ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **M. P.,** zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2015, č. j. 45 Af 32/2013 - 38,

takto:

Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2015, č. j. 45 Af 32/2013 - 38, **se zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad ve Slaném (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 12. 2011, č. j. 97444/11/031921208264, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 84.870 Kč a daňový bonus ve výši -19.545 Kč. Současně podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.974 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2013, č. j. 21075/13/5000-14103-806032, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů změnil dodatečný platební výměr tak, že se žalobci doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 73.680 Kč a daňový bonus ve výši -19.545 Kč a současně mu vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14.736 Kč, přičemž částka doměřené daně včetně příslušenství má být uhrazena na jiný bankovní účet.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný mimo jiné uvedl následující skutečnosti:

Správce daně dne 7. 3. 2011 zahájil u odvolatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob. Při ní bylo zjištěno, že odvolatel v roce 2008 uplatnil daňové výdaje v celkové výši 105.460 Kč na základě dokladů vystavených společností DORDYAY s.r.o. (dále též „společnost"), která pro něho měla provést stavební práce. Ve stejném zdaňovacím období dále žalobce uplatnil daňové výdaje v celkové výši 521.800 Kč za stavební práce přijaté od Družstva INTERDELL (dále též „družstvo"), jejichž realizace byla také deklarována na příslušných daňových dokladech.

Prostřednictvím místně příslušného finančního orgánu bylo zjištěno, že družstvo je nekontaktní a nesídlí na zapsané adrese. Stejně tak není kontaktní společnost, která je navíc v likvidaci. Jelikož nebylo možné vystavení dokladů těmito subjekty ověřit, zaslal správce daně odvolateli výzvu ze dne 29. 6. 2011 k prokázání skutečností, že předmětné stavební práce byly těmito dodavateli skutečně provedeny, o jaké práce se jednalo, kdo je realizoval a jak byly uhrazeny. Odvolatel navrhl provedení výslechu jednatele a likvidátora společnosti Vasyla Dordyaye, který se však k podání svědecké výpovědi ani na opakované předvolání nedostavil.

K prokázání realizace prací družstvem odvolatel kromě faktur předložil rámcovou smlouvu o provádění prací s podpisem předsedy družstva Ihora Syrvatky, výdajové pokladní doklady a plnou moc vystavenou P. M. k jednání za družstvo, která byla notářsky ověřena. Dále odvolatel navrhl provedení výslechů Ihora Syrvatky a P. M. Správce daně však následně ověřil, že plná moc byla zfalšována. Ke svědecké výpovědi se dostavil pouze Ihor Syrvatka, který uvedl, že odvolatele nezná, nespolupracoval s tím, nezná ani družstvo, když to mělo být založeno, což se nakonec nepodařilo uskutečnit, předmětné faktury nevystavil, práce neprovedl, podpis není jeho, žádné peníze nepřijal, nezná P. M. ani nevystavil a nepodepsal plnou moc.

V daňovém řízení je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal správci daně v návaznosti na uplatněné daňové výdaje, zda došlo k faktické realizaci činností a zda tyto činnosti uskutečnil právě ten subjekt, který je jako poskytovatel zdanitelného plnění uveden na dokladu, na základě něhož daňový subjekt deklaruje právní stav. Jelikož uvedené skutečnosti nebyly prokázány, správce daně odvolatelem uplatněné náklady vyloučil z výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění odvolatel vzal závěry správce daně na vědomí, nikterak je nezpochybnil a uvedl, že nebude navrhovat žádné další důkazy, neboť se stal obětí podvodu. Zpráva o daňové kontrole byla řádně s odvolatelem projednána, což je zřejmé z protokolů ze dne 2. 11. 2011 a 30. 11. 2011.

Následně správce daně provedl podle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání.

Svědek Vasyl Dordyay při výslechu ze dne 6. 9. 2012 vypověděl, že odvolatele nezná, neví, o koho se jedná, předmětné faktury nevyhotovil ani neprováděl práce, které jsou na nich uvedeny. K podání svědecké výpovědi byla předvolána také Ing. J. J., na jejímž domě v Měšicích měly stavební práce probíhat. Svědkyně do protokolu o ústním jednání ze dne 26. 9. 2012 uvedla, že ohledně stavby řešila vše s odvolatelem. V písemnosti ze dne 1. 8. 2012 dále svědkyně doplnila, že společnost ani Vasyla Dordyaye nezná. Z další svědecké výpovědi S. Č. ze dne 21. 1. 2013 vyplynulo, že společnost nezná a zná jen jistého Vasyla, který prováděl zednické práce. Svědek podle svého tvrzení realizoval spolu se synem a dalšími pracovníky ukrajinské národnosti práce na stavbě v Měšicích a sám při stavbě tohoto rodinného domu pro odvolatele v roce 2008 prováděl zednické a sádrokartonářské práce. Na fotografiích předložených odvolatelem za účelem identifikace pracovníků poznal svého syna a I. K. Také svědek M. Č. při výslechu ze dne 21. 1. 2013 uvedl, že společnost nezná a neví, zda zná Vasyla Dordyaye. Toliko svědek připustil, že jistý V., jehož příjmení mu není známo, prováděl spolu s ostatními Ukrajinci přípravné a dokončovací zednické práce na stavbě rodinného domu v Měšicích. Také tento svědek poznal na fotografiích I. K. Ze sdělení okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 3. 9.

2012 pak vyplývá, že společnost neodváděla v období od 21. 1. 2008 do 7. 12. 2011 pojistné za žádné zaměstnance.

K ověření tvrzení, že některé práce provedené družstvem odvolatel uhradil na bankovní účet, byla České spořitelně a.s. zaslána výzva ze dne 28. 11. 2012 k poskytnutí informací a výpisů z tohoto účtu. Česká spořitelna a.s. ve sdělení ze dne 6. 12. 2012 uvedla, že družstvo není vůbec vedeno v databázi klientů. Dále zaslala výpisy z předmětného bankovního účtu, který je vedený na fyzickou osobu I. K. Ten měl živnostenské oprávnění k podnikání ve stavebnictví až od 17. 2. 2010, jak vyplývá z databáze ekonomických subjektů. Na základě další výzvy ze dne 13. 12. 2012 správce daně zjistil, že na tento účet zaslal odvolatel v roce 2008 platby ve výši 151.210 Kč. Tyto platby na účet I. K. přitom odvolatel evidoval nejprve jako osobní spotřebu a výběr hotovosti a až v červnu a srpnu 2008 je zaúčtoval jako částečnou úhradu faktury č. 76, kterou mělo údajně vystavit družstvo, což bylo zjištěno prověřením daňové evidence odvolatele. V ní pak nebyly výdaje uplatněné za předmětné faktury jednoznačně identifikovatelné, když hotovostní výdaje byly většinou zaevidovány na základě hromadného dokladu č. V39. Podle dokladu č. 4/04/2008 byla údajně hrazena faktura č. 76 částečně v hotovosti a zčásti převody na osobní bankovní účet nepodnikající fyzické osoby I. K., jak již bylo zmíněno. Takto provedené bezhotovostní úhrady faktury č. 76, jíž údajně vystavilo družstvo, dosáhly celkové výše 74.600 Kč. U zbývající části plateb odvolatele na bankovní účet I. K. ve výši 76.610 Kč však nelze jejich důvod identifikovat. Svědecké výpovědi I. K. a dalších osob již správce daně neprováděl, neboť skutkový stav byl dostatečně prokázán. K výslechu P. M. nemohlo být vůbec přistoupeno, neboť nebyl nalezen v evidenci cizineckého informačního systému, jak vyplývá z vyjádření Ministerstva vnitra ze dne 27. 10. 2012.

Důkazním řízením bylo tedy prokázáno, že stavební práce neprovedly společnost ani družstvo, nýbrž různé osoby ukrajinské národnosti, které s deklarovanými dodavateli neměly nic společného, neboť se nejednalo o jejich zástupce ani pracovníky. Tato skutečnost byla potvrzena výpověďmi osob oprávněnými za údajné dodavatele jednat a podepřena tvrzením odvolatele o podvodu na jeho osobu i platbami jím zasílanými na bankovní účet nepodnikající fyzické osoby, která nebyla zaměstnancem ani zástupcem družstva, což muselo být odvolateli známo.

Jelikož některé práce na rodinném domě v Měšicích skutečně prováděl I. K. a částka v celkové výši 74.600 Kč zaslaná mu v roce 2008 na bankovní účet byla skutečně uhrazena odvolatelem, jedná se v tomto případě o výdaje vynaložené v souvislosti s jeho podnikatelskou činností ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť se nejedná o náklady deklarované jako úhrada za práce provedené družstvem.

Na základě důkazního řízení jako celku však nelze zohlednit hotovostní výdaje uplatněné odvolatelem pouze na základě formálních dokladů a deklarované jako platby společnosti DORDYAY s.r.o v celkové výši 105.460 Kč a Družstvu INTERDELL ve výši 447.200 Kč za práce, které uvedenými subjekty prokazatelně nebyly provedeny, když přijetí úhrad nepotvrdili ani jejich zástupci.

Odvolatel předložil soubor listinných důkazů, které však nejsou způsobilé k prokázání faktického uskutečnění prací deklarovaných dodavateli v hodnotách uvedených v daňové evidenci odvolatele a následně v jeho daňovém přiznání. O nízké důkazní síle těchto listin svědčí i výše uvedené rozporuplné skutečnosti. V průběhu daňového řízení odvolatel předkládal jen formální doklady, přičemž rozporuplné výpovědi svědků ani další správcem daně zjištěné skutečnosti neprokázaly, že by se společnost a družstvo na provedení prací podílely. Správce daně ani odvolací orgán přitom nepopírají fyzickou existenci provedených prací, avšak konstatují, že odvolatel neprokázal skutečnou výši tvrzených výdajů ve vztahu k deklarovaným dodavatelům.

V důsledku toho došlo k porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který taxativně určuje podmínky pro daňové uplatnění výdajů a neumožňuje nahradit důkazní prostředky pouhým tvrzením odvolatele o provedení prací a úhradách částek či o existenci dodavatelského partnera. Odvolatel proto své důkazní břemeno neunesl a jeho námitky týkající se daňového uplatnění hotovostních výdajů uhrazených deklarovaným dodavatelům lze považovat za neopodstatněné.

Jelikož na základě doplněného daňového řízení byly žalovaným zohledněny jako daňově uznatelné výdaje pouze úhrady za práce fyzické osoby I. K. zaslané na jeho bankovní účet v celkové hodnotě 74.600 Kč, došlo ke změně dodatečně stanoveného základu daně a tím i daňové povinnosti uvedené v dodatečném platebním výměru. Dále žalovaný v důsledku změny organizační struktury finančních orgánů změnil rozhodnutí správce daně v uvedení čísla účtu poskytovatele platebních služeb, na něhož má být uhrazena částka doměřené daně včetně příslušenství. Ve zbývající části žalovaný ponechal dodatečný platební výměr nedotčen s ohledem na správnost ostatních kontrolních zjištění správce daně.

Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 7. 2013, č. j. 19376/13/5000-14305-701707, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětné zdaňovací období, změnil v části týkající se bankovního spojení dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Slaném ze dne 6. 12. 2011, č. j. 97232/11/031921208264, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 17.474 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.494 Kč, přičemž v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny. Důvodem pro doměření této daňové povinnosti odvolateli bylo neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za stavební práce, které měla realizovat na daňových dokladech uvedená společnost DORDYAY s.r.o. Ze stejných důvodů jako u daně z příjmů totiž finanční orgány dospěly k závěru, podle něhož se žalobci nepodařilo uskutečnění tohoto deklarovaného zdanitelného plnění prokázat.

Proti oběma těmto rozhodnutím o odvolání podal žalobce samostatné žaloby, jež Krajský soud v Praze spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 17. 12. 2015, č. j. 45 Af 32/2013 - 38, pak rozhodnutí žalovaného týkajícího se doměření daně z příjmů za rok 2008 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.) a žalobu proti rozhodnutí žalovaného týkajícího se doměření daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008 zamítl (výrok II.). V odůvodnění rozsudku uvedl soud mimo jiné tyto skutečnosti:

V prvé řadě je podstatné vyjasnění otázky, zda úhrady faktur vystavených společností DORDYAY s.r.o. a Družstvem INTERDELL mohly být považovány za uznatelná zdanitelná plnění či nikoliv. Není v zásadě sporu o tom, že fakturované stavební práce byly fakticky provedeny různými pracovníky ukrajinské národnosti. Je však otázkou, zda práce ukrajinských dělníků mohly být přičitatelné jedné či druhé právnické osobě, jejichž jmény byly vystaveny faktury přiložené k žalobcovým daňovým přiznáním. V tomto směru lze souhlasit se závěrem žalovaného, že ukrajinští pracovníci neměli oprávnění jednat jménem společnosti ani družstva, a proto mezi těmito právnickými osobami a žalobcem nevznikl žádný soukromoprávní závazek. Smluvně závazkový vztah naopak existoval pouze ve vztahu mezi žalobcem a jednotlivými ukrajinskými pracovníky, jejichž činnosti tak nemohou být přičitatelné společnosti ani družstvu. Proto žalovaný v zásadě vycházel ze správné úvahy, že předmětná plnění ve skutečnosti proběhla jinak, než jak bylo uvedeno na předložených fakturách.

Na rozdíl od žalovaného však soud odlišně hodnotil otázku, zda žalobce skutečně mohl důvodně předpokládat, že sjednané stavební práce ve skutečnosti neprovádějí subjekty, s nimiž oficiálně vstupoval do smluvního vztahu, případně zda žalobce mohl ze strany osob ukrajinské národnosti rozumně předvídat podvodná jednání. Při posuzování povahy plnění

vykazovaných v daňových dokladech jsou totiž finanční orgány povinny zohledňovat též dobrou víru daňových subjektů, konkrétně jestli daňový subjekt měl a mohl s přihlédnutím ke všem okolnostem vědět o podvodném jednání osob, s nimiž vstoupil do smluvního vztahu. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je konstantně zdůrazňován především v daňové judikatuře Soudního dvora Evropské unie (viz např. 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 Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94, a ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33). Proto je třeba zkoumat, jak dalece mohl žalobce předvídat, že ukrajinští pracovníci, s nimiž sjednával provedení stavebních zakázek, ve skutečnosti nejsou oprávněni jednat za právnické osoby uváděné na fakturách, respektive jestli žalobce v tomto směru učinil nějaká vhodná opatření, která po něm bylo možné v běžném smluvním styku rozumně žádat.

Soud shledal, že v případě plnění fakturovaných společností DORDYAY s.r.o. žalobce potřebná opatření neučinil. S ní totiž žalobce neměl uzavřenu žádnou písemnou smlouvu a pouze sjednal ústní dohodu s Vasylem Dordyayem, který měl figurovat jako jednatel společnosti. Spoléhal-li se žalobce pouze na tuto ústní smlouvu, pak musel být připraven nést případná rizika plynoucí z toho, že v budoucnu může vzniknout problém s prokázáním některých skutečností, které se týkají obsahu této smlouvy. Žalobce nepochybně mohl při vyjednávání dodavatele pro stavební práce jednat s vyšší mírou obezřetnosti a nespoléhat pouze na ústní příslib. Totéž platí i pro předávání plateb v hotovosti, jež jsou hůře prokazatelné než platby zasílané na bankovní účet. Proto pokud byl žalobce uveden v omyl o totožnosti svého dodavatele, jedná se jen o důsledek jeho předchozí neopatrnosti. Za této situace by se žalobce zjevně ani v občanskoprávní rovině nemohl dovolat neplatnosti právního jednání na základě omylu. Tím spíš nemůže argumentovat nekalými praktikami svých dodavatelů v daňovém řízení, kde má z pozice daňového subjektu povinnost prokázat oprávněnost výdajů zakládajících nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a na snížení základu daně z příjmů. S ohledem na tyto skutečnosti lze při posuzování povahy fakturovaných plnění jen stěží zohlednit dobrou víru žalobce. V rozsahu skutečností týkajících se přijetí plnění od společnosti DORDYAY s.r.o. proto soud neshledal žalobu důvodnou.

Jiná situace je však podle soudu u Družstva INTERDELL. S ním měl žalobce na rozdíl od předchozího případu uzavřenu písemnou smlouvu a minimálně v tomto ohledu tak nezbytnou míru opatrnosti vyvinul. Je sice pravdou, že tuto písemnou smlouvu mu předložila osoba, která nebyla oprávněna za družstvo jednat, ovšem tato osoba se mu prokazovala plnou mocí s notářsky ověřeným podpisem statutárního orgánu družstva. Zfalšování podpisu na plné moci přitom žalobce nemohl zjistit a bylo by absurdní po něm požadovat, aby si dodatečně ověřoval, zda v notářské kanceláři skutečně proběhlo ověření tohoto podpisu. Žalobce se proto mohl plně spoléhat na to, že z jeho jednání s P. M. je ve skutečnosti zavázáno družstvo a že ukrajinští dělníci pracující na stavebních zakázkách jsou zaměstnanci či subdodavatelé družstva. Totéž se týká i plateb družstvu, které byly oproti společnosti DORDYAY s.r.o. zásadně poskytovány družstvu bezhotovostně převodem na bankovní účet. Banka přitom žalobci jen těžko mohla zpřístupnit údaje o svých klientech a ten si proto nemohl ověřit, že účet, na který podle smluvního ujednání zasílá platby, ve skutečnosti není veden na družstvo. Z toho, že žalobce některé své platby zadávané v systému elektronického bankovnictví označoval slovy „INTERDELL - Kyliyschuk“, ještě nelze činit spolehlivý závěr, že skutečně věděl, kdo reálně disponuje s protiúčtem. Žalobce totiž mohl osobu jménem „Kyliyschuk“ důvodně považovat za toho, kdo byl družstvem pověřen provést fakturované práce, ať už jako jeho zaměstnanec či subdodavatel. To vyplývá zejména ze skutečnosti, že svědci S. a M. Č. nezávisle na sobě potvrdili, že mezi ukrajinskými dělníky pracujícími na stavbě byl i jeden jménem „I. K.“, což svědčí o tom, že tato osoba na fakturovaných zakázkách reálně pracovala. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že nebylo prokázáno provedení prací Družstvem INTERDELL. Nicméně

podle okolností případu žalobce nemohl tušit, že fakturované stavební práce pro něj vykonává někdo jiný, respektive někdo, koho družstvo nijak nepověřilo.

Soud tedy uzavírá, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, podle něhož žalobcem fakturovaná zdanitelná plnění se ve skutečnosti neodehrála mezi ním a společností či družstvem, nýbrž mezi ním a jinými subjekty, a to fyzickými osobami ukrajinské národnosti. Proto částky uvedené na fakturách vystavených společností a družstvem nemohly snížit základ daně z příjmů ani zakládat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný a správce daně však pominuli, že při posuzování povahy plnění vykazovaných na daňových dokladech je třeba rovněž chránit dobrou víru nevinného účastníka obchodního vztahu, který nemusí vědět o podvodném jednání svých smluvních dodavatelů. V případě plnění fakturovaných družstvem žalobce nepochybně v dobré víře byl, neboť provádění sjednaných prací měl podchycené v písemné smlouvě, o jejímž uzavření jednal s osobou zaštiťující se notářsky ověřenou plnou mocí udělenou statutárním orgánem družstva, takže z hlediska obezřetnosti při vstupu do smluvního závazku jen těžko mohl činit více. Obtížně přitom mohl předvídat, že notářské ověření plné moci je zfalšované a stejně tak si nemohl ověřit, kdo disponuje účtem, na který měl podle smluvních podmínek odesílat platby. Naopak v případě plnění fakturovaných společností žalobce spoléhal toliko na ústní domluvu s Vasylem Dordyayem, jemuž navíc předával část plateb v hotovosti bez jakéhokoliv písemného potvrzení. V tomto případě žalobce nevyvinul minimální obezřetnost při sjednávání kontraktu, a proto nemůže účinně argumentovat, že byl uveden v omyl o vztahu mezi osobou, která pro něj fyzicky prováděla práce, a osobou fakturující cenu za jejich realizaci.

Z těchto důvodů soud zrušil rozhodnutí žalovaného týkajícího se dodatečného platebního výměru na daň z příjmů, neboť do něj byla nesprávně zahrnuta i správcem daně neuznaná plnění na základě faktur vystavených Družstem INTERDELL. I když plnění na základě faktur společnosti DORDYAY s.r.o. byla správcem daně neuznána oprávněně, tak výpočet doměřené daně z příjmů v sobě zahrnuje obě plnění. Napadené rozhodnutí potvrzující dodatečný platební výměr na daň z příjmů přitom nelze zrušit jen zčásti, a tak musí být zrušeno jako celek. Naopak rozhodnutí žalovaného týkajícího se dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty v sobě zahrnuje jen oprávněně neuznaná plnění na základě faktur vystavených společností DORDYAY s.r.o., a proto soud žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl.

V dalším řízení žalovaný podle závazného právního názoru soudu bude muset buď prokázat, že žalobce byl obeznámen se skutečnostmi týkajícími se Družstva INTERDELL, zejména s protiprávní činností P. M. a I. K., popřípadě jiných s nimi spolupracujících osob, anebo přijmout závěr, že žalobce byl v tomto směru v dobré víře a plnění vykázaná na fakturách družstva je třeba považovat za řádně doložené daňové výdaje žalobce ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Proti výroku rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného týkajícího se doměření daně z přidané hodnoty, podal žalobce kasační stížnost. Nejvyšší správní soud však usnesením ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016 - 34, které nabylo právní moci dne 29. 2. 2016, řízení o této kasační stížnosti zastavil kvůli nezaplacení soudního poplatku.

Proti výroku krajského soudu, jímž došlo k zrušení rozhodnutí o odvolání týkajícího se doměření daně z příjmů, podal v zákonem stanovené lhůtě blanketní kasační stížnost žalovaný (dále jen „stěžovatel“) z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

V doplnění kasační stížnosti učiněném na výzvu soudu stěžovatel namítl, že na oblast daně z příjmů fyzických osob nelze aplikovat závěry o podvodném jednání z oblasti daně z přidané hodnoty. V této souvislosti je možné odkázat na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, podle nichž principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné a jakkoli se jedná o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje zcela odlišné cíle. V právních předpisech jsou totiž stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů u daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zákonným předpokladem pro snížení základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je to, že se jedná o výdaj jednoznačně prokázaný, nikoliv pouze tvrzený nebo doložený formálními doklady či dobrou vírou. V řízení o dani z příjmů fyzických osob je proto rozhodující, aby daňový subjekt prokázal správci daně v návaznosti na uplatněné daňově výdaje, zda došlo k faktické realizaci činností, a současně, zda tyto činnosti uskutečnil právě ten dodavatel, jenž je jako poskytovatel uveden na dokladu, kterým daňový subjekt deklaruje právní stav.

V důkazním řízení bylo podle stěžovatele prokázáno, že stavební práce neprovedly deklarované právnické osoby, ale různé fyzické osoby ukrajinské národnosti, které s údajnými dodavateli neměly nic společného. Tato skutečnost byla potvrzena svědeckými výpověďmi osob oprávněných jednat za společnost a družstvo a žalobce v průběhu daňového kontroly ani v odvolacím řízení nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by tyto výpovědi zpochybnil. Na žalobci přitom vázlo důkazní břemeno ohledně rozptýlení pochybností, které správce daně nabyl po vyhodnocení všech důkazních prostředků. Jelikož správce daně v dané věci unesl své důkazní břemeno tím, že důvodně zpochybnil žalobcem předložené doklady, přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který však již faktické uskutečnění výdajů dalšími důkazními prostředky neprokázal. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu a správce daně oprávněně nemohl posoudit uplatněné částky jako daňově uznatelné výdaje, a to bez ohledu na to, z jakých důvodů k této situaci došlo.

Fyzickou existenci provedených prací stěžovatel nepopírá, ale konstatuje, že žalobce neprokázal skutečnou výši tvrzených výdajů ve vztahu k deklarovaným dodavatelům. Došlo tak k porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který taxativně určuje podmínku pro daňové uplatnění výdajů a neumožňuje nahradit důkazní prostředky pouhým tvrzením daňového subjektu. V průběhu daňového řízení přitom správce daně nemohl vycházet z potencionálních právních možností žalobce, ale ze skutečného stavu věci, tj. zda byl žalobce schopen prokázat, že náklady v jím tvrzené výši byly vynaloženy v souladu se zákonem o daních z příjmů. Jelikož žalobce tyto skutečnosti neprokázal, byly jím uplatněné výdaje vyloučeny ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud příslušný výrok napadeného rozsudku zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na ustálenou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se možnosti zdanit jen tu část zisku, která bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů, neboť sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako přednostní či řídící princip, a to dokonce ani v případech tzv. neexistující osoby (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006 - 86). S touto judikaturou proto není v souladu tvrzení stěžovatele, že u daně z příjmů je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že činnost realizoval právě ten subjekt, jenž je jako poskytovatel uveden na příslušném daňovém dokladu.

Také tvrzení stěžovatele, že v daňovém řízení bylo prokázáno neprovedení předmětných prací společností DORDYAY s.r.o. a Družstvem INTERDELL, není v souladu se skutečností, neboť správce daně a žalovaný nehodnotili důkazní prostředky v souladu s daňovým řádem. Ve vztahu k pracím provedeným jménem družstva lze mít naopak za prokázanou dobrou víru žalobce, který nemohl zfalšování plné moci udělené družstvem odhalit, neboť ta byla opatřena razítkem notáře. Dobrá víra žalobce byla podpořena také skutečností, že se zplnomocněný zástupce vykazoval originálními doklady družstva. Dále předseda družstva Ihor Syrvatka zjevně nevypovídal pravdivě, neboť družstvo bylo založeno, podnikalo a svědek za něho podepisoval daňová přiznání, ačkoliv to při výslechu popíral. Je proto zřejmé, že předseda družstva poskytl osobám neoprávněně vystupujícím za družstvo jeho originální doklady, aby se jimi mohly prokazovat. Plná moc tak byla zfalšována účelově, a kdyby správce daně i žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem, museli by tento cílený podvod odhalit. Skutečná výše vynaložených nákladů byla prokázána předloženými důkazními prostředky, výpisy z účtů a potvrzeními o převzetí úhrad za vystavené faktury. Žalobce uzavřel, že jednal v dobré víře, výši vynaložených daňových výdajů prokázal a krajský soud tak v uvedené části rozsudku rozhodl správně. Proto žalobce navrhl zamítnutí této kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Proto se Nejvyšší správní soud k stížnostním námitkám zabýval správností právního názoru krajského soudu o dobré víře žalobce při přijetí zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech, které vystavilo Družstvo INTERDELL. Krajský soud totiž svůj závěr o důvodnosti žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 opřel jen o závěr, podle něhož sice předmětné stavební práce nemohou být přičitatelné družstvu, avšak žalobce nemohl rozumně předvídat podvodné jednání ze strany osob ukrajinské národnosti, které tato plnění fakticky realizovaly.

V této souvislosti krajský soud vycházel z judikatury Soudního dvora Evropské unie představované 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*“), a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“), jakož i z navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Uvedená judikatura pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (resp. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je 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 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).

Nejvyšší správní soud ve stěžovatelem zmíněném rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, skutečně dospěl k závěru, že *„[p]rincipy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“*

Ve stejném rozhodnutí se však uvádí, že závěr judikatury Soudního dvora Evropské unie, podle něhož nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí či následná transakce zatížena daňovým podvodem, o kterém plátce neví nebo nemůže vědět, platí nejen pro účely daně z přidané hodnoty, ale musí být respektován v obecné rovině, tedy i při posuzování uskutečnění daňového výdaje pro účely daně z příjmů. Navíc podle nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, jakož i podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006 - 86, není uplatnění daňových výdajů vyloučeno ani za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na příslušných daňových dokladech.

Z těchto důvodů nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pro účely daně z příjmů nepřipadá v úvahu aplikace závěrů judikatury o podvodném jednání z oblasti daně z přidané

hodnoty a že z hlediska uznání daňových výdajů je rozhodující, zda předmětná plnění fakticky uskutečnil právě poskytovatel uvedený na daňovém dokladu, jímž daňový subjekt deklaruje právní stav. Takový závěr by ostatně nebyl namístě. Pokud se totiž poplatníku daně z příjmů podaří prokázat uskutečnění daňového výdaje v deklarované výši, není žádný rozumný důvod pro jeho neuznání, a to i za situace, kdy poskytovatelem zdanitelného plnění byl ve skutečnosti jiný subjekt. To platí, i když činnost uvedenou na daňovém dokladu realizovala odlišná osoba, která nebyla povinna z něho přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu, neboť taková skutečnost je podstatná jen z hlediska možnosti uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, a nikoliv též daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V nyní posuzované věci dospěl krajský soud k závěru o dobré víře žalobce při přijetí stavebních prací deklarovaných na příslušných daňových dokladech na základě dvou skutečností. První z nich bylo uzavření písemné smlouvy s Družstvem INTERDELL s tím, že její předložení osobou, která nebyla oprávněna za družstvo jednat, není rozhodné, neboť zfalšování podpisu na plné moci udělené družstvem P. M. a nepravost ověření tohoto podpisu v notářské kanceláři nemohl žalobce zjistit. Druhým důvodem pro závěr krajského soudu, podle něhož žalobce nevěděl ani nemohl vědět o tom, že fakturované stavební práce vykonává jiný subjekt, respektive někdo, koho tím družstvo nepověřilo, byly zásadně bezhotovostní platby za takto přijatá zdanitelná plnění.

S tímto naposledy zmíněným východiskem napadeného rozsudku se však nelze ztotožnit. Podle zjištění správce daně, které bylo zmíněno i v rozhodnutí žalovaného o odvolání týkajícím se doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, totiž žalobce uplatil daňové výdaje za stavební práce přijaté od Družstva INTERDELL v celkové výši 521.800 Kč a na bankovní účet nepodnikající fyzické osoby I. K. zaslal částky v celkové výši 151.210 Kč, přičemž část těchto plateb ve výši 76.610 Kč nebylo možné přiřadit k deklarovaným zdanitelným plněním. Zbývající částky v celkové hodnotě 74.600 Kč, které byly bezhotovostně uhrazeny I. K. za jím poskytnuté stavební práce, stěžovatel uznal za daňové výdaje a v rozhodnutí o odvolání o tuto částku žalobci snížil základ daně a tím i výši doměřené daně z příjmů za rok 2008. Zdaleka největší část plateb, které bylo možné přiřadit k zdanitelným plněním poskytnutým družstvem, však byla podle účetních dokladů uhrazena v hotovosti. Tímto způsobem měl přitom žalobce zaplatit částky ve výši 447.200 Kč, což představuje 85,7 % všech zdanitelných plnění přijatých od deklarovaného poskytovatele.

Žalobce tedy stavební práce uvedené na příslušných daňových dokladech hradil téměř výhradně v hotovosti, což je oproti bezhotovostnímu platebnímu styku obtížně prokazatelný způsob placení. Za této situace nemůže obstát závěr krajského soudu o vysoké míře obezřetnosti žalobce při realizaci obchodního vztahu s deklarovaným poskytovatelem zdanitelných plnění. Naopak, jestliže žalobce za přijaté stavební práce v převážné míře platil v hotovosti, tak kromě značných problémů při doložení výší zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech mohl předpokládat, že jejich skutečným poskytovatelem nemusí být družstvo, nýbrž osoby ukrajinské národnosti, které stavební práce fakticky realizovaly a neměly s deklarovaným dodavatelem nic společného.

Navíc žalobce si musel být vědom rizik plynoucích z prokazování skutečností, které se týkají deklarovaného smluvního vztahu s družstvem INTERDELL, i na základě nedostatečnosti písemných záznamů o provádění jednotlivých stavebních prací. Žalobce totiž měl toliko uzavřít rámcovou smlouvu o provádění řemeslných prací ze dne 1. 2. 2008, což však ve svědecké výpovědi vyloučil Ihor Syrvatka, který měl být na této smlouvě podepsán jako osoba jednající jménem družstva. Navíc z obsahu této smlouvy není možné zjistit, které konkrétní stavební práce, na jakém místě a v jakém rozsahu mají být realizovány. Žalobce neměl k dispozici ani jiné písemnosti, které by obsahovaly podrobnější popis vykonaných stavebních prací

a z nichž by se daly ověřit údaje uvedené na předmětných daňových dokladech, včetně výše plateb údajně uhrazených v hotovosti.

Smluvní vztah mezi žalobcem a Družstvem INTERDELL a jeho realizace byly tedy velmi nedostatečně zdokumentovány a především s ohledem na platby v hotovosti dosahovala míra obezřetnosti žalobce téměř stejně malé intenzity, jako tomu bylo v případě plnění fakturovaných společností DORDYAY s.r.o., u nichž krajský soud dobrou víru žalobce neshledal. Za této situace nelze přisvědčit závěru krajského soudu, že žalobce s přihlédnutím ke všem okolnostem případu nemohl vědět o tom, že stavební práce pro něj ve skutečnosti nevykonává Družstvo INTERDELL jakožto jejich deklarovaný poskytovatel, nýbrž různé fyzické osoby ukrajinské národnosti. Naopak žalobce vzhledem k uvedeným okolnostem nevyvinul potřebnou opatrnost při uzavírání a realizaci obchodního vztahu s družstvem, a proto nemůže účinně argumentovat svou dobrou vírou a tím, že nemohl ze strany ukrajinských dělníků rozumně předvídat podvodné jednání.

Uvedenou právní otázku tedy posoudil krajský soud nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 věty první napadený výrok I. rozsudku krajského soudu zrušil a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud proto bude v dalším řízení vycházet z toho, že ve vztahu k zdanitelným plněním, která podle daňových dokladů mělo uskutečnit Družstvo INTERDELL, nebyl žalobce v dobré víře a nemůže tak být na něho aplikována shora uvedená judikatura týkající se daňových podvodů. Za této situace krajský soud k žalobním námitkám posoudí, zda se žalobci v daňovém řízení podařilo prokázat, případně zda mu správce daně umožnil doložit, vynaložení nákladů v deklarované výši za situace, kdy skutečným poskytovatelem stavebních prací byl jiný subjekt než Družstvo INTERDELL uvedené na příslušných daňových dokladech, když i v takovém případě je možné o uznání daňových výdajů výjimečně uvažovat, jak již bylo zmíněno.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. května 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu