

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **P. M.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6084/16/5300-21442-700225, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 7. 2017, č. j. 51 Af 3/2016 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba. Žalobou se domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Rozhodnutím žalovaného, vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 10. 2014, č. j. 1814914/14/2205-24801-306457, tak, že se podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 daňového řádu stěžovateli doměřuje daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 ve výši 431.374 Kč (původně bylo doměřeno 571.312 Kč) a současně vznikla stěžovateli povinnost uhradit penále ve výši 86.274 Kč (původně ve výši 114.262 Kč).

[3] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného předložil stěžovatel dva typy žalobních bodů: (a) vytýkal žalovanému a správci daně vady řízení (zejména to, že neprovedl důkazy, navrhované v daňovém řízení stěžovatelem), a dále (b) namítal nesprávné posouzení věci ze strany žalovaného. Co se týče druhého typu žalobních bodů, jádrem sporu bylo právní hodnocení skutkové situace, popsané v následujících odstavcích. Podle žalovaného byl stěžovatel součástí uměle vytvořeného řetězce společností, a proto měl či mohl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH.

[4] Skutkovou situaci lze shrnout následovně: stěžovatel je spolu se svojí manželkou spoluvlastníkem nemovitosti v Českém Krumlově, která byla zrekonstruována a nyní slouží jako penzion „P.“. Dne 19. 2. 2008 majitelé nemovitosti uzavřeli smlouvu o nájmu rozestavěné nemovitosti, kterou pronajali společnosti DOMI JH s.r.o. (dále jen „společnost DOMI“) za účelem dostavby penzionu, financované zčásti dotací, a jeho následného provozu. Společnost DOMI byla v rozhodné době ovládaná stěžovatelem. Byla založena proto, aby bylo možné čerpat určitou dotaci pro cestovní ruch, která se poskytovala pouze právnickým osobám (čerpání dotace však není předmětem sporu – pozn. soudu). Společnost DOMI dotaci skutečně obdržela, penzion dostavěla a na základě další nájemní smlouvy ze dne 25. 5. 2009 ho začala provozovat. V souladu s podmínkami dotace společnost DOMI vybrala ve výběrovém řízení společnost NEST.HB spol. s r. o. (dále jen „společnost NEST“) jako dodavatele stavby – rekonstrukce penzionu, smlouva o dílo mezi společností DOMI jako objednatelem a společností NEST jako zhotovitelem byla uzavřena dne 29. 10. 2009 za pevnou cenu 10.350.000 Kč bez DPH.

[5] Společnost NEST uzavřela dne 29. 10. 2009 subdodavatelskou smlouvu o provedení díla – rekonstrukce penzionu – se stěžovatelem, jenž ovšem nyní vystupoval nikoli v roli majitele rekonstruované nemovitosti, ale v roli subdodavatele a zhotovitele stavebního díla. Dílo mělo být provedeno v době od 15. 12. 2009 do 31. 3. 2011 za pevnou cenu 10.000.000 Kč bez DPH. Stěžovatel dále svěřil provádění díla různým subdodavatelům. Jedním z nich byl podnikatel – fyzická osoba M. S. (dále jen „subdodavatel M.S.“) – s nímž uzavřel dne 18. 12. 2009 rámcovou smlouvu o dílo. Stěžovatel (prostřednictvím subdodavatele M.S. a dalších subdodavatelů) dílo provedl a předal jej společnosti NEST, která jej dále předala společnosti DOMI jako investorovi (tj. konečnému objednateli). Stěžovatel jako zhotovitel a subdodavatel stavebních prací neměl v tomto oboru živnostenské oprávnění. Subdodavatel M.S. provedl určité stavební práce, které vyfakturoval dílčími fakturami v celkové částce 2.143.370 Kč spolu s DPH ve výši 428.621,60 Kč, a které mu stěžovatel v hotovosti zaplatil. Subdodavatel M.S. však z těchto částek neodvedl DPH, kdežto stěžovatel si naopak uplatnil u správce daně odpočet daně na vstupu. Ten mu správce daně neuznal a na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr, jenž byl odvolacím rozhodnutím žalovaného změněn, jak je uvedeno v odstavci [2] výše.

[6] Ve skutkové rovině správce daně v prvostupňovém rozhodnutí nejprve vycházel z toho, že subdodavatel M.S. nejenže DPH neodvedl, ale ani nedodal deklarované plnění

(stavební práce). Tento závěr však korigoval ve svém rozhodnutí žalovaný, jenž připustil, že subdodavatel M.S. plnění (tj. stavební práce) stěžovateli sice dodal, avšak DPH neodvedl. Stěžovatel provedl neoprávněný odpočet DPH, protože on i subdodavatel M.S. byli účastníky daňového podvodu. Odůvodnil to zejména nestandardností právních vztahů ohledně provádění díla.

II. Řízení před krajským soudem

[7] Stěžovatel v žalobě uplatňoval z velké části námitky, týkající se prvostupňového rozhodnutí správce daně, které vycházelo z premisy, že subdodavatel M.S. nedodal plnění. Tuto premisu však korigoval žalovaný v odvolacím řízení a stěžovatel měl možnost na tuto změnu reagovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jeho žalobní námitky ohledně prvostupňového rozhodnutí se tak míjejí s odůvodněním rozhodnutí žalovaného, a krajský soud je proto posoudil jako nedůvodné (nicméně každou z nich jednotlivě vypořádal).

[8] Stěžovatel dále nesouhlasil s právním posouzením žalovaného, podle něhož se stěžovatel (spolu se subdodavatelem M.S.) účastnil daňového podvodu. Proti tomu namítal, že žalovaný opomněl právní postavení jednotlivých subjektů, předmět jejich dodávky, jejich chování při plnění daňových povinností, řádnost obchodních vztahů, které byly mezi nimi prokazatelně uzavřeny. Namísto provedení a hodnocení předložených důkazů byla zkonstruována teorie o uměle vytvořeném řetězci za účelem podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel v žalobě podrobně popsal jednotlivé subjekty a jejich kroky při smluvní kontraktaci v rámci rekonstrukce penzionu. Byl přesvědčen, že se nejednalo o žádný uměle vytvořený řetězec za účelem krácení daně z přidané hodnoty. Trval na tom, že na daňovém podvodu zainteresován nebyl, jinak by byl trestně stíhán stejně jako subdodavatel M.S. Za splnění zakázky pro společnost NEST mu tato společnost uhradila cenu díla ve výši 10 milionů Kč bez DPH, kterou řádně zdanil a DPH odvedl státu. Jediný subjekt, který neplnil své daňové povinnosti, byl subdodavatel M.S.

[9] Podle stěžovatele žalovaný nepostavil najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Skutečnost, že jedním ze subdodavatelů byl subjekt (tj. subdodavatel M.S. – pozn. soudu), který neplnil daňové povinnosti, není automaticky důkazem, že stěžovatel o daňovém podvodu věděl. Žalovaný nezjistil takové objektivní okolnosti, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. V činnosti subdodavatele M.S. nebylo nic nestandardního a jeho hodnověrnost si stěžovatel dle žaloby ověřil z referencí. Subdodavatel M.S. dílo v požadované kvalitě a rozsahu odvedl a dostal za něj řádně zaplaceno. Nebyl důvod, proč by měla být narušena dobrá víra stěžovatele, neboť se jednalo o běžnou subdodávku, která byla dodána.

[10] Krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou. Jak je uvedeno výše, námitky v žalobě ohledně prvostupňového rozhodnutí, resp. ohledně závěrů správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1783436/14/2205-05401-303437, odmítl s poukazem na změnu právního hodnocení věci žalovaným jako odvolacím orgánem.

[11] Co se týče druhé skupiny námitek stěžovatele ohledně právního hodnocení věci, tedy že nebyl účasten daňového podvodu a v případě jím vytvořených vztahů nešlo o uměle vytvořený řetězec subjektů, krajský soud se ztotožnil s hodnocením daňových

orgánů, že řetězec je uměle vytvořený, neměl racionální vysvětlení a vykazoval znaky neobvyklosti. Stěžovatel vytvořil strukturu, v jejímž důsledku fakticky prováděl rekonstrukci penzionu sám, přičemž formálně navenek to vypadalo, že zakázku zadala společnost DOMI, které penzion pronajal, a že tato společnost zakázku prováděla prostřednictvím stavební firmy (tj. společnosti NEST – pozn. soudu). Stěžovatel se následně přímo se stavební firmou dohodl a stal se hlavním dodavatelem zakázky. Sám si najímal subdodavatele. Subdodavatel M.S. následně za provedené práce vystavil faktury, z nichž neodvedl státu DPH. Stěžovatel vystupoval v pozici vyššího dodavatele stavebních prací, přestože na tuto činnost neměl živnostenské oprávnění, stavební činnost neprovozoval a nebyl odborníkem v této oblasti. Uvedené okolnosti představují podle krajského soudu dostatečné objektivní skutečnosti, svědčící o vědomé účasti na podvodném jednání. Stěžovatel rezignoval na náležitou pozornost personálnímu a materiálnímu zabezpečení prací. Práce tak pod vedením subdodavatele M.S. prováděly skupiny pracovníků ze Slovenska, což mohlo nasvědčovat závěru o tom, že šlo o pracovníky tzv. „na černo“.

[12] V řízení před krajským soudem stěžovatel nenabídl obranu, která by byla s to prokázat, že o daňovém podvodu nevěděl. Námitka, že kdyby byl zainteresován na daňovém podvodu, tak by byl trestně stíhán stejně jako pan S., je podle krajského soudu zavádějící, neboť nic neprokazuje, že stěžovatel nevěděl, že obchodní transakce je zasažena podvodem na dani. Tvrzení, že žádný subjekt v řetězci neměl povědomí o tom, že subdodavatel M.S. neodvedl daň, nemůže mít vliv na posouzení věci, neboť taková námitka je obecná a ničím nepodložená. Pokud jde o trestní rozsudek ve věci subdodavatele M.S., ten je založen v daňovém spise. Ačkoliv je pravdou, že žalovaný se tímto rozsudkem ve svém rozhodnutí výslovně nezabýval a nehodnotil jej, nelze konstatovat, že by v důsledku toho zatížil své rozhodnutí nezákonností. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že z uvedeného rozsudku je prokázáno, že stavební práce na penzionu provedl subdodavatel M.S. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vzal tuto skutečnost za prokázanou, a je proto nerozhodné, jestli se výslovně zabýval zmíněným trestním rozsudkem. Žalovaný dospěl přesně k tomu závěru, který byl v žalobě namítán, a sice že práce byly provedeny subdodavatelem M.S.

[13] Pokud jde o vědomostní test, stěžovatel namítal, že v činnosti subdodavatele M.S. se neobjevovaly žádné nestandardnosti, práce v termínu provedl, předal a obdržel za ně cenu díla. Dobrá víra nebyla narušena, neboť se jednalo o běžnou subdodávku. Stěžovatel odkázal na reference, z nichž mu byla známa činnost subdodavatele M.S. Své tvrzení o zjišťování referencí ničím nepodložil ani v řízení daňovém, ani později v řízení soudním. Krajský soud uvedl, že tato tvrzení jsou vznesena obecně, a proto nejsou s to vyvrátit závěry žalovaného o tom, že stěžovatel nepřijal rozumná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. To, že subdodavatel M.S. zakázku v termínu a podle dohody provedl, žalovaný nezpochybňoval. Při spolupráci se subdodavatelem M.S. však byly zjištěny nestandardnosti, které vyplynuly přímo z jeho výslechu podaného před správcem daně, a sice: částky za jednotlivé faktury byly stěžovatelem vždy vypláceny v hotovosti (a to i v částkách převyšujících čtvrt milionu Kč), subdodavatel M.S. prováděl práce za pomoci různých pracovníků, kteří nebyli u něj v pracovním poměru, což mohlo nasvědčovat, že šlo o tzv. „práci na černo“, oproti své obvyklé praxi vystavoval subdodavatel M.S. faktury vždy na počítači, a ke konci roku 2010 subdodavatel M.S. ukončil podnikatelskou činnost, a přesto až do května 2011 vystavoval stěžovateli faktury.

pokračování

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jíž podřadil pod důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně lze jeho námitky podřadit i pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný a není z něj zřejmé, na základě jakých důkazů soud ke svým závěrům dospěl. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[15] V úvodu kasační stížnosti stěžovatel stručně rekapituluje skutkový stav. Zdůrazňuje, že prvostupňové rozhodnutí vycházelo z chybné premisy, že subdodavatel M.S. deklarovaná plnění (stavební práce) neuskutečnil, ale pouze vystavil doklady, na nichž uvedl DPH.

[16] První kasační námitka směřuje proti „nepřezkoumatelnosti rozhodnutí“, míněno je rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek krajského soudu. Stěžovatel namítá, že se z těchto rozhodnutí nedozvěděl, na základě jakých důkazů a jejich hodnocení dospěl odvolací orgán i soud k zásadní změně svého poznání oproti správci daně. Ten v kontrolní zprávě ze dne 23. 9. 2014 uváděl, že plnění subdodavatele M.S. bylo fiktivní, že deklarovaná plnění neuskutečnil, pouze vystavil daňové doklady, tedy přijal jiné závěry, nežli žalovaný a krajský soud. Stěžovatel je přesvědčen, že svými navrhovanými důkazy prokázal řádné plnění od subdodavatele M.S., a proto žalovaný změnil právní názor a začal tvrdit, že stěžovatel sice plnění obdržel, ale byl zapojen do podvodného řetězce na DPH.

[17] S uvedenou změnou právního názoru stěžovatel nesouhlasí. Pokud žalovaný nemohl popřít předložené důkazy vyvracející fiktivní plnění, přišel s teorií podvodného řetězce. Přitom ve svém rozhodnutí vyloučil z nároku na odpočet DPH pouze jednoho z dodavatelů z onoho „uměle vytvořeného řetězce“, a to subdodavatele M.S. Nárok na odpočet ostatních dodavatelů z „řetězce dodavatelů“ stěžovateli uznal. Ve skutečnosti má stěžovatel zaplatit daň za dodavatele, který prokazatelně páchal trestnou činnost, pro kterou byl odsouzen, a byla mu uložena povinnost zkrácenou daň uhradit. Jedná se o daň z roku 2012, tehdejší právní úprava nezakotvovala pro tento případ institut ručení.

[18] Stěžovatel dále polemizuje se závěrem krajského soudu ohledně nestandardní činnosti subdodavatele M.S. Podle stěžovatele vyplácení dodavatelů v hotovosti bylo v roce 2010 pravidlem, které nevzbuzovalo žádné pochybnosti, pokud odměna byla vyplácena vždy po provedení díla, což v daném případě nastalo. Skutečnost, že subdodavatel M.S. si sám najímal pracovníky, které vyplácel, neznamená, že se jednalo o práci na černo. Rozhodnutí soudu by nemělo být postaveno na nepotvrzených domněnkách, zvláště když není v rozsudku žádný odkaz na důkazy v daňovém spise potvrzující vědomost stěžovatele o daňovém podvodu. Ani fakt, že subdodavatel M.S. vystavoval faktury na počítači, nemůže být argumentem vzbuzujícím pochybnosti o jeho činnosti. Skutečnost, že subdodavatel M.S. při zahájení prací předložil živnostenské oprávnění a nadále odváděl práci dle dohody, nedávala stěžovateli podnět, proč ho dále prověřovat.

[19] Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem ohledně jeho zapojení do uměle vytvořeného řetězce dodavatelů. Obšírně objasňuje důvod pro založení společnosti DOMI, tj. získání dotace, jíž mohly získat pouze právnické osoby. Dále na toto téma uvádí, že v daném

případě se nejedná o žádnou daňovou optimalizaci, neboť všechny daňové příjmy byly u zúčastněných daňových subjektů zdaněny a výdaje byly prověřovány. Jednalo se o využití podmínek pro financování výstavby za podpory dotace tak, aby byly splněny dotační podmínky. Podle stěžovatele se v jeho případě nejednalo o žádný řetězec, jak se jej snaží popsat správce daně. Pokud by tomu tak bylo, pak by řetězcem musely být běžné obchodní vztahy, kde je zapojeno více subjektů.

[20] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Uvedl, že na základě toho, že stěžovatel uplatňoval odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění od subdodavatele M.S., přičemž ignoroval nestandardní okolnosti, za nichž k dodávkám stavebních prací docházelo, mohl a měl vědět, že uvedená plnění jsou součástí podvodu na DPH.

[21] Podle žalovaného kvalifikace jednání stěžovatele a jeho zapojení do podvodu na DPH je samotnou podstatou rozhodnutí o odvolání, přičemž aplikace příslušných právních předpisů a závěrů vyplývajících z ustálené judikatury na skutkový stav je podrobně popsána na str. 14 až 18 tohoto rozhodnutí. Zde se žalovaný také vypořádal s tvrzeními stěžovatele, že byl při výběru dodavatele dostatečně obezřetný, že okolnosti realizace dodávek subdodavatele M.S. byly standardní, a že o žádné podvodné činnosti vědět nemohl. Jak správně konstatoval i krajský soud, uvedené závěry potvrzuje to, že stěžovatel řetězec zasažený daňovým podvodem vytvořil, sám v něm vystupoval v pozici vlastníka a pronajímatele rekonstruované nemovitosti, prostřednictvím ovládané právnické osoby v pozici investora a pronajímatele této nemovitosti, a ob jeden článek i v pozici vyššího dodavatele rekonstrukce, kterou dále řešil subdodávkami mimo jiné od subdodavatele M.S.

[22] K nesouhlasu stěžovatele s tím, že v průběhu odvolacího řízení žalovaný dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru správce daně, žalovaný uvádí, že i v tomto ohledu má stěžovatelem uplatněná námitka podobu spíše obecného vyjádření nesouhlasu. Stěžovatel relevantním způsobem nerozporuje závěry žalovaného, nebo alespoň procesu, jakým k nim dospěl, jakým způsobem o nich informoval stěžovatele a umožnil mu uplatnit jeho práva. Dle žalovaného je v daném případě podstatné to, že v odvolacím řízení dospěl k závěru, že na základě dosud provedeného dokazování nelze mít nadále pochybnosti o faktické realizaci stěžovatelem deklarovaných zdanitelných plnění. Žalovaný právní hodnocení daného případu korigoval v tom smyslu, že ve skutkovém stavu lze spatřovat naplnění znaků podvodu na DPH. Tím byly také překonány závěry správce daně, s nimiž stěžovatel polemizoval a k jejichž vyvrácení navrhoval provedení dokazování. Krajský soud následně napadeným rozsudkem argumentaci žalovaného aproboval, přičemž jej náležitě odůvodnil.

[23] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud kasační stížnost zamítnul.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátkou. Na základě kasační stížnosti přezkoumal

napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[26] S tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[27] Výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, z jehož obsahu je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Krajský soud vypořádal všechny žalobní body předložené stěžovatelem. Stěžovatel napadený rozsudek v kasační stížnosti obsáhle cituje, proti závěrům krajského soudu věcně brojí, což by v případě nepřezkoumatelnosti v zásadě nebylo možné. Naopak neuvedl konkrétní důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku, ale omezil se do velké míry na opakování žalobních námitek (odst. [11] doplnění kasační stížnosti), na něž ovšem krajský soud reagoval.

[28] Stěžovatel se dále míjí s relevantními důvody pro kasační stížnost také v tom ohledu, že opakuje své neúspěšné odvolací a žalobní námitky proti rozhodnutí správce daně, jenž hodnotil skutkový stav odlišně od žalovaného a krajského soudu. Tato argumentace nemůže být úspěšná. Žalovaný totiž právě na základě odvolání stěžovatele změnil hodnocení skutkové situace a dospěl k závěru, že subdodavatel M.S. příslušné plnění (stavební práce) skutečně poskytl a odůvodnil doměření daně stěžovateli jinými okolnostmi – účastí v daňovém podvodu (proti níž ostatně stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti také brojí, k tomu viz odstavce [17] až [19] výše). Žalovaný však v tomto ohledu postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a se zřetelem na apelační princip odvolacího daňového řízení, který umožňuje odvolacímu orgánu doplnění dokazování i změnu právního hodnocení posuzované věci. Žalovaný také stěžovatele písemně upozornil na změnu svého stanoviska a umožnil mu k věci se vyjádřit (viz přípis č. j. 26374/15/5300-21442-700225). Stěžovatel se podáním ze dne 28. 8. 2015 v reakci na uvedený přípis žalovaného k věci obsáhle vyjádřil. Není tedy zřejmé, proč stěžovatel nadále opakuje svoji polemiku s rozhodnutím správce daně, které bylo rozhodnutím žalovaného překonáno.

[29] Jádrem kasační stížnosti tedy není nepřezkoumatelnost rozsudku a nemůže jím být ani polemika s rozhodnutím správce daně (jak je vyloženo v předchozím odstavci). Je jím nesouhlas stěžovatele s právním hodnocením skutkového stavu ze strany žalovaného a následně i krajského soudu.

[30] Postoj stěžovatele lze stručně shrnout následovně: nebyl součástí uměle vytvořeného řetězce a nebyl, resp. nemohl si být vědom podvodu na DPH. Stěžovatel nečiní sporným komplikovanou strukturu týkající se provozování jeho penzionu a dodavatelů rekonstrukce, kterou sám vytvořil: strukturu, v níž on s manželkou jsou vlastníky nemovitosti (penzionu), jíž svěřili do dlouhodobého nájmu společnosti ovládané stěžovatelem. Tato společnost vybrala (prvního) dodavatele stavebních prací pro rekonstrukci nemovitosti a dále svěřila provádění díla stěžovateli jako (druhému) dodavateli, jenž pak dál provedení díla svěřil různým subdodavatelům, včetně subdodavatele M.S. Posledně uvedení subdodavatelé jsou tedy již třetím článkem v dodavatelském řetězci, resp. dokonce článkem čtvrtým, počítáme-li úrovně tohoto řetězce přímo od stěžovatele a jeho manželky jako vlastníků dotčené nemovitosti.

[31] Je pravdou, že stěžovatel předložil věrohodné vysvětlení, proč vytvořil první článek (společnost DOMI). Učinil tak proto, aby mohl čerpat určitou dotaci. Stěžovatel však v průběhu daňového řízení i řízení před soudy nepředložil žádné věrohodné vysvětlení, proč se sám stal druhým dodavatelem stavebních prací. Ani v kasační stížnosti žádné takové zdůvodnění nepředložil. Přestože jinak obsáhle citoval z rozsudku krajského soudu, nereagoval právě na klíčovou pasáž jeho odůvodnění, kterou Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zde zopakovat, neboť se s ní ztotožňuje: *„Je jistě obvyklé provádět stavební práce prostřednictvím subdodavatelů, ovšem už je poměrně neobvyklé, aby jeden subjekt vystupoval v pozici vlastníka a pronajímatele penzionu, prostřednictvím ovládané právnické osoby v pozici investora rekonstruovaného penzionu a dále ob jeden mezičlánek v pozici vyššího dodavatele celé zakázky na rekonstrukci penzionu, který si již zcela podle své úvahy volil další subdodavatele (mj. pana S.). Jakkoliv lze pochopit zapojení společnosti DOMI JH, s. r. o. z důvodů dotačních, a dále zapojení společnosti NEST.HB, spol. s r. o. jakožto stavební firmy k provedení zakázky rekonstrukce penzionu, již nelze nikterak racionálně zdůvodnit opětovné zapojení žalobce do řetězce na pozici vyššího dodavatele díla. Žalobce v podstatě celý řetězec vytvořil, a proto lze důvodně usuzovat, že byl vědomě účasten na řetězci zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty*.“

[32] Pokud snad stěžovatel sledoval vytvořením tohoto komplikovaného schématu určitý legitimní (právem aprobovaný) důvod, měl ho uvést. V předcházejícím řízení na toto téma pouze zmínil, že chtěl mít lepší kontrolu nad prováděním stavby. Toto vysvětlení však není důvěryhodné. Objednatel má mnoho nástrojů, ve stavebnictví běžně užívaných, jak kontrolovat průběh stavby (viz např. práva objednatele podle § 2593 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) a navíc mu svědčí i smluvní volnost a možnost vlastního ujednání ve smlouvě o dílo, aby jeho postavení vůči zhotoviteli bylo pro něj dostatečně komfortní z pohledu ochrany jeho oprávněných zájmů. Naopak postavit se do role zhotovitele a převzít (byť nepřímo) právní odpovědnost za provádění díla vůči sám sobě (jako vlastníku dotčené nemovitosti) je nejen komplikované, ale absurdní a v rozporu se zájmy vlastníka, resp. nájemce nemovitosti v pozici objednatele.

[33] Nelze se proto podivovat, že z takto uměle vytvořeného řetězce žalovaný dovodil, že se stěžovatel vědomě účastnil podvodu na DPH. Není přitom rozhodné, zda všechny články řetězce svoje daňové povinnosti v rozhodné době plnily. Rozhodné je, že stěžovatel úmyslně vytvořil složitou strukturu subjektů a právních vztahů (tedy „umělý řetězec“), jež v konečném důsledku vedla k tomu, že subdodavatel M.S. neodvedl DPH. Tedy i korespondující odpočet DPH, nárokovaný stěžovatelem, byl proveden k tíži státu a

žalovaný po právu uložil svým rozhodnutím povinnost uhradit doměřenou daň a penále stěžovateli.

[34] Titulem pro plnění stěžovatele podle rozhodnutí žalovaného není žádné „ručení“, jak dovozuje v kasační stížnosti, ale postup dle § 143 a § 147 daňového řádu, tedy doměření daně rozhodnutím na základě provedené daňové kontroly. Žalovaný dovodil a ve svém rozhodnutí s poukazem na judikaturu Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu i obsáhle zdůvodnil, že stěžovatel postupoval v rozporu s § 72 a 73 zákona o DPH, který upravuje hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně. Stěžovatel věděl, popř. vědět mohl, že je zapojen do daňového podvodu a uvedenou právní úpravu svým jednáním obcházel.

[35] Pokud stěžovatel dovozuje, že platby v hotovosti dodavatelům byly v roce 2010 obvyklé, soud považuje za vhodné upozornit, že k tomuto tvrzení stěžovatel neuvedl nic bližšího. Byť ne všechny platby uskutečněné v hotovosti subdodavateli M.S. byly v daném období v rozporu se zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“), je zřejmé, že stěžovatel nikterak uspokojivě nevysvětluje, proč i tak poměrně vysoké částky platil pouze v hotovosti. Ve dvou případech (dne 18. 11. 2010 a dne 27. 5. 2011) nadto předmětné platby v souhrnu za kalendářní den přesáhly zákonný limit, který činil 15.000 EUR (cca 379.000 Kč), a byly tak v rozporu s § 4 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti. Krajský soud popsal na str. 13 rozsudku řadu dalších nestandardních okolností, které provázely spolupráci stěžovatele se subdodavatelem M.S. Stěžovatel nebyl po celou dobu daňového i soudního řízení schopen tyto okolnosti věrohodně vysvětlit. Lze tedy dovodit, že mohl a měl o zjištěném podvodu na dani vědět.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. února 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu