Krajský soud totiž jednotlivé objektivní okolnosti vyhodnotil a poté dospěl k závěru, že ve svém komplexu prokazují, jak existenci podvodu na DPH, tak i vědomost stěžovatele o účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. Za této situace již nebylo pro posouzení věci nutné, aby krajský soud konkretizoval, jakým způsobem měl stěžovatel spolehlivost a důvěryhodnost dodavatele prověřovat, jak se toho stěžovatel domáhá v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na výše uvedený závěr, že absence stálých zaměstnanců u dodavatele Z. byla nepochybně jednou z mnoha nestandardností popsané transakce.

[78] S ohledem na výše uvedené nelze přisvědčit ani námitkám stěžovatele, v nichž krajskému soudu vytýká nezákonnost spočívající v tom, že standard na trhu neodborných, pomocných stavebních prací nebyl v řízení zjištěn ani prokázán, a argumentuje existencí obchodních rizik a nesprávným posouzením nepřiměřenosti ceny za pomocné stavební práce.

[79] Stejně tak neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud se ve shodě se žalovaným opřel o nevěrohodnou výpověď dodavatele Z. z trestního řízení. Stěžovatel totiž neuvádí žádnou okolnost či skutečnost, ve které spatřuje nedůvěryhodnost této výpovědi. Přílehlavý je proto rovněž závěr krajského soudu, že stěžovatel tvrzení dodavatele Z. důkazně nevyvrátil. Naopak jeho výpověď je v souladu s výpovědí svědka T. o obdobných praktikách stěžovatele a rovněž odpovídá výše uvedeným zjištěním, že vykázané platby v hotovosti nekorespondují s hotovostí, s níž měl stěžovatel v dané době disponovat.

pokračování

[80] Skutečnost, že krajský soud poukázal na výpověď J. Z., v níž popřel, že by od jednatele stěžovatele dostal celý finanční objem prostředků uvedený na některých vystavených dokladech, a zároveň konstatoval, že nebylo zpochybněno dodání a zaplacení zdanitelných plnění, nezakládá vnitřní rozpornost rozsudku krajského soudu, neboť tyto závěry nejsou protichůdné. To, že dodavatel Z. obdržel určité platby za vykonané stavební práce, nevylučuje, že tyto platby obdržel v jiné výši, než byly uvedené na vystavených dokladech. Obstojí tak rovněž závěr krajského soudu, že došlo k narušení neutrality daně, neboť dodavatel Z. daň nepřiznal a neodvedl, avšak stěžovatel nárokoval odpočet daně. Nejvyšší správní soud má stejně jako krajský soud za to, že existence chybějící daně byla prokázána a posuzované obchodní transakce neodpovídaly běžným standardním podmínkám pro obdobné subjekty pohybující se ve stejném obchodním prostředí.

[81] Krajský soud rovněž správně posoudil ceny fakturované dodavatelem Z. za nadhodnocené a nestandardní a přílehlavě poukázal na rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, v němž Nejvyšší správní soud mimo judikoval, že „*neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.*“ Tyto závěry lze vztáhnout i na posuzovanou věc, neboť jednotlivé indicie celého dodavatelско - odběratelského vztahu v posuzovaném komplexu poukazují na nestandardnost, které takový vztah zatěžují, a nasvědčují vědomosti stěžovatele o jeho účasti na jednání vedoucím k nezákonnému uplatnění daňové výhody.

[82] Za situace, kdy krajský soud dospěl ke správnému závěru, že ucelený řetězec nestandardních objektivních okolností svědčí o účasti stěžovatele na plnění zatíženém daňovým podvodem a o jeho vědomosti o tom, nebylo již nutné, aby se krajský soud zabýval také stěžovatelem namítaným selháním kontrolních mechanismů ze strany státu.

III. d) Vědomost stěžovatele o daňovém podvodu

[83] V případě námítky, že žalovaný nepostavil najisto, zda byla účast stěžovatele na údajném podvodu vědomá, nebo nevědomá a krajský soud nevypořádal *ratio* této námítky, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ohledně účasti na daňovém podvodu je na správci daně, aby dostatečně prokázal skutečnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Správce daně tedy musí u daňového subjektu ve vztahu k daňovému podvodu prokázat vědomost (tj. že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl). Pokud neprokáže vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu, pak musí zjištěnými objektivními okolnostmi alespoň prokázat, že daňový subjekt o daňovém podvodu mohl a měl vědět.

[84] Skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda stěžovatel o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti

daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi těmito formami vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ bez dalšího rozlišování formy zavinění.

[85] Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že použití uvedených výrazů zakládá nepřezkoumatelnost. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se zabýval námitkou stěžovatele ohledně jeho subjektivního vztahu k daňovému podvodu, přičemž po zhodnocení zjištěných objektivních okolností [viz výše část. III. b) odůvodnění tohoto rozsudku] dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. Tento závěr krajského soudu není navzájem neslučitelný či nepřezkoumatelný. Rovněž Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel si byl vědom své účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu, a to především s ohledem na již zmíněné výpovědi dodavatele Z. a K. T., z nichž vyplývá, že stěžovatel prostřednictvím svého jednatele věděl o tom, že dodavatelem Z. byly vystavovány daňové doklady na neopodstatněně vysoké fakturované ceny, které stěžovatel hradil pouze z malé části. I pokud by ovšem soud nepřijal tento závěr, souhrn objektivních okolností svědčí o tom, že stěžovatel nepřijal veškerá rozumně vyžadovaná opatření, aby vyloučil svou účast na transakci zatížené podvodem na DPH, tudíž by bylo třeba vycházet z toho, že o podvodném charakteru těchto obchodů mohl a měl vědět.

III. e) Možnost aplikace institutu ručení v posuzované věci

[86] Ve vztahu k námitce stěžovatele, v níž žalovanému vytýkal, že neaplikoval institut ručení podle § 109 ZDPH, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56 (tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, kterého se stěžovatel dovolával), a konstatuje, že institut ručení podle § 109 ZDPH představuje odlišný institut vedle odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH a nebylo možné jej v posuzované věci aplikovat, neboť se jedná o institut spadající do fáze placení daní, kdežto odepření nároku na odpočet daně spadá do fáze nalézacího řízení. Otázka aplikace ručení při odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení na podvodu na DPH tedy již byla v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyřešena, a důvodná tudíž není ani tato námitka stěžovatele. Zmínka stěžovatele v replice ze dne 3. 12. 2018, že pomocí příslušenství daně správce daně získá více, než kolik činila ztráta způsobená podvodem, nepředstavuje námitku, kterou by se měl krajský soud zvlášť zabývat, pokud vypořádal hlavní argument stěžovatele, že správce daně musel použít institut ručení a nemohl odepřít stěžovateli nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH. Není proto opodstatněná námitka stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s touto dílčí námitkou.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[87] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[88] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. května 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu