

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **BOMAT, spol. s. r. o.**, se sídlem Na Jezírkách 40, Hradec Králové - Třebeš, zastoupené Mgr. Martinem Razímem, advokátem se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 5. 2011, č. j. 31 Ca 92/2009 - 35,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 5. 2011, č. j. 31 Ca 92/2009 – 35, **se zrušuje**.

**II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2010, č. j. 7882/09-1300-601060, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 520 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

[1] Žalobkyni (dále „stěžovatelka“) byla dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 19. 12. 2008 vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až srpen a prosinec 2005 a leden až prosinec

2006. Stěžovatelka se proti těmto rozhodnutím odvolala, rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále „žalovaný“) ze dne 29. 10. 2010, č. j. 7882/09-1300-601060, však byla odvolání zamítnuta. Krajský soud v Hradci Králové žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného pro nedůvodnost zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, vady řízení spočívající ve vadném hodnocení důkazů, jež jsou obsaženy ve spisu, a v neúplném zjištění skutkového stavu, a dále též nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[3] Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil její důkazní povinnost v řízení před správcem daně; konkrétně namítá nesprávnou, totiž extenzivní, interpretaci ustanovení § 31 odst. 8 a 9 a ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), v návaznosti na ustanovení § 28 odst. 2, § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Po stěžovatelce bylo požadováno, aby doložila skutečnosti, které objektivně doložit nemohla. Podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu má správce daně povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57). Stěžovatelce nelze vytýkat, že neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností, které se týkají daňových povinností jiných daňových subjektů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45). Správce daně existenci skutečností ve výše uvedeném směru neprokázal, naopak, nebyl ani sám schopen stanovit a specifikovat, jaké důkazy by měla stěžovatelka vlastně doložit. K tíži stěžovatelky přitom byly připisovány skutečnosti z jednání jiných subjektů, na něž stěžovatelka nemohla mít vliv.

[4] Pro zjištění skutkového stavu a následné stanovení DPH je rozhodující, zda příslušná dodávka (práce či služba) byla poskytnuta, a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. V průběhu daňového řízení navrhovala stěžovatelka mnohé důkazní prostředky, které však byly ze strany žalovaného i krajského soudu vyhodnoceny v rozporu se skutečností (zejména otázka dodání služby stěžovateli od konkrétního dodavatele). Na stěžovatelku bylo přeneseno důkazní břemeno, byl to však správce daně, který nepředložil důkaz, z něhož by jednoznačně vyplynulo, že by předmětné práce nebyly poskytnuty. Pokud správce daně sám uznal, že předmětné práce byly dodány, byl povinen prokázat, že tyto práce dodal jiný dodavatel.

[5] Stěžovatelka řádně uzavřela smlouvy o dílo s dodavateli, kteří byli oprávněni požadovanou činnost vykonávat a v předmětné době byli plátci DPH. Zadaná práce byla odvedena, řádně převzata a řádně zaplacena. Provedení prací ani dodání materiálů nebylo zpochybněno, veškeré daňové doklady jsou řádně zaúčtovány v daňových knihách stěžovatelky. Se společností BPP TRADING s. r. o. (nyní v likvidaci) bylo přímo ve smlouvě uvedeno zmocnění k předmětným úkonům pro pana B. Závěr krajského soudu, že funkce společníka a jednatele Valerye Lagutina zanikla ke dni 16. 2. 2005, není správný,

krajský soud přitom dostatečně nevysvětlil své právní úvahy s případnou citací publikované judikatury nebo názorů právní vědy; tím krajský soud porušil zásadu vyslovenou v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03. V tomto ohledu považuje stěžovatel rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné.

[6] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nedůsledně rozlišuje, že pro stěžovatelku pracovali pracovníci jiné společnosti, nikoliv jeho zaměstnanci. Stěžovatelka má za to, že jí nepřísluší zjišťovat, jakým způsobem společnost FULL STAV s. r. o. shání své pracovníky, jak s nimi uzavírá smlouvy, ani jak je informuje o tom, kdo je či není společník či jednatel. Krajský soud chybně vyhodnotil výpověď jednatele stěžovatelky při kontrole celního úřadu, který tvrdil, že žádné cizince nezaměstnává, což je pravda, neboť cizinci u stěžovatelky vykonávali práci, nikoli však jako jeho zaměstnanci; jednalo se o jednoduché manuální práce, které nebyla stěžovatelka schopna sama svými zaměstnanci zajistit, proto si tyto práce nechala provést smluvně.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s nepřipuštěním svědecké výpovědi pracovníků žalovaného. Protokol o místním šetření, který nebyl součástí spisu, si krajský soud nepochybně mohl vyžádat. Stěžovatelka se přitom výslechů pracovníků žalovaného vícekrát domáhala za účelem objasnění skutečnosti, že místní šetření bylo provedeno v době, kdy tam pracovníci společnosti FULL STAV s. r. o. pracovali, a kdy byl fyzicky k zastižení i pan B. Při místním šetření pracovníci žalovaného odmítli jednateli stěžovatelky objasnit, co je předmětem jejich návštěvy a co kontrolují. Sepsaný protokol je nepřesný a zmatečný. V důkazní nouzi se správce daně vyhnul kontrolám označených dodavatelských subjektů a omezil se pouze na konstatování jejich nedostupnosti a nekontaktnosti, přesto, že s nimi opakovaně jednal. Stěžovatelka má za to, že pokud se tyto subjekty registrují u správce daně, podávají příslušná daňová přiznání a hlášení, pak je nelze označovat jako nekontaktní.

[8] Pokud krajský soud dospěl k závěru, že žádný ze shromážděných důkazních prostředků přímo neprokazuje, kdo stěžovatelce skutečně zdanitelné plnění poskytl, a proto důkazní břemeno leží na stěžovatelce, stěžovatelka poukazuje na běžný případ podnikatele (plátce DPH), kdy plátce obdrží na přijaté plnění daňový doklad. Jak vyplývá z české legislativy i z práva EU, tento doklad dokonce nemusí obsahovat podpis toho, kdo jej vystavil, resp. podpis výstavce dokladu nesmí být ani vyžadován. Podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, v relevantním znění, „*plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem*“. Stěžovatelka si klade otázku, jak lze z pohledu toho, kdo doklad obdrží, prokázat, kdo takový doklad, který není podepsán, vystavil. Takový plátce je dle názoru stěžovatelky oprávněn se na něj spolehnout, zásada ochrany dobré víry (viz § 2 odst. 3 ve spojení s § 177 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád) má místo i v daňovém právu, a to i přes ustanovení § 262 daňového řádu (pozn. soudu: jedná se o ustanovení nového daňového řádu, tj. zákona č. 280/2009 Sb.); shodně viz též Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část.* 6. Vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 346.

[9] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka především v tom, že se krajský soud bez dostatečného odůvodnění odmítl zabývat judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 5 Afs 129/2006 - 42 a č. j. 5 Afs 58/2006 - 41), na kterou v žalobě odkazovala. Cituje též z judikatury Soudního dvora EU (rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04), a

poukazuje na její promítnutí do některých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, rozsudek ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227).

[10] Na základě uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

## III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu považuje za zákonný a respektující základní principy DPH. Cílená neutralita této daně vyžaduje, aby uplatnění nároku na odpočet daně předcházel vznik daňové povinnosti na straně poskytovatele zdanitelného plnění. Stěžovatelka byla povinna prokázat přijetí plnění od deklarovaných plátců.

## IV. Relevantní informace plynoucí ze spisu

[12] Pro daný případ jsou podstatné následující skutečnosti, jež plynou ze spisového materiálu a z nichž při svém rozhodnutí vyšel i krajský soud:

- Stěžovatelka uzavřela dne 3. 1. 2005 rámcovou smlouvu o dílo a rovněž dílčí smlouvu o dílo (bez uvedení data jejího uzavření) se společností BPP TRADING s. r. o. jako dodavatelem, zastoupenou jejím jednatelem Valeriem Lagutinem. Z obsahu obou smluv je patrno, že jejich předmětem je zajištění pracovníků na provádění prací (pomocné práce, balící práce a odborné práce pro stavby) a obalového materiálu dle požadavků stěžovatelky, dohodnuto bylo místo plnění (dle určení a dispozic stěžovatelky) cena a období (od 1. 1. 2005 na dobu neurčitou). V obou smlouvách je jako osoba oprávněná za zhotovitele jednat uveden Valerij Lagutin, I. B. nebo plnou mocí pověřený pracovník.
- Rovněž se společností FULL STAV s. r. o. uzavřela stěžovatelka rámcovou smlouvu o dílo (5. 7. 2005 a 2. 1. 2006) a další smlouvy o dílo na práce různého druhu. Jako zástupce této společnosti byl na těchto smlouvách uveden její jednatel Ing. Kolesár. Tento jednatel rovněž plnou mocí ze dne 1. 7. 2005 udělil I. B. plnou moc na dobu neurčitou k tomu, aby zastupoval společnost ve všech záležitostech v rozsahu pravomoci jednatele.
- Součástí spisu jsou též mj. faktury vystavené společnostmi BPP TRADING s. r. o. a FULL STAV s. r. o. v roce 2005 a 2006, k nimž jsou připojeny výkazy práce jednotlivých pracovníků, kteří práce prováděli.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve k námitce stěžovatelky zabýval ustanovením § 31 odst. 8 a 9 daňového řadu a následně jeho aplikací na případ stěžovatelky. Tato ustanovení určují rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení. Podle odstavce 9 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu

daňového řízení vyzván. Z dosavadní judikatury lze k tomu uvést, že důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, které je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k jeho daňové povinnosti (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463, dostupné na http://nalus.usoud.cz).

[15] Po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání negativních skutečností, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, publ. pod č. 1663/2008 Sb. NSS, tento a všechna další rozhodnutí zdejšího soudu dostupná na www.nssoud.cz). Na druhou stranu, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Mezi výjimky z pravidla, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, patří i ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem.

[16] V první řadě má tedy daňový subjekt tvrdit skutečnosti, jež jsou relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení a též jejich prokazování ze strany daňového subjektu vychází z příslušných ustanovení daňového práva. V případě stěžovatelky, která uplatnila v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období nárok na odpočet daně, pak bylo třeba vyjít z relevantních ustanovení zákona o DPH, stanovících kdy a za jakých podmínek má plátce nárok na odpočet daně. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění „(n)*árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.* (...). Podle ustanovení § 73 odst. 1 tohoto zákona pak „(p)*látce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem* (...).

[17] Z uvedených ustanovení zákona o DPH je zřejmé, že stěžovatelka mohla nárok na odpočet daně uplatnit za předpokladu, že zdanitelné plnění přijala od plátce daně uvedeného na jím vystavených daňových dokladech. V posuzovaném případě přitom nebyla zpochybněna skutečnost, že zdanitelné plnění v podobě poskytnutých služeb (pomocné, balící, úklidové práce a práce pro stavby) bylo dodáno a stěžovatelka je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pro žalovaného, resp. krajský soud, však bylo sporným činěno tvrzení stěžovatelky, že zdanitelné plnění skutečně přijala od plátce (resp. plátců – společnosti BPP TRADING s. r. o. a FULL STAV s. r. o.) uvedeného na vystavených daňových dokladech. Argumentace žalovaného, kterou potvrdil i krajský soud, spočívá ve zjištění, že skutečným dodavatelem zdanitelného plnění byla třetí osoba, konkrétně pan I. B.

[18] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí vychází z toho, že stěžovatelka nebyla oprávněna počínaje dnem 28. 2. 2005, kdy došlo k výmazu jediného společníka a jednatele společnosti BPP TRADING s. r. o. z obchodního rejstříku (pana Valeriye Lagutina) jednat s panem I. B. S tímto dílčím závěrem, na jehož základě je vystavěna další argumentace krajského soudu, se však nemůže Nejvyšší správní soud ztotožnit. Jak vyplývá ze spisového materiálu, v době uzavření smluv s oběma společnostmi, které byly registrovány jako plátci DPH, byl pan I. B. oprávněn za tyto společnosti jednat a stěžovatelka nemohla mít důvodné pochyby o tom, že tato osoba by měla vystupovat v jiné roli než jako pověřený či zplnomocněný zástupce těchto plátců DPH. Rozhodně

nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že zánikem funkce jednatele automaticky zanikají jím udělená pověření či plné moci ve vztahu k třetím subjektům (smluvním partnerům).

[19] Zánik plné moci, jak je aplikován i na institut zastupování v rámci obchodněprávních vztahů (viz § 1 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník), je blíže upraven v ustanovení § 33b zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Podle tohoto ustanovení plná moc zanikne ze čtyř základních důvodů (provedením úkonu, na který byla omezena, je-li odvolána zmocnitelem, je-li vypovězena zmocněncem a zemře-li zmocněnec), dalším důvodem pak může být např. dohoda, uplynutí času v případě časově omezené plné moci, eventuálně za určitých okolností smrt zmocnitele či zánik právnické osoby v pozici zmocnitele či zmocněnce. Krajský soud nerozvedl, proč právě zánik funkce jednatele, který pana I. B. pověřil k úkonům vůči stěžovatelce, by měl být důvodem zániku tohoto pověření, s jejíž existencí stěžovatelka počítala. Ostatně obecná akceptace tohoto závěru krajského soudu, který není nijak podložen - v tomto ohledu postačí obecně odkázat na teorii a praxi práva občanského a obchodního - by v obchodněprávních vztazích zjevně činila významné obtíže. Nesprávný je tedy vývod krajského soudu (s. 14-15 rozsudku), že se stěžovatelka „*nemůže úspěšně dovolávat toho, že s I. B. byla oprávněna jednat na základě pověření uděleného ve smlouvě ze dne 3. 1. 2005. Bez ohledu na to, zda byla o změně jednatele společnosti informována (objektivně byly tyto skutečnosti přístupné na stránkách obchodního rejstříku), důsledky dopadají na všechny úkony, které za společnost BPP TRADING učinil I. B. po 28. 2. 2005 (...).*“ Lze tedy souhlasit s námitkou stěžovatelky, že žalovaný a zejména pak krajský soud nevzali dostatečně v úvahu právní následky jednotlivých smluv.

[20] Pokud z nesprávného předpokladu o neexistenci pověření I. B. jednat za společnost BPP TRADING s. r. o., vyplývajícího ze smlouvy o dílo ze dne 3. 1. 2005, krajský soud dovodil, že ode dne 28. 2. 2005 nebyla tato osoba oprávněna ani přebírat od stěžovatelky finanční prostředky za plnění ze smlouvy, nelze než konstatovat, že se jedná o nesprávný závěr. Ze stejného důvodu se nelze ztotožnit s názorem krajského soudu, že stěžovatelka „*rozhodně měla vědět, že ohledně společnosti BPP TRADING s. r. o. jedná a poukazuje peníze nadále několik měsíců osobě, která již k přebírání finančních prostředků neměla platné oprávnění*“ (s. 15 rozsudku). Stěžovatelka jednala a plnila na základě smluv uzavřených s plátci daně za provedené práce na číslo účtu uvedené na fakturách zhotovitele (dodavatele). Nebylo její povinností ověřovat si, kdo je vlastníkem tohoto účtu či kdo má k tomuto účtu dispoziční právo.

[21] Nejvyšší správní soud má tedy za to, že východiskový názor krajského soudu, který měl podpořit závěry žalovaného, že stěžovatelka zdanitelné plnění přijala nikoli od plátců daně, nýbrž od třetí osoby (pana I. B.), a to z toho důvodu, že tato osoba nebyla pověřena či zmocněna k zastupování těchto plátců daně, je lichý. Tento názor ostatně ani nebyl dostatečně podložen relevantními argumenty (právní úpravou, teorií či judikaturou) a je tak nutné jej považovat za nedostatečně odůvodněný s tím, že vzhledem k jeho dopadům na závěry krajského soudu v napadeném rozhodnutí má v této části za následek jeho nepřezkoumatelnost.

[22] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, na který stěžovatelka též odkazovala, daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením předestřeným správci daně, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

*„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ Pokud správce daně své důkazní břemeno [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] unese, *„je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností*“. V daňovém řízení tedy postačí, když daňový subjekt prokáže tvrzené skutečnosti účetnictvím, to však platí jen za předpokladu, že správce daně tyto skutečnosti relevantním způsobem nezpochybní. Pokud se tak stane, je opět na daňovém subjektu, aby uskutečnění plnění ze strany plátců daně, jež daňové doklady (faktury) vystavily, prokázal.

[23] V posuzovaném případě požadoval žalovaný po stěžovatelce, aby prokázala, že obchodní společnosti – plátci daně, s nimiž uzavřela výše specifikované smlouvy o dílo, měly zaměstnance, resp., v jakém pracovněprávním vztahu byly osoby, které práce prováděly, s těmito plátci. V daňovém řízení zjevně bylo právo stěžovatelky na odpočet DPH odvozováno od skutečnosti, že mezi plátci daně a osobami vykonávajícími práci existovala některá z forem pracovněprávního vztahu. S tímto předpokladem však nelze souhlasit. Pokud žalovaný (na základě dožádání různých subjektů veřejné správy či provedených výpovědí) dospěl k závěru, že tito pracovníci nebyli v zaměstnaneckém či jiném pracovněprávním vztahu s uvedenými společnostmi, případně že se jednalo o osoby bez pracovního povolení, nejedná se o zjištění, které by vylučovalo právo na odpočet DPH, jak je stěžovatelka uplatnila. Pokud bylo zdanitelné plnění skutečně provedeno – a o tom nebylo pochyb - zjištění pochybností správce daně ohledně pracovněprávních vztahů třetích osob (pracovníků provádějících práce dle požadavků stěžovatelky plynoucích ze smluv o dílo) s plátci daně jakožto zhotoviteli, nemá v daňovém řízení se stěžovatelkou jako objednatelkou těchto prací za následek přenesení důkazního břemene ze strany správce daně na stěžovatelku jako daňový subjekt, resp. tím méně pak konečný závěr (neunesla-li stěžovatelka důkazní břemeno spočívající v tom, že pracovníci měli s plátci daně založeny řádné pracovněprávní vztahy), že stěžovatelka nemá nárok na odpočet DPH.

[24] Lze tak dát za pravdu stěžovatelce, že v daňovém řízení po ní bylo požadováno doložení skutečností, které ze své pozice objednatele díla doložit nemohla, resp. k tomu neměla povinnost. Tyto skutečnosti, tj. pracovněprávní vztahy jednotlivých pracovníků zajišťovaných v souladu se smlouvami o dílo společnostmi BPP TRADING s. r. o. a FULL STAV s. r. o., se nijak nedotýkají stěžovatelky a jejího práva na odpočet DPH. Zjištěné skutečnosti (problémy s pracovněprávním statusem osob provádějících práce, zajištěných panem I. B. jakožto osobou pověřenou k jednání za uvedené společnosti - plátce daně), nelze připisovat k tíži stěžovatelky. Z rozhodnutí žalovaného, jak je potvrdil krajský soud, přitom není zřejmé, jaké jiné důkazy, jež by mohly osvědčit, že zdanitelné plnění bylo realizováno plátci daně, měla stěžovatelka vlastně doložit. Pokud tedy krajský soud uzavřel, že žalovaný *„zcela zásadním způsobem zpochybnil, že předložené daňové doklady byly ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH vystaveny plátcem*“, nejedná se o závěr, který by měl oporu ve spisovém materiálu, resp. který by bylo možné ze zjištění správce daně dovozovat.

[25] Co se týká dalších námitek stěžovatelky, ty je nutné posoudit ve světle shora uvedených závěrů. K tíži stěžovatelky tak nelze klást neúspěšné pokusy správce daně (žalovaného) provést výslech v případě některých subjektů navrhovaných stěžovatelkou, pokud těmito důkazy mělo dojít k objasnění pracovněprávních vztahů mezi pracovníky vykonávajícími pro stěžovatelku služby spočívající v naplnění závazků plynoucích společnostem BPP TRADING s. r. o. a FULL STAV s. r. o. ze smluv o dílo, jež se stěžovatelkou uzavřely. Co se pak týká námitky nesouhlasu s nepřipuštěním svědecké výpovědi pracovníků žalovaného, resp. skutečnosti, že nebyl vyžádán protokol o místním šetření, jednalo by se o důkaz se stejnými účinky.

[26] Stěžovatelka konečně poukazuje na aplikaci zásady ochrany dobré víry ve vztahu k problematice vystavování daňových dokladů. Aniž by bylo nutné se pro účely posouzení této věci obecně vyjadřovat k použití obecných zásad správního řízení v řízení daňovém, ve vztahu k vystavování daňových dokladů se jistě zásada ochrany dobré víry použije, nikoli však jako obecná zásada správního řízení, která se v objektivní rovině projevuje především jako princip presumpce správnosti aktů veřejné moci (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01), nýbrž jako základní interpretační zásada právního jednání subjektů vystupujících v soukromoprávních vztazích, jež jsou zároveň daňovými subjekty, která by však měla být respektována i v daňovém řízení. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je přitom konstantně zdůrazňován i v daňové judikatuře Soudního dvora EU (viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, či ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04), z níž vychází i judikatura zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227).

[27] V posuzovaném případě správní orgány soud nepřesvědčily, že v případě stěžovatelky existují důvodné pochybnosti o tom, že ohledně uplatnění nároku na odpočet daně jednala v dobré víře. Nemůže jí přitom být přičítáno k tíži případné nezákonné jednání jiných daňových subjektů, s nimiž měla založeny obchodněprávní vztahy. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je povinností správních orgánů, aby zvážily všechny objektivní okolnosti vykázané daňové transakce, přičemž není-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty, jak vyplývají ze spisového materiálu, přitom nelze dovozovat, že by stěžovatelka v tomto ohledu v dobré víře nebyla.

## V. Shrnutí a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou. Stěžovatelka v kasační stížnosti požadovala, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu v době podání kasační stížnosti (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je bez ohledu na návrh stěžovatelky oprávněn zvážit, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a

vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

[29] V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem mělo být rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušeno. Vzhledem k tomu, že v dalším řízení před krajským soudem by došlo toliko k přenesení závazného právního názoru zdejšího soudu v této věci na správní orgán, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové. Tomu také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[30] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou dle vyúčtování zastupujícího advokáta tvořeny částkou 5000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2000 Kč za žalobu, 3000 Kč za kasační stížnost) a částkou 9600 Kč za 4 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a, c) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší částka 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč k jednomu úkonu. Vzhledem k tomu, že advokát je plátcem DPH, navyšuje se částka vypočtená dle advokátního tarifu o 1920 Kč na 11 520 Kč. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 16 520 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce (žalobkyni) do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce (na účet vedený u X, a. s., pobočka Hradec Králové, č. ú. X).

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

V Brně dne 27. března 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu