



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **ACE REALITY s.r.o.**
sídlem Václavské náměstí 66/808, IČ: 27101801,
zastoupen daňovým poradcem 3 LSA, a.s.,
sídlem Holečkova 31, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2015, č. j. 18257/15/5300-21443-711478,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2015, č. j. 18257/15/5300-21443-711478 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny 3 dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 6040108/13/2001-24902-109122, č. j. 6040157/13/2001-24902-109122 a č. j. 6040244/13/2001-24902-109122 (dále jen „platební výměry“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

1. Prvním citovaným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 46 923 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 384 Kč.
2. Druhým citovaným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 60 099 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 019 Kč.
3. Třetím citovaným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 154 356 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 871 Kč.
4. Uvedenými platebními výměry nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně u žalobcem deklarovaných plnění (zboží a služeb), a to na základě daňové kontroly, která byla vedena k několika zdaňovacím obdobím roku 2009, 2010 a 2011.
5. Důvodem platebních výměrů bylo neuznání nároku na odpočet daně z fakturovaných plnění za stavební materiál a práce na stavbě 1 rodinného domu v T., který žalobce realizoval jako svůj stavební záměr.
6. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, v němž uplatnil řadu procesních i věcných námitek proti neuznání odpočtu daně, včetně námitek dvojího výběru daně, postupu správce daně v rozporu se soudní judikaturou včetně judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a uplatnil námitky ve vztahu k posouzení dodávek od jednotlivých dodavatelů.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

7. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval právní základ případu, je obsažen ve Směrnici, jež zrušila a nahradila Šestou směrnicí Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (77/388/EHS) a byla implementována do právního řádu České republiky prostřednictvím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalovaný uvedl, že podstatou DPH je zdanit tzv. „přidanou hodnotu“, která je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu. Specifikem DPH je, že dochází k jejímu vybírání po částech, a to v jednotlivých fázích obchodních transakcí a zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku, která byla k původní hodnotě následně přidána. Nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém DPH je označován jako neutrální, tzn., že DPH zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytváří přidanou hodnotu. Pro dosažení neutrality systému DPH, byl vytvořen systém tzv. odpočtu daně založený na hmotněprávních a formálních podmínkách vzniku a uplatnění nároku na odpočet dane. Z judikatury SDEU pak vyplývá, že při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet se zkoumá, mimo jiné, zda plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury – daňového dokladu, zda tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované Směrnicí a zda přijatá plnění byla následně použita na výstupu pro účely vlastních zdanitelných plnění. Žalovaný vyložil, že nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, c. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Tento závěr je plně v souladu s judikaturou SDEU, dle níž je existence faktury obsahující veškeré údaje požadované Směrnicí pouze jednou z podmínek přiznání nároku na odpočet, přičemž další podmínkou je, že plnění uplatňované

k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno. Žalovaný uvedl, že za situace, kdy není zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s předloženým daňovým dokladem a jeho použití daňovým subjektem v rámci ekonomických činností, může správce daně nárok na odpočet vyloučit pouze tehdy, pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Své prvotní břemeno unese daňový subjekt předložením daňového dokladu. Jestliže však správce daně prokáže objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt věděl, anebo mohl a měl vědět, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty, zpochybní tím daňové doklady jako důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Tím správce daně unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno tedy přejde zpět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit, tj. prokázat, že nevěděl a vědět nemohl, že plnění, z nichž uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jsou zasažena podvodem.

8. Na základě uvedených principů a limitů uznání nároku na odpočet daně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí přdestřel skutkový stav, který spočíval v dodávkách zboží (materiálu) a služeb za účelem výstavby rodinného domku v T., která započala v r. 2009 a byla dokončena kolaudací v r. 2011 a následně dokončena dokončovacími pracemi, přičemž v rozhodné době nebyl dům ještě prodán. V té době probíhaly přípravy také k výstavbě druhého domu na sousedním pozemku, k němuž byly rovněž uskutečněny nákupy materiálu, a to na společný účet s náklady na výstavbu prvního domu. Na výstavbu druhého domu nebylo vydáno stavební povolení.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z výsledků daňové kontroly, z ústních jednání s jednatelkou žalobce paní J. V., z jí předložených listinných důkazů, z výsledků dožádání k místně příslušným správcům daně dodavatelů žalobce, z výsledku svědků a z informací a sdělení osob, které pro dodavatele žalobce měly zajišťovat subdodávky. Žalovaný vycházel rovněž z dokumentace stavebního úřadu na rodinný dům v T. a z protokolu o místním šetření ze dne 9. 10. 2014. Žalovaný uvedl, jaké doklady předložil v řízení žalobce (pokladní knihu, seznam bankovních výpisů, příjmových dokladů a saldokonta jednotlivých dodavatelů). Při aplikaci právního základu DPH na skutkový stav žalovaný hodnotil jednotlivé fakturované dodávky.
10. A) Dodávky pro žalobce od paní G. U. a společnosti JU. Urban s. r. o. dle faktur č. 27, 56, 68, 76, 86, 88, 90, a 94.
11. Ve vztahu k uvedeným dodávkám učinil žalovaný závěr, který vyvodil se shodných okolností nastalých jak v r. 2011, ale také v letech 2009 a 2010, kdy z těchto okolností vyplynulo, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl žalobcem uplatněn podvodným způsobem. K tomuto závěru žalovaný dospěl na základě řady nestandardních okolností případu. Ty spatřuje v tom, že u řady deklarovaných subdodavatelů, kteří dle předložených faktur měli dodávat žalobci materiál na stavbu prostřednictvím dodavatelů paní G. U. a společnosti JU. Urban s.r.o., bylo zjištěno, že tito subdodavatelé v letech 2009 a 2010 buď fakturovaný materiál nedodávali, nebo materiál dodali v minimálním množství (v malých objemech či kusech cihel) nebo s dodavateli vůbec neobchodovali a neměli je registrované v databázi, nevystavovali žádné faktury, nebo si dodavatelka paní G. U. nemohla vzpomenout na název subdodavatele a další subdodavatel nebyl ani registrován u správce daně. K těmto, dle žalovaného rozsáhlým nestandardním okolnostem přistoupila i

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zjištění u samotné paní G. U., která v průběhu řízení na výzvu správce daně ze dne 29. 1. 2013 nedoložila žádná vozidla, jimiž měla v roce 2009 a 2010 uskutečňovat dopravu, když uvedla, že vozidla byla sešrotována nebo zabavena či ukradena. Ke 2 vozidlům doložila jen kupní smlouvy a listiny, k 3 dalším vozidlům uvedla, že doklady nemá, knihu jízd rovněž neměla. Nestandardní okolnosti předmětné transakce žalovaný spatřoval rovněž v jednání samotného žalobce jako daňového subjektu, spočívající v neobezřetném výběru dodavatelů, kdy v případě celkové hodnoty plnění pro stavbu ve výši 4 664 857 Kč a 992 130 Kč (od obou dodavatelů) probíhalo obchodování, kromě faktur a pokladních dokladů, bez jakékoliv písemné dokumentace, platby byly hrazeny v hotovosti a výběr byl pouze 100 000 Kč v r. 2009 a 640 000 v r. 2010, přičemž se nekryly částky a termíny plateb, nebylo zjištěno, z jakého účtu byla hotovost vybírána. Nebyl předložen stavební deník k ověření, zda skutečný průběh prací odpovídá fakturovaným dodávkám. Pan J. U. sdělil správci daně, že nedodrží číselnou řadu faktur, příslušné daňové doklady pak dodavatelé ve svých evidencích neuvedli, nebo uváděli, že shořely, či byly odcizeny.

12. Na základě výše uvedených skutečností žalovaný konstatoval, že daňový subjekt se obchodní spoluprací s paní G. U. a korporací JU.Urban s.r.o. účastnil podvodného jednání na DPH za účelem neoprávněného čerpání odpočtu daně, neboť uvedené nestandardnosti jsou takového rozsahu a spočívají taktéž přímo v jednání daňového subjektu, že je zcela zřejmé, že daňový subjekt o své účasti na podvodném jednání musel vědět. Na základě toho žalovaný uvedl, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet dle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH proti smyslu a účelu tohoto ustanovení a jím předložené daňové doklady tedy nemohou být důkazem o oprávněnosti nároku ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH. Uvedenému závěru se vymykají toliko faktury č. 56, 68 a 76, které se vztahují k plnění, která nebyla vzata v úvahu v předmětném rozhodnutí.
13. Žalovaný uvedl, že námitky žalobce ohledně dodavatelů paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. jsou částečně nepřipadné, neboť žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru, než správce daně. K závěru o podvodném jednání těchto dodavatelů měl žalobce možnost se vyjádřit, neboť žalovaný je se změnou svého právního názoru seznámil dne 30. 4. 2015 včetně důkazů, které jej prokazují. To však v podání ze dne 14. 5. 2015, jímž se odmítl vyjádřit, neučinil. K žalobcem navrženým svědkům žalovaný uvedl, že v jejich výpovědích našel konkrétní rozpory ohledně stavebně technického zajišťování stavby.
14. B) Plnění od dalších dodavatelů – Internet Retail a.s., Nábytek RIKO spol. s r.o. a společnosti MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o.
15. Dle žalovaného u uvedených plnění, která se týkala nákupu různého zboží (zařízení, nábytku, drobného zboží), u kterého nebyla buď zjištěna existence zboží, nebo jeho použití pro ekonomickou činnost žalobce.
16. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s jednotlivými procesními i věcnými odvolacími námitkami žalobce. Konstatoval, že správce daně již do zprávy o daňové kontrole doplnil konkrétní odstavce ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty včetně podrobného popisu, v čem mělo spočívat porušení zákonných ustanovení žalobcem. Žalobce byl s odlišným právním názorem žalovaného ohledně změny důvodů neuznání odpočtu DPH seznámen a byla mu dána možnost se k uvedenému hodnocení vyjádřit. Žalovaný se tedy neztotožnil s námitkou, že rozhodnutí daňových orgánů neobsahují odkaz na hmotněprávní předpis v rozsahu předpokládaném zákonem. Žalovaný

nesouhlasil se žalobcem v tom, že by zpráva o kontrole neobsahovala náležitosti požadované ustanovením § 88 odst. 1 daňového řádu.

17. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že správce daně zneužil správní úvahu. Žalovaný na rozdíl od žalobce nepřikládal význam tomu, že již samotná existence stavby a doložení daňových dokladů jsou dostačujícími důkazy o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění. Žalovaný však přisvědčil žalobci v tom, že mu nelze klást k tíži rozpory v tvrzení třetích osob. Podle judikatury Soudního dvora nelze nárok na odpočet daně odmítnout s odůvodněním, že plnění sice bylo poskytnuto, ale patrně nikoli deklarovaným dodavatelem. Daňovému subjektu nelze klást k tíži nesrovnalosti výhradně na straně jeho dodavatele, když zdanitelné plnění bylo jinak přijato zcela v souladu s dokladem. Z tohoto důvodu žalovaný doplnil dokazování. Žalovaný považoval pro vznik a uplatnění nároku na odpočet podstatné to, zda daňový subjekt přijal zdanitelné plnění tak, jak vyplývá z příslušné faktury – daňového dokladu. Daňový subjekt tedy k uplatnění nároku na odpočet daně musí předložit daňový doklad, který deklaruje přijetí plnění zcela v souladu se skutečností. Nelze tedy souhlasit s tvrzením žalobce, že postačuje skutečnost, že při stavbě musel být spotřebován určitý materiál a vykonány určité práce. Materiál totiž mohl být daňovému subjektu např. darován, práce mohly být vykonány svépomocí atd. Správce daně přitom nemusí prokazovat, jak jinak se plnění odehrálo, jestliže se tak nestalo způsobem, jakým tvrdí daňový subjekt. V tomto směru tedy žalobce nevystačí s argumentací, že se plnění nemohlo uskutečnit „ze vzduchu“. V případě dodavatele pana R. K. žalovaný prokázal, že plnění se nemohlo uskutečnit tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V případě dodavatele pana J. H. nebylo plnění na předmětném dokladu specifikováno a sám žalobce nebyl schopen sdělit, o jaké plnění se mělo jednat. Ve vztahu k ostatním dodavatelům jsou vzhledem k právnímu hodnocení (vědomá účast na podvodu, či neprokázání použití zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti) námitky žalobce nepřipadné.
18. Žalovaný konstatoval, že z hlediska oprávněnosti nároku na odpočet daně (vyjma případů vědomé účasti na daňovém podvodu) není rozhodné, zda dodavatelem uvedeným na dokladu byla z předmětného plnění přiznána a odvedena daň. Nejsou-li hmotněprávní a formální podmínky splněny, nelze daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznat, a to ani v případě, kdy dodavatel uvedený na daňovém dokladu daň odvede. Osobě, která plnění uvede na dokladu, totiž vzniká povinnost dan odvést již jen z titulu uvedení daně na dokladu (ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH). Naproti tomu pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodné to, zda byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky. Jestliže jsou tedy hmotněprávní a formální podmínky splněny a daňový subjekt zároveň neuplatňuje nárok na odpočet daně proti smyslu a účelu Směrnice (tj. podvodným způsobem), pak mu musí být nárok na odpočet daně přiznán i za situace, kdy osoba, jež měla uskutečnit jím přijaté plnění, daň neodvede. Naopak nejsou-li hmotněprávní a formální podmínky splněny, pak nelze daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznat, a to ani v případě, kdy dodavatel uvedený na daňovém dokladu daň odvede. Žalovaný se tedy neztotožnil s námitkou, že správce daně vybíral daň dvakrát.
19. Žalovaný přisvědčil žalobci, že správce daně nerespektoval legislativu EU a judikaturu Soudního dvora ve vztahu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Toto však odstranil žalovaný, když žalobce seznámil s odlišným právním hodnocením, než ke kterému dospěl správce daně. Se žalobcem nelze souhlasit v tom, že legislativa EU vymezila jako zásadní podmínku výhradně vztah nároku a povinnosti k dani z přidané hodnoty. Směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví stejně jako zákon o dani z přidané hodnoty i další podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to především v čl. 168 a čl. 178. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí být uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury (daňového dokladu). Povinnost přiznat daň na výstupu musí dodavateli vzniknout právě z toho plnění, které je uvedeno na dokladu. Jestliže tedy v případě dodavatele pana R. K. bylo prokázáno, že plnění nemohlo být žalobcem přijato tak, jak vyplývá, z příslušného daňového dokladu, pak je zřejmé, že deklarovanému dodavateli nevznikla daňová povinnost z plnění uvedeného na dokladu (tj. z plnění, z něhož žalobce uplatňuje nárok na odpočet). Pro uznání nároku na odpočet daně tedy není rozhodující, zda skutečně existuje dům, který žalobce stavěl, ale zda při jeho stavbě byla žalobcem přijata deklarovaná plnění. Dále musí žalobce prokázat i naplnění dalších hmotněprávních podmínek, v daném případě zejména tu, že přijatá plnění byla následně použita na výstupu pro účely vlastních zdanitelných plnění.

20. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobce ohledně nemožnosti požadovat po daňovém subjektu jiné doklady, než daňový doklad. Z judikatury Soudního dvora pouze vyplývá, že za situace, kdy jsou hmotněprávní a formální podmínky splněny, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži nesrovnalosti výhradně na straně jeho dodavatele a nelze po něm ani požadovat, aby měl k dispozici doklady, které by tyto nesrovnalosti odstranily. Soudní dvůr tedy nehovořil o dokladech prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobci je tak možné přisvědčit, že mu nelze klást k tíži nesrovnalosti spočívající výhradně na straně jeho dodavatele, který lživě vypovídal o svých subdodavatelích, jak to učinil správce daně. U uvedených dodavatelů však žalovaný následně provedl tzv. vědomostní test, jehož výsledkem byl závěr, že žalobce musel vědět o tom, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury Soudního dvora.
21. K námitce týkající se aplikace zásady proporcionality žalovaný konstatoval, že v případě neuznání nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty bude princip proporcionality dodržen právě tehdy, pokud bude z hledisek objektivních okolností prokázáno, že o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl. V rozporu s principem proporcionality by bylo, kdyby daňovému subjektu bylo přičítáno podvodné jednání třetí osoby, o němž nevěděl a vědět nemohl. Na druhou stranu však ani nelze veškerou zodpovědnost přenášet pouze na stát. V daném případě je tedy zcela nerozhodné, zda v době uskutečnění předmětných plnění byla již zákonodárcem přijata opatření proti podvodům na DPH či zda deklarovaným dodavatelům žalobce byl udělen status nespolehlivého plátce. Jestliže se žalobce vědomě podílel na podvodu na dani z přidané hodnoty, pak mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nesmí být přiznán. Nárok na odpočet ve smyslu směrnice o DPH vůbec nevzniká, neboť podvodné jednání nemůže zakládat nárok stanovený unijním právem. K požadavku žalobce na provedení tzv. Axel-Kittel testu žalovaný konstatoval, že pokud správce daně prokázal, že daňový subjekt věděl anebo měl a mohl vědět o podvodu na dani z přidané hodnoty, pak současně odpovídal na otázky tzv. Axel-Kittel testu.
22. Žalovaný odmítl názor žalobce, že závěry správce daně jsou účelové. Přestože žalovaný v případě některých plnění došel k odlišnému závěru než správce daně, nelze tvrdit, že by závěry správce daně nevycházely ze zjištěného skutkového stavu. V rámci nyní posuzovaného řízení nelze hodnotit postup správce daně při vydání zajišťovacích příkazů.

Žalobce se nemůže až v odvolání dovolávat toho, že z místního šetření nebyl pořízen zvukový záznam. Pokud žalobce namítl, že správce daně neměl k dnes sporným nadměrným odpočtům v minulosti připomínky, pak žalovaný poukázal na to, že správce daně měl pochybnosti, neboť žalobce vykázal pouze daň na vstupu, nikoli daň na výstupu. K tomu podal žalobce v průběhu vytýkácího řízení uspokojující vysvětlení. Až v průběhu daňové kontroly správce daně prokázal důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně.

23. Žalovaný se v závěru svého rozhodnutí zabýval námitkami ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. Ve vztahu k dodavatelům paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. poukazoval na tzv. „vědomostní test“ z hlediska objektivních okolností provázejících dodávky paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o., na nevěrohodnost těchto dodavatelů, k čemuž absentovalo vyjádření žalobce. Žalovaný závěrem napadeného rozhodnutí konstatoval, že po přezkoumání platebních výměrů dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v předmětných fakturách mu tudíž nebyly uznány zcela oprávněně, byť v případě některých plnění dospěl žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Žalovaný tedy neshledal uplatněné námitky důvodnými.

III. Žaloba

24. Žalobce v žalobě nejprve považoval za vhodné stručně poukázat na část své podnikatelské činnosti vztahující se k dané věci. Žalobce je kapitálovou společností mající jediného vlastníka shodného s osobou jednatelky. Žalobce podnikal na trhu s nemovitostmi a v této souvislosti zakoupil i pozemky v obci T., na kterých zamýšlel postavit dvě nemovitosti. Tento postup se jevil na počátku realizace v roce 2008 jako ekonomicky výhodný, reálný a bezproblémový. Po nákupu pozemku však vznikl problém, který lze stručně charakterizovat jako spor s obcí o napojení pozemků na veřejnou komunikaci. Žalobce proto zahájil stavbu prvního z rodinných domků a stavbu druhého odložil do doby, než bude vyřešen tento spor. Stavba rodinného domu tedy byla zahájena v roce 2009, stavba byla ukončena v roce 2011. Z pohledu daňového práva se nejednalo o žádnou fikci, výsledkem činnosti žalobce je reálně a fakticky existující nemovitost určená k prodeji. Současně zůstal v majetku žalobce i druhý pozemek, na kterém do roku 2011 nebyla zahájena stavební činnost z důvodu neukončeného sporu s obcí, sousedící pozemek byl ale využit jako zařízení staveniště a částečně jako prostor ke skladování stavebního materiálu.
25. Dle žalobce je podstatné, že žalovaný nezpochybnil jednotlivé dodávky materiálu potřebného pro stavbu. Rozhodující dodávky plnění služeb, resp. terénních úprav a dodávek stavebního materiálu zajistil žalobce přes dodavatele paní G. U. a společnost JU.Urban s. r. o. Jednalo se o dvě osoby jednající ve shodě, neboť společnost JU.Urban ovládal pan J. U., manžel paní G. U. V dotčeném období se obě osoby mj. dlouhodobě podílely v lokalitě T. na stavební činnosti, měli dobré reference a žalobce je z této činnosti znal. Žalobce již v podání ze dne 16. 10. 2014 uvedl, že o údajně podvodném jednání manželů U. nevěděl a ani vědět nemohl, avšak žalovaný tomuto sdělení nepřikládal žádný význam. Žalobce k tomu uvedl, že dnes může být otázkou, jaký byl vztah paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. k plnění daňových povinností, nicméně v roce 2009 byly obě osoby bez jakéhokoli negativního významu a nebyl důvod pochybovat o jejich serióznosti. Posuzovat optikou znalostí věcí v roce 2015 vztahy v roce 2009 je dle názoru žalobce značně rozporuplné. Obě osoby měly dobré reference a závazky vždy plnily. Pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalovaný bagatelizuje výběr dotčených dodavatelů, pak se dle názoru žalobce dopouští zkresleného a zjednodušeného posouzení věci. Žalobce znal pověst manželů U. v místě, která byla bezvadná. Reklama jen doplňovala povědomí spojené s tím, že tyto osoby v daném místě působí. Závěr žalovaného, že žalobce neporovnával ceny s jinými dodavateli, je nesprávný. Žalobce celou dobu spolupracoval s panem R. K., který své ceny účtoval a až do dne vydání napadeného rozhodnutí nebyla otázka ceny nikdy předmětem sporu, resp. nikdy nebyly rozporovány ceny materiálu.

26. K údajně nestandardním okolnostem při placení úhrad v hotovosti žalobce uvedl, že pokud docházelo k úhradám v hotovosti, byl takový postup proveden na základě žádosti dodavatele. Úhrada v hotovosti oproti dodanému materiálu či provedené práci není nic nestandardního a nelze z něj dovozovat možnost daňového podvodu. Daňový podvod musí dle názoru žalobce vykazovat minimálně znaky jednání ve shodě s dodavatelem, nebo ztotožnění se s postupem, kdy dodavatel plnění daň inkasuje, ale neodvede. Takové jednání dle žalobce však zjištěno nebylo. Závěry žalovaného, který zpochybňuje zdroje peněz užitých na stavbu dotčeného domu, jsou účelově zkreslené a nijak nezohledňují stav, kdy daňová kontrola postihla kromě daně z přidané hodnoty i daň z příjmů. Žalovaný přitom neměl k předloženým dokumentům žádné výhrady. Žalobce k výzvě správce daně uvedl konkrétní osobu a současně i zdroj finančních prostředků (prodej osobního majetku), nebylo však možné vědět, z jakého účtu byly peníze vybrány. Žalobkyně k výzvě správce daně konkrétně uvedla, že *v případech, kdy byl zdroj finančních prostředků jinde než na „vlastním“ účtu u banky, je možné pouze označit osobu, která poskytla finanční prostředky, není možné vědět, z jakého účtu, a zda vůbec, byly peníze z účtu vybrány.* Pro žalovaného nebyl problém ověřit si tvrzení žalobce z vlastní evidence. Navíc je majitelka žalobce, jednatelka a současně i „zdroj“ finančních prostředků jednou osobou. Z pohledu fyzické osoby pak není povinností ani v jejím zájmu, aby správce daně bez důvodu šetřil a kontroloval její bankovní účty. Vědomou účast žalobce ani její minimální součinnost na daňovém podvodu žalovaný neprokázal ani nedovodil.
27. Žalobce konstatoval, že v rámci realizace svého podnikatelského záměru nakoupil stavební materiál a služby, ten zpracoval, resp. využil při stavbě reálně existující a nezpochybněné nemovitosti. Tato stavba měla být následně prodána. Takový postup nesvědčí o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalobce namítl, že jednal v dobré víře a realizoval svůj podnikatelský záměr. Dobrá víra je stavem tzv. vnitřního přesvědčení a sama o sobě nemůže být předmětem dokazování. S odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 50/04, žalobce uvedl, že existenci dobré víry je třeba posuzovat ve smyslu objektivním (tedy jak se bude chovat průměrný subjekt) a nikoli pouze subjektivním (tedy jak se chová průměrná osoba). Takové posouzení však v napadeném rozhodnutí zcela chybí. Žalovaný nedostatečně posoudil objektivní okolnosti, tedy jak by se ve vztahu k posuzování daňových podvodů zachoval průměrný daňový subjekt. V nyní posuzované věci žalobce zákon neporušil, resp. ani nepostupoval způsobem, který by se dal v letech 2009 až 2011 označit jako přímo kolizní se zákonem. Žalovaný navíc skutečnosti svědčící o postavení a činnosti dnes sporných dodavatelů „U.“ považuje za nepodstatné.
28. Žalobce namítal porušení zásady proporcionality s tím, že otázka proporcionality má podstatně širší souvislosti, než jaké uvádí v napadeném rozhodnutí žalovaný. Otázka podvodů spojených s výběry daní je stálým a trvalým sporem mezi orgány finanční správy a osobami zavázanými daň platit. Stát v roce 2013 přijal řadu opatření v oblasti legislativy mající bránit vzniku daňových podvodů v oblasti daní, zejména pak v oblasti daně

z přidané hodnoty. Pokud stát tuto cestu zvolil až v roce 2013, je na posouzení soudních orgánů, aby vymezily, zda stát skutečně splnil ve smyslu aplikace principu proporcionality vše, co je možné po něm racionálně požadovat. Povinnost respektování zásady proporcionality není v evropském právu ničím novým, viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04 Teleos. Státu pak trvalo dalších pět let, než přijal příslušná zákonná opatření, což lze považovat za nepřiměřené. Žalobce svým postupem neporušil žádný zákon ani žádné zákonné ustanovení, které by jej mohly navést k vyšší míře opatrnosti. V napadeném rozhodnutí se přitom u společnosti JU.Urban s.r.o. konstatuje nespolehlivý plátce až k datu 17. 6. 2017, vytýkané platby v hotovosti by při existenci podmínek zákona č. 505/2012 Sb. byly realizovány bezhotovostně a žalobce by si musel být vědom důsledků spojených s placením mimo tzv. veřejné účty dle státem přijatých opatření. Stát tedy mohl v oblasti prevence a předcházení daňovým podvodům vymezit podmínky chování a odpovědnosti, jak je dnes dáno zákonem č. 502/2012 Sb., podstatně dříve, a to již v roce 2007. Jakékoli pochybení státu v oblasti přijímání legislativy směřující k ovlivnění chování daňových subjektů s cílem snižování možnosti daňových podvodů dle žalobce vylučuje možnost státu popřít nároky žalobce na odpočty daně z přidané hodnoty. To platí o to více v případech, kdy není sporu o přijetí plnění, které má být následně na trhu realizováno v rámci obchodní činnosti žalobce.

29. V závěru žaloby žalobce navrhl, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě plně odkázal na napadené rozhodnutí. Uvedl, že žalobcem předložené písemnosti (faktury) neosvědčují jeho tvrzení, že v rámci předmětných plnění nedošlo k podvodu na dani z přidané hodnoty. Ze správního spisu je zřejmé, že k předmětným plněním došlo za velmi nestandardních okolností. Na uvedené nestandardní okolnosti lze nahlížet jako na objektivní skutečnosti prokazující, že si žalobce při svém jednání nepočínal tak, jak je v běžném obchodním styku obvyklé. V uvedeném směru poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské Unie, která vědomost o podvodu spojuje s prokázáním objektivních skutečností, že se povinná osoba k dani účastnila podvodu a na konformní judikaturu Ústavního soudu. Z pouhé skutečnosti, že daňové orgány rozhodovaly v rozporu s požadavkem žalobce, nelze dovozovat účelovost závěrů nebo postupů správce daně. Žalovaný byl přesvědčen, že se věcně a obsáhle vypořádal se všemi odvolacími námitkami a napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 10 Afs 10/2010-71) i Ústavního soudu (III ÚS 365/04) ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno. Žalovaný zopakoval zásady dokazování a unesení důkazního břemene daňovým subjektem a správcem daně a je toho názoru, že v daném případě při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil. V dané věci nedošlo k namítanému porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty, neboť došlo k podvodnému jednání. Žalovaný odmítl i námitku žalobce ohledně uplatnění principu proporcionality, neboť tvrzení žalobce o pochybení státu v oblasti přijímání legislativy není v dané věci s ohledem na zákonnou úpravu odpočtu daně z přidané hodnoty relevantní.
31. Žalovaný navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci k výzvě soudu nepožadovali nařízení ústního jednání ve věci.
33. Přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí soud učinil v rozsahu námitek uplatněných v zákonné lhůtě pro podání žaloby, který se týkal toliko neuznání nároku na odpočet daně za období roku 2010 toliko dle fakturace plnění poskytnutého od dodavatelů paní G. U., společnosti JU.Urban s.r.o. (dodávky stavebního materiálu a prací). Stěžejní podstatou podané žaloby je tvrzení, že žalobce realizoval svůj stavební záměr – stavbu domu určený k prodeji, což dokládá, že musel nakoupit stavební materiál a služby a tyto využil při stavbě existující a nezpochybněné nemovitosti. Na základě tohoto tvrzení pak žalobce rozvíjí své námitky proti argumentaci žalovaného o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu a proti argumentaci, že nepřijal plnění dle fakturace.
34. Žaloba není důvodná.
35. Soud předně vymezil důvody, pro které nebyl u namítaných plnění uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.
36. Žalovaný nezpochybnil existenci stavební činnosti žalobce a vznik stavby, této skutečnosti však z hlediska daňového zákona nepřikládal stěžejní význam, neboť za rozhodující pro posouzení považoval naplnění formálních a hmotněprávních podmínek dle § 72 ZDPH pro to, aby v rámci neutrality systému DPH fungoval systém odpočtů daně tak, jak jej žalovaný rozsáhle a v souladu se zákonem vysvětlil v napadeném rozhodnutí. To znamená, aby plnění uplatňované k nároku na odpočet daně bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z daňového dokladu, aby se skutečně realizovalo ve zdanitelném plnění. DPH zatěžuje a odpočet daně vyrovnává jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. Významná je tedy ověřitelná vazba mezi dokladem a dodáním služby od jednotlivých dodavatelů. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální.
37. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že nepostačuje skutečnost, že předmětný dům byl postaven a že na jeho stavbu byl užit určitý materiál a musely být provedeny příslušné práce, neboť přidaná hodnota je produktem určité ekonomické (podnikatelské) činnosti, je vytvářena v jednotlivých fázích obratu přidáním k předchozí hodnotě plnění, a proto je zdaňována v důsledku konkrétních obchodních plnění, nedochází tak ke zdanění celého obratu. Žalovaný tak legitimně při daňové kontrole ověřoval naplnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně v rámci jednotlivých obchodních transakcí, přičemž z hlediska podané žaloby je významné, z jakých důvodů nárok na odpočet daně u žalobou namítaných plnění odmítl.
38. Soud vyšel z následující právní úpravy:
- Podle ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2011, nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost priznat daň na výstupu.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2011 plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Posouzení nároku žalobce na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 93 zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Podle ustanovení § 8 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

39. Správní soudy aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Judikovaly, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobce na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně je nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně samozřejmě v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání a v takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, případně doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, je oprávněn i povinen

ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti a činí tak prostředky a postupy, které zákon stanoví. V souzené věci tak učinil daňovou kontrolou.

40. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ věrohodnost průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá dle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nadevší pochybnost“ neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcí a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že i skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise.
41. V souzené věci (v rozsahu namítaných sporných plnění) hodnocení důkazních prostředků a všech okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti vedlo k závěru správních orgánů, že důkazy předložené žalobcem neprokázaly splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, byť z rozdílných důvodů, ty však mají oporu v podkladech daňového řízení a ve všech okolnostech případu a nevykazují znaky libovůle.
42. Při prověřování nároku na odpočet daně ze sporných plnění, tj. z plnění od paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o., správce daně ve sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 28. 6. 2013 učinil závěr, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění. Tento závěr v rozsahu plnění od paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. žalovaný v odvolacím řízení postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu změnil a korigoval právní názor správce daně v tom, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně je obchodní transakce stižená podvodem, konkrétně zjištění, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně podvodným způsobem. Tento závěr žalovaný učinil na základě shodných skutkových zjištění z celé řady důkazů a zjištění o tom, že dodavatelé žalobce paní G. U. a společnost JU.Urban s.r.o. nemohli pro žalobce uskutečnit dodávky stavebního materiálu a prací tak, jak fakturovali a že žalobce se choval nestandardně a ke stavbě nevedl náležitou dokumentaci.
43. Ve vztahu k jedinému spornému plnění - fakturaci dodávek stavebního materiálu na stavbu od paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. žalovaný své závěry založil na úsudku, že nárok na odpočet daně byl žalobcem uplatněn podvodným způsobem.
44. Bylo tedy na soudu, aby posoudil, zda ob stojí důvody žalovaného, že žalobci lze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Z důvodu změny právního názoru žalovaného bylo třeba rozlišit mezi neuznáním nároku na odpočet proto,

že by vůbec nevznikl (neuskutečnilo se zdanitelné plnění), a jeho odepřením z důvodu daňového podvodu.

45. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
46. „Naopak, 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“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok).
47. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Zároveň však platí, že na daňovém subjektu není, aby prokazoval skutečnosti, týkající se poměrů svých dodavatelů či subdodavatelů, ale pouze skutečnosti, které se týkají jeho osoby, tj. obchodování s konkrétním dodavatelem.
48. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností.
49. Posuzováním toho, zda se daňový subjekt účastnil na podvodu na dani z přidané hodnoty spáchané dodavatelem, se judikatura Nejvyššího správního soudu zabývala již mnohokrát (z poslední doby srov. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43, a v něm citovaná judikatura). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Jednou z typických forem podvodu v řetězci dodavatelů na dani z přidané hodnoty je situace, kdy plátce daně z přidané hodnoty prodá zboží s daní, ale vybranou daň neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Tím dojde k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“, tedy nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní nebo neposkytuje součinnost apod. V dané věci přitom není sporu o tom, že takové okolnosti nastaly i v nyní posuzované věci. Z dožádání u místně příslušného správce daně vyplynulo, že oba dodavatelé daňové doklady buď ve svých evidencích neuvedli, nebo uvedli, že veškeré doklady byly odcizeny nebo shořely a takto jednali i v jiných případech. Dodavatel paní G. U. a společnost JU.Urban s.r.o. měli v době vydání napadeného rozhodnutí u správce daně nedoplatky na dani z přidané hodnoty (cca 20 000 000 Kč a 13 000 000 Kč). Ze strany těchto dodavatelů bylo možné usuzovat na podvodné jednání i na základě dalších nestandardních okolností, které jsou ve spise podloženy dostatečnými důkazy svědčícími o nevěrohodnosti plnění pro žalobce. To vyplývá z ověření řetězové obchodní transakce s jejich dodavateli (údajnými subdodavateli žalobce) a zjištění, že tito popřeli dodávky pro dodavatele žalobce. Paní G. U. a společnost JU.Urban s.r.o. sice předložili faktury o nákupu stavebního materiálu od řady firem (uvedených jmenovitě v napadeném rozhodnutí), tyto nákupy však správce daně opodstatněně zpochybnil jako nevěrohodné, neboť zmíněné společnosti popřely dodávky

pro dodavatele žalobce. Správný byl tedy úsudek žalovaného, že dodavatelé žalobce buď nebyli schopni identifikovat, od koho materiál následně prodaný žalobci nakoupili, nebo o svých dodavatelích vypovídali lživě. Jiný nákup materiálu od jiných společností přitom nebyl prokázán. Přestože někteří z deklarovaných dodavatelů paní G. U. a společnost JU.Urban s.r.o. připustili možnost odběru malého množství zboží v režimu zjednodušených daňových dokladů, nebyl takto doložen nákup stavebního materiálu ve fakturovaném rozsahu. Paní G. U. dále správci daně sdělila, že všechna vozidla, kterými měla uskutečňovat v roce 2009 a 2010 dopravu, byla buď sešrotována, zabavena nebo ukradena. Paní G. U. i pan J. U. (jediný společník společnosti JU. Urban s.r.o. a manžel paní G. U.) neměli k dispozici ani knihu jízd. Pan J. U. správci daně sdělil, že nedodržuje číselnou řadu faktur. Protože žalobce ani na výzvu správce daně nepředložil stavební deník, nebylo možné ověřit, zda skutečný průběh prací odpovídá fakturovaným dodávkám materiálu či stavebních prací. V daném případě nebylo možné ověřit, zda byla těmito dodavateli odvedena daň na výstupu z plnění, z nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně. Oba dodavatelé měli následně u správce daně nedoplatek převyšující 10 000 000 Kč a se správcem daně nespolupracují.

50. Žalovaný pro dokreslení nestandardních okolností případu vycházel z dalších zřejmých nesrovnalostí a rozporů ve výpovědích dodavatelů paní G. U. a pana J. U. a v dalších provedených důkazech (výpovědi svědků pana V. T. a pana A. N. ohledně stavební techniky a prací na více domech v T.), z místního šetření ze dne 9. 10. 2014 (o nesouladu fakturovaného stavebního materiálu a stavebního materiálu na domě). Žalovaný např. zmínil, že podle faktury č. 89 ze dne 17. 9. 2009 měla paní G. U. dodat 480 kusů fasádního lepidla, avšak svědek F. Š. pracující na stavbě v září 2009 zde fasádní lepidlo neviděl. Podle faktury č. 53 měl být materiál na základovou desku dodán dne 5. 8. 2009, ale základová deska byla v té době již dokončena. Dodávky cihel Porotherm měly dle předložených faktur proběhnout dne 25. 8. 2009, 1. 9. 2009 a 14. 9. 2009, ale zdi tou dobou musely být již hotové atd. Byť jde o plnění v r. 2009, přesto stvrzuje rozpory v důkazech objevujících se od počátku a provázající celý průběh stavby v letech 2009 a až 2011. Uvedené skutečnosti jsou podloženy spisovým materiálem z místního šetření, dožádání, výsledku svědků, jakož i z výzev k poskytnutí informací adresovaných k uváděným subdodavatelům.
51. Uvedené okolnosti ohledně dodávek od paní G. U. a firmy JU.Urban s.r.o. provázely také skutečnosti, týkající se samotného žalobce a jeho vztahu ke stavbě. Z jednání správce daně s jednatelkou a jedinou společnicí žalobce ze dne 20. 6. 2012 a 9. 7. 2012 vyplývá, že žalobce nevěnoval dostatečnou pozornost nejen původu dodávaného zboží, ale zejména tomu, jak a v jakém rozsahu byly zboží a související práce použity k výstavbě předmětného domu. Kromě toho, že za nestandardní okolnosti transakcí s dodavateli paní G. U. a společností JU.Urban s.r.o. považoval žalovaný již skutečnost, že si je žalobce vybral na základě toho, že v Úvalech „viděl ceduli“, že dodavatelé mají stavebniny a staví domy a že žalobce nabízené ceny neporovnával s jinými dodavateli, soud považuje za daleko významněji nestandardní, že žalobce v daňovém řízení projevil naprostou nevědomost o tom, kdo vlastně stavbu realizoval. Přestože se jednalo o plnění a kontrakty vysoké hodnoty, probíhalo obchodování bez písemné dokumentace. Smlouva byla pouze ústní, objednávky ústní nebo telefonické a vyhotoveny nebyly ani předávací protokoly. Žalobce hradil faktury výhradně v hotovosti, přestože se jednalo částky v řádech až stovek tisíc korun za jednu fakturu (průměrně 150 000 Kč za jednu fakturu). V některých případech byla částka rozepsána na více pokladních dokladů, aby nedošlo k překročení zákonného limitu pro hotovostní platby. Žalobce měl dle předložených dokladů

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dodavatelům vyplatit přes 6 000 000 Kč, avšak ze svého podnikatelského účtu vybral v hotovosti pouze 100 000 Kč v roce 2009 a 640 000 Kč v roce 2010. Částky proplacených faktur ani termíny plateb se však nekryjí. Žalobce nesdělil správci daně, z jakého účtu byla hotovost vybírána, a neumožnil tak ověřit, zda výběry z bankovního účtu odpovídají tomu, jak byly prováděny hotovostní platby (resp. jak jejich provádění bylo deklarováno na pokladních dokladech). Přestože žalobce tvrdil, že byl veden stavební deník, na výzvu správce daně jej nepředložil a nebylo tedy možné ověřit, zda skutečný průběh prací odpovídá fakturovaným dodávkám materiálu či stavebním pracím. Žalobce neměl k dispozici ani položkový rozpis materiálu. Dle účetní žalobce náklady účtoval na dva účty nerozlišitelně pro více staveb, nebylo možné rozčlenit, které náklady se týkají kterého domu. Nestandardní okolnosti prokazuje i obsah ústních jednání s jednatelkou žalobkyně ze dne 20. 6. 2012 a ze dne 9. 7. 2012, která kromě uvedeného a přeložení předložených účetních dokladů přinesla zjištění, že nešlo o zakázku na klíč, projekt zhotovila jedna inženýrka, o které jednatelka nevěděla, jak se jmenuje. Jednatelka uvedla, že nemá rozpis materiálu, ale na stavbu chodila každý den, staveniště nepředávala a neví, kdo ho předával, nepamatovala si, kdo prováděl základovou desku, vyzdění obvodových a nenosných zdí a vnitřní elektroinstalatérské a vodoinstalatérské práce. Firmy se tam střídaly, dělníky si nepamatovala. Nicméně práce organizovala a řídila. Lidé, kteří tam pracovali, jí radili co koupit, spolupracovala s panem R. K., který zařizoval dokumentaci na dům, dodavatele objednávala na rady pana R. K. Stavbyvedoucí na stavbě nebyl.

52. Dalším znakem účasti na podvodném jednání v řetězci dodavatelů je, že odběratel není dostatečně obezřetný, neobstará-li si (zejména vzhledem k objemu deklarovaných transakcí) informace o tom, o jakého dodavatele se jedná, zda a jaké má zázemí k obchodování v tak velkém objemu, zda má skladovací prostory a odpovídající dopravu, zda a kolik má zaměstnanců.
53. Soud se tedy dále věnoval otázce, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, která je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. 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 (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C 439/04 a C 440/04). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na daně z přidané hodnoty, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich „spolupachatelem“. Pokud se na takovou osobu hledí pro účely daně z přidané hodnoty jako na „spolupachatele“ podvodu, nezakládá to bez dalšího její trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

54. Soud se ztotožnil se žalovaným, že v posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobce měl vědět, že se přijetím plnění od dodavatelů paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. účastní podvodu. Za nejpodstatnější okolnosti považuje soud v tomto směru zejména to, že mezi žalobcem a těmito dodavateli nebyla uzavřena smlouva v písemné podobě (smlouva měla být pouze ústní) a obchodování probíhalo bez jakékoli písemné dokumentace, ačkoli se týkalo dodávek vysoké hodnoty (v hodnotě několika miliónů korun). Platby byly uskutečňovány v hotovosti, a to nejen přes značný celkový objem dodávek, ale i přes vysokou hodnotu jednotlivých plateb (dle zjištění žalovaného se jednalo průměrně o úhrady v průměru 150 000 Kč na příjmový pokladní doklad); některé platby byly navíc uměle rozděleny tak, aby nedošlo k překročení zákonných limitů pro hotovostní platby. Žalobce při tom, že sám neměl potřebné evidence a tedy i přehled o probíhajících pracích, o tom, kdo stavbu realizuje a v jakých položkách dodávaného materiálu a prací, že dokonce nepředložil stavební deník či další dokumentaci zachycující průběh stavebních prací, nevěnoval dodávkám a počínání dodavatelů pozornost odpovídající standardům, které bylo od něj možné očekávat. Popsané okolnosti dle názoru soudu měly u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčených plnění nepodílí na daňovém podvodu a měl si opatřit více informací o obou dodavatelích a jejich podnikatelském zázemí. Ostatně rozsudek SDEU ve věci *Mahagében* vyslovil, že opatření, které lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k DPH, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu. Okolnosti daného případu prokazují, že žalobce o své účasti na podvodném jednání musel nebo minimálně měl vědět (srov. obdobné skutkové okolnosti v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43).
55. S ohledem na výše popsané okolnosti bylo možné po žalobci rozumně požadovat, aby přijal opatření směřující k tomu, aby se přijetím dotčených plnění nepodílel na případném daňovém podvodu. Důvodem k takovému postupu ve věci bylo nebezpečné uzavírání transakce s dodavateli založené vesměs na ústních dohodách a nárocích dodavatele na platbu v hotovosti, což při takovém plnění, jímž je dodávka stavebnin a prací, při nedostatečném přehledu žalobce o prováděných pracích, nepředložení stavebního deníku a nevedení stavebního dozoru šlo o obchodní transakci velice rizikovou, přesto žalobce na ni přistoupil a za takto podezřelých okolností jednal žalobce neobezřetně. Lze předpokládat, že pokud by si žalobce vyžádal patřičné záruky obchodu, resp. by obchodoval za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminoval by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil. S ohledem na tento závěr je nerozhodné, že žalovaný „nezpochybnil jednotlivé dodávky materiálu potřebného pro stavbu“ (str. 2 žaloby). Jak vyplývá ze shora citované judikatury, ani to, že dodání služby či zboží bylo reálně uskutečněno, nebrání odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně, pokud bylo prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).
56. Žalobce v žalobě tyto rozhodující okolnosti v souhrnu nijak nezpochybnil a zaměřil se spíše na polemiku zpochybňující dílčí a dle názoru soudu vedlejší dílčí okolnosti, které však v souhrnu s ostatními nestandardními postupy měly vliv na úsudek o účasti žalobce

na podvodném jednání. Jak již bylo řečeno výše, žalobce byl povinen podniknout veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu. Za taková opatření rozhodně nelze považovat spoléhání se na „dobrou pověst“ či „dobré reference“ dodavatelů paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. v místě jejich působení. „Dobrá pověst“ ani vykonávání stavebních zakázek pro obec ze strany těchto dodavatelů nemůže být dostačující pro závěr, jak tito dodavatelé plní své daňové povinnosti. Stejně tak spolehnout se na to, že tito dodavatelé své závazky „vždy splnili“, představuje spíše obezřetnost ve vztahu k obchodnímu riziku, nikoli daňovým rizikům. Ze shromážděných důkazních prostředků ale i z vyjádření jednatelky žalobce jednoznačně vyplývá, že žalobce své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostál, nelze tak učinit závěr, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.

57. Žalobce nemůže uspět ani poukazem na to, že po celou dobu přípravy a realizace stavby spolupracoval s panem R. K. (na něhož se žalobce patrně spolehl při výběru dodavatelů paní G. U. a JU.Urban s.r.o. a při spolupráci s nimi). Rovněž tato skutečnost (tj. spolupráce s panem R. K.) má původ ve sféře žalobce a nemůže vést ke zpochybnění závěru, že žalobce měl či mohl vědět o podvodném jednání dodavatelů paní G. U. a JU. Urban s.r.o. Je to právě žalobce, kdo je odpovědný za výběr osob, na něž deleguje určité ekonomické činnosti. S ohledem na to soud neshledal ani důvod pro provedení svědecké výpovědi pana R. K. Pokud žalovaný podotkl, že žalobce (resp. jeho jednatelka) neporovnával ceny od jiných dodavatelů, nelze to dle názoru soud z jeho strany chápat jako rozporování cen dodaného materiálu. Související poznámku žalovaného lze pojmout spíše tak, že žalobce při výběru dodavatelů paní G. U. a JU.Urban s.r.o. dostatečně nepřihlížel k ekonomickým hlediskům (k výhodnosti cen dodávek). Soud přitom má na to, že tuto okolnost lze považovat také za jednu z indicií svědčící o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu.
58. Pokud žalobce poukazoval na to, že úhrada plateb v hotovosti není nic nestandardního, pak soud poukazuje na to, že omezení plateb v hotovosti je v České republice stanoveno zákonem (konkrétně zákon č. 254/2004 Sb.), jehož účelem je právě omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (srov. důvodovou zprávu k tomuto zákonu, dostupnou na www.psp.cz). Pokud sám žalobce namítl, že k úhradám v hotovosti docházelo na základě žádosti dodavatelů (srov. str. 4 žaloby), pak tím spíše měl žalobce pojmout podezření, zda plnění nejsou zatížena daňovým podvodem. K výhradě žalobce, že z pohledu fyzické osoby není v jejím zájmu, aby správce daně bez důvodu šetřil a kontroloval její soukromé účty, soud konstatuje, že tato argumentace nijak nezpochybňuje závěry daňových orgánů, které se bez úspěchu pokusily zjistit, zda hotovostními platbami předcházely výběry z bankovního účtu. Dle názoru soudu v tomto směru nebyl problematický samotný „zdroj peněz“ na stavbu rodinného domu, ale spíše to, zda a jak proběhly deklarované platby dodavatelům paní G. U. a JU.Urban s.r.o.
59. Dle názoru soudu tedy žalobce ve vztahu k plnění od dodavatelů paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o. nemůže osvědčit dobrou víru. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané daňovými orgány žalobce nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl nebo nemohl vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní *ratio* judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv, dobré víry a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu,

a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu.

60. Soudu je z úřední činnosti (z dalších řízení ve věci žalobce pod sp. zn. 9Af 60/2015 a 9Af 61/2015) známo, že správce daně ve vztahu ke stavbě domu také neuznal nárok žalobce na odpočet daně na základě faktur uplatněných za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2009 a za zdaňovací období roku 2010, mimo jiné také z dalších plnění, u nichž vznikly pochybnosti založené na nedostatku dokumentace stavby v jejím technologickém postupu, a podchycení jaké stavební práce a v jakém časovém postupu byly provedeny včetně účtování výstavby rodinných domů na 2 účty. To soud uvádí jen k doplnění již výše hodnoceného a v uvedených letech trvajícího neobežřetného přístupu žalobce, navozujícího úvahu o zapojenosti žalobce do podvodného jednání.
61. Žalovaný tedy zcela podloženě a v souladu se zákonem uzavřel, že v daném případě nebyly dána podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, neboť plnění předcházející dodávce pro žalobce bylo stiženo podvodem a okolnosti nasvědčují tomu, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se tohoto podvodu účastní.
62. Soud dále neshledal důvodnou námitku rozporu s principem proporcionality, který žalobce spatřuje v nedostatečných a ne včasných opatřeních státu proti vzniku daňových podvodů. V souzené věci nebylo zapotřebí, aby se žalobkyně opřela o opatření státu v oblasti prevence daňových podvodů. Nedostatek opatření státu k podmínkám chování daňových subjektů v době transakcí žalobce nikterak nemůže konvalidovat způsob neobežřetnosti, jíž žalobce vykazoval v rámci své podnikatelské činnosti. Jinými slovy skutečnost, že se žalobce choval neobežřetně ke svým obchodním partnerům, že s péčí řádného hospodáře sám neinicioval podchycení plateb vysokých částek v hotovosti pro účely daňového řízení při znalosti zákona o DPH, že postupoval bez písemných dohod a položkových dokladů o dodaných materiálech a pracích, že rezignoval na zachycení vzájemných práv a povinností, není věcí státu, ale obchodní a zejména daňové odpovědnosti žalobce a jeho rizika, které nelze přičítat jiné osobě či státu.

VI. Závěr

63. Na základě všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.
64. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, soud mu proto nepřiznal náhradu nákladů řízení a žalovanému nad rámec jeho běžné činnosti náklady v řízení před soudem nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 19. prosinec 2019

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu