



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně 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. 18253/15/5300-21443-711478,
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

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2015, č. j. 18253/15/5300-21443-711478 (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 dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 6039054/13/2001-24902-109122 a č. j. 6039196/13/2001-24902-109122 (dále jen „platební výměry“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Prvním citovaným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 ve výši 372 977 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 74 595 Kč.
3. Druhým citovaným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 254 044 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 808 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. Nedomáhá se 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 přestřel 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. 53, 64, 72, 73, 75, 77, 86, 88, 89, 91, 94, 95 za 3. čtvrtletí roku 2009 a dle faktur č. 100, 102, 103, 105, 110, 115, 121, 123, 125 za 4. čtvrtletí roku 2009.
11. Ve vztahu k uvedeným dodávkám učinil žalovaný závěr, který vyvodil se shodných okolností nastalých jak v r. 2009, ale také v letech 2010-2011, 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 jej 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 zjištění u paní G. U. žalobce, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

kupní smlouvy a listiny, ke 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 ve výši 4 664 857 Kč a 992 130 Kč pro celou stavbu (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 nedodržuje 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 odvolací orgán konstatuje, 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 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 dodavatele R. K. deklarovaná ve fakturách č. 57, 63, 87, 92 a 93.
15. Dle žalovaného uvedená plnění nemohla být uskutečněna tak, jak žalobce deklaroval, a to mj. vzhledem k tomu, že se plnění nemohla uskutečnit v deklarovaných datech. Uvedené faktury byly vystaveny v měsících srpnu – září 2009, za stavební práce při zhotovení spodní stavby k rodinnému domu, při zdění domu při dodávce a montáži stropu a při provádění hrubé stavby. V případě dodání zboží je datem uskutečnění zdanitelného plnění den, kdy byl žalobci předán materiál – tj. datum dodávky. Důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí zdanitelného plnění leží na daňovém subjektu, který musí být schopen prokázat soulad údajů uvedených na dokladu se stavem faktickým. V daném případě zástupkyně žalobce ani neuváděla, kdo vyhotovil základovou desku a provedl vyzdění obvodových a nenosných zdí, nebyly sepisovány předávací protokoly, nebyly vyhotoveny položkové rozpisy. Jednatelka žalobce při ústním jednání dne 9. 7. 2012 vypověděla, že pan R. K. vyřizoval stavbu na úřadech a většinu prací provedl sám. Žalovaný v odůvodněné svého rozhodnutí srovnával časový a technický postup prací, kdy zjistil, že montáž stropu byla provedena jinou společností již v květnu 2009, a to dříve, než se dle plnění od pana R. K. provádělo hutnění a založení stavby, betonování podle, věnců pozednic. Nadto v objemu prací, které stěží mohl provést v průběhu dvou až třech měsíců sám. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k námitkám v odvolání následně zhodnotil, že žalobce de facto předestřel skutkový stav, kdy měl přebírat od svých dodavatelů plnění a až za několik měsíců převzít daňový doklad, přestože lhůta pro vystavení daňového dokladu je 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění. Výše předestřený skutkový stav však popřela sama paní J. V. při ústním jednání dne 9. 7. 2012. Samo vysvětlení žalobce ohledně dřívějšího uskutečnění zdanitelného plnění se jeví jako účelové a tato námitka byla nadto vznesena až v odvolacím řízení. K požadavku na doplnění svědeckých výpovědí žalovaný konstatoval, že výpověď paní G. U. by nemohla být v žádném případě hodnocena jako věrohodná. Svědek R. K. nebyl schopen sdělit k pracím, které měl na stavbě předmětného domu provádět, bližší časové údaje. Pro konstatování časových nesouladů prací není třeba odborných znalostí v oblasti stavebnictví. V předloženém vyjádření Ing. B. F. je uvedeno pouze to, jaký materiál byl na stavbu použit. Žalovaný však nezpochybnil celkový objem materiálu a prací využitých ke stavbě domu. Vyjádření tedy není důkazem o tvrzení žalobce ve vztahu k přijetí plnění, resp. jeho použití pro účely uskutečňování jeho zdanitelných plnění.

16. K poskytnuté službě od dodavatele pana J. H.
17. Dle žalovaného s odkazem na nemožnost ověření faktického plnění od pana J. H. z důvodu jeho úmrtí, ale zejména proto, že sama jednatelka žalobce nebyla schopna uvést, o jaké plnění se mělo jednat, bylo důvodem neuznání nároku na odpočet skutečnost, že nebylo prokázáno, jaké plnění žalobce vůbec od uvedeného poskytovatele služby přijal.
18. K poskytnutí služby od společnosti Vauson s.r.o. dle faktury č. 119
19. Podle vystavené faktury mělo dojít k provedení prací na zateplení rodinného domku v T. Žalovaný nezpochybnil částečné zateplení nosných zdí, ale zpochybnil nárok na odpočet dle vystaveného daňového dokladu z hlediska nestandardních okolností jeho vystavení osobou, která je nekontaktní, neuzavřela se žalobkyní žádnou smlouvu a poskytnutí prací neexistují žádné dokumenty, podpis odpovědné osoby za společnost Vauson s.r.o. se neshoduje s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku a jednatelka žalobce si také nepamatovala, s kým jednala. Dle žalovaného si tedy žalobce počínal nedostatečně obezřetně a nestandardnost tohoto počínání žalovaný vyhodnotil jako uplatnění daňového dokladu podvodným způsobem, neboť žalobce musel vědět o tom, že DPH na předmětném daňovém dokladu nebude společností Vauson s.r.o. odvedena.
20. K dodání zboží dle faktury č. 79 od pana J. K.
21. Podle vystavené faktury měl žalobce nakoupit zboží „Siemens SN 66M080EU“ jednatelkou žalobce však nebylo upřesněno, o jaké zboží pro stavbu domu se jedná a při místním šetření a ani na výzvu správce daně nebyla prokázána fyzická existence zboží. Žalovaný reagoval na námitky žalobce až v odvolání, že šlo o myčku, která byla prodána a vyzval žalobce k prokázání prodeje a odvodu DPH. Na tuto výzvu žalobce nereagoval. V tomto případě nebyla dle žalovaného prokázána fyzická existence zboží ani jeho použití pro ekonomickou činnost.
22. K dodání zboží dle faktur č. 52 a 63 od MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o.
23. Podle vystavené faktury se jednalo o drobné zboží potravinové či drogistické, jejichž existence a použití pro ekonomickou činnost nebyla rovněž prokázána.
24. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s jednotlivými procesními i věcnými odvolacími důvody žalobce. Konstatoval, že správce daně již do zprávy o daňové kontrole doplnil konkrétní odstavce ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

25. 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 R. K. žalovaný prokázal, že plnění se nemohlo uskutečnit tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V případě dodavatele 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.
26. 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.

27. 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 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.
28. 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.
29. 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 odpověděl na otázky tzv. Axel-Kittel testu.

30. 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.
31. Žalovaný se v závěru svého rozhodnutí zabýval námitkami ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. 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. Doklady doložené panem R. K. svědčí o časových nesrovnalostech a o tom, že deklarované zdanitelné plnění jím nemohlo být uskutečněno tak, jak žalobce tvrdí. Důvodem na neuznání nároku na odpočet daně ve vztahu k dodavateli panu J. H. byla skutečnost, že sám žalobce nevěděl, jaké plnění měl od dodavatele přijmout. V daném případě tedy nebylo možné ani ověřit, zda se plnění uskutečnilo v souladu s předmětnou fakturou, když předně žalobce nebyl schopen uvést, jaké plnění měl přijmout. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně ve vztahu k dodavateli společnosti Vauson nebyla pouze nekontaktnost dodavatele a neuhrazení daně z přidané hodnoty. Tvzení žalobce o prodeji předmětného zboží ve vztahu k dodavateli pana J. K. nebylo nijak prokázáno, a to ani na výzvu správce daně. Ani tvzení žalobce, že nepodniká „účelově“, nemá vliv na hodnocení jednotlivých předmětných zdanitelných plnění a z nich uplatňovaných nároků na odpočet.
32. 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 v souhrnné výši 626 021 Kč 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

33. 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.

34. 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 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 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.
35. 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.
36. 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 manželů „U.“ považuje za nepodstatné.

37. Žalobce uvedl, že druhou zásadní oblastí, v níž žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného, je odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění poskytnutého panem R. K. Žalobce uvedl, že pan R. K. se podílel na výstavbě po celou dobu, svá uskutečněná zdanitelná plnění vykázal ve své evidenci a odvedl z nich daň z přidané hodnoty. Spornou okolností je tvrzení žalovaného, že dodavatel R. K. nemohl v termínech jím uvedených a ve fakturách deklarovaných zdanitelných plnění své dodávky služeb realizovat. Žalobce k tomu uvedl, že za obsah a správnost dokladu odpovídá jeho výstavce, tedy pan R. K. Žalovaný také nesprávně odmítl provést výslech dodavatele. Žalovaný spatřoval nesoulad v tom, že dodavatel dovezl stropní systém a montoval jej na stavbě ke dni 15. 5. 2009, avšak své plnění deklaroval až ke dni 30. 9. 2009. Závěr žalovaného však vychází jednak z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jednak z absolutní neznalosti stavby a stavebních postupů. Dokumentace předložená žalobcem v odvolacím řízení prokazuje, že položením stropu, resp. stropních dílců, práce na stropní části podlahy nekončí, ale začíná. Zhotovení stropu tedy nepředstavovalo jen položení panelů stropu, ale celý následující technologický postup trvající od položení stropních dílců až po konečnou úpravu stropu, resp. podlahy. Na uvedené otázky se správce daně nikdy neptal a bez jakékoli odborné znalosti využil k vyloučení plnění od dodavatele R. K. „rozpory v datech“. Žalobce namítl, že sporné není, zda se plnění uskutečnilo, sporné je časové hledisko současně s tím, ve které fázi stavby dodavatel své plnění účtoval. V situaci, kdy o plnění není sporu, je popření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu údajných časových rozporů na dokladech mimo rámec zákona. Žalovaný tímto postupem porušuje princip neutrality daně, kterou fakticky vybírá třikrát – jednou u pana R. K., podruhé u žalobkyně při odmítnutí nároku a potřetí opět u žalobkyně v souvislosti s prodejem vybudovaného díla (domu), kdy cena zahrnuje dílo jako celek. Správce daně tak upřednostňuje formální stav před skutečným a současně svým postupem porušuje povinnosti uvedené v § 1 daňového řádu. Správce daně má povinnost vybrat daň ve správné výši a tato povinnost žalovaného není limitována žádnou důkazní povinností na straně žalobce.
38. Žalobce namítal, že otázka posouzení 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 daně 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.

39. Žalobce v podané žalobě navrhl provedení dokazování fotodokumentací dotčené stavby a výsledkem svědka pana R. K.
40. V závěru žaloby žalobce navrhl, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

41. 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.
42. Žalovaný navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

43. 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.
44. Přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí soud učinil v rozsahu námitek uplatněných v zákonné lhůtě pro podání žaloby, který se týkal neuznání nároku na odpočet daně za 3. a 4. čtvrtletí roku 2009 toliko dle fakturace plnění poskytnutého od dodavatelů paní G. U., společnosti JU.Urban s.r.o. (dodávky stavebního materiálu a prací) a od fyzické osoby pana R. K. (dodávky stavebních 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.
45. Žaloba není důvodná.
46. Soud předně vymezil důvody, pro které nebyl u namítaných plnění uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.
47. 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.
48. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že nepostačuje skutečnost, že předmětný dům byl postaven a že na jeho stavbu byl užít 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.
49. Soud vyšel z následující právní úpravy:
- Podle ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2009, 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 přiznat daň na výstupu.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2009 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.

50. 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.

51. 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 plátcu 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.
52. 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.
53. Při prověřování nároku na odpočet daně z obou sporných plnění, tj. jak z plnění od paní G. U. a společnosti JU.Urban s.r.o., tak z plnění od pana R. K., 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 stížená 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.
54. Ad A) Ve vztahu k fakturaci plnění – 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.
55. Bylo tedy na soudu, aby posoudil, zda ob stojí důvody žalovaného, že žalobci lze odeprít 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.

56. 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).
57. „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).
58. 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.
59. 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.
60. 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. i společnost JU.Urban měly v době vydání napadeného rozhodnutí u správce daně nedoplatky na dani z přidané hodnoty (ze spisu vyplývá, že 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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 dodavateliích vypovídali lživě. Jiný nákup materiálu od jiných společností přitom nebyl prokázán. Přestože někteří z deklarovaných dodavatelů paní G. U. a společnost JU.Urban 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 nedodrжуje 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 mají v současnosti u správce daně nedoplatek převyšující 10 000 000 Kč a se správcem daně nespolupracují.

61. 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. Uvedené skutečnosti jsou podloženy spisovým materiálem z místního šetření, dožádání, výslechu svědků, jakož i z výzev k poskytnutí informací adresovaný k uváděným subdodavatelům.
62. 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 pokladničních dokladů, aby nedošlo k překročení zákonného limitu pro hotovostní platby. Žalobce měl dle předložených dokladů

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. 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.

63. 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.
64. 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).
65. 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 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).

66. 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 neběžné 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*).
67. 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 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 spolehnutí 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.

68. 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 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. 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 pojímat spíše tak, že žalobce při výběru dodavatelů paní G. U. a JU.Urban 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.
69. 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 hotovostním platbám 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.
70. Dle názoru soudu tedy žalobce ve vztahu k plnění od dodavatelů paní G. U. a společnosti JU.Urban 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.

71. Ad B) Ve vztahu k fakturaci plnění – dodávek stavebních prací dodavatelem panem R. K. žalovaný své závěry založil na úsudku, že plnění deklarovaná v předmětných fakturách nemohla být uskutečněna tak, jak žalobce deklaroval.
72. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně na základě faktur uplatněných ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí roku 2009, konkrétně se jednalo o fakturu č. 57 (za stavební práce při zhotovení spodní stavby), č. 63 (za stavební práce při zdění rodinného domu), č. 87 (za stavební práce při zdění rodinného domu, č. 92 (za stavební práce při dodávce a montáži stropu) a č. 93 (za stavební práce při provádění hrubé stavby).
73. Soud vzal za zcela opodstatněné a logicky odůvodněné pochybnosti o dodávce těchto prací, neboť tyto pochybnosti spočívaly na věcném a časovém nesouladu prací dostatečně specifikovaném na str. 29 napadeného rozhodnutí v časové posloupnosti prací, kdy po vydání rozhodnutí o umístění stavby a přípravy staveniště, fakturace položení stropních panelů (v květnu 2009) předchází předmětné sporné fakturaci od pana R. K. za zhotovení spodní stavby, provádění hrubé stavby, zdění domu. Proto závěr žalovaného (srov. str. 27 a násl. napadeného rozhodnutí), že plnění uvedená v těchto daňových dokladech nemohla být uskutečněna tak, jak žalobce deklaroval, má oporu v provedených důkazech. Z předložené faktury od společnosti GOLDBECK Prefabeton s. r. o. a z výkazu montáže vyplývá, že stropní panely byly položeny dne 15. 5. 2009, tj. 3-4 čtyři měsíce před tím, než se byla prováděna spodní stavba, hrubá stavba, zdění a dodávka a montáž stropu panem R. K. To je v rozporu s výpovědí pana R. K., dle něhož se měla dodávka od GOLDBECK Prefabeton časově shodovat s jím uskutečněným plněním. Tomuto závěru svědčí i svědectví pana M. K., který vypověděl, že začátkem června 2009 započal s pracemi na střeše, dům tedy musel mít hotový strop, jinak by nemohl dělat střechu.
74. Z posloupnosti průběhu prací tak vyplývá, že práce při zhotovení spodní stavby (kdy se dle výpovědi pana R. K. mělo jednat o založení stavby, betonování, hutnění a pokládku drenážního systému) byly provedeny později než položení stropních panelů dne 15. 5. 2009. Žalovaný, při nedostatku evidence dodání a provádění prací žalobcem a při neznalosti žalobce, jak a kým byly stavební práce provedeny, pak jen logicky dovodil, že v době položení stropních panelů již musela být založena stavba. Skutečnost, že vnitřní příčky musely být vyzděny minimálně již v červnu roku 2009, vyplynula z montáže centrálního vysavače, která byla vyfakturována dne 30. 6. 2009 dodavatelem panem Š. Š.; rozvody centrálního vysavače jsou totiž vedeny vnitřním zdivem, což bylo zjištěno při místním šetření. Pan R. K. ve své svědecké výpovědi do protokolu ze dne 30. 12. 2012 potvrdil provedení prací na založení stavby, betonování, hutnění a pokládku drenážního systému, omítky, dodávky stropního systému a uložení do konstrukce, bližší časové údaje o začátku a konci prováděných prací nedovedl určit. Uvedl také, že práce prováděl sám, jen občas mu někdo pomohl, nevěděl však kdo. Práce předával jednatelce žalobce, žádné protokoly o předání však nesepisovali. Připustil, že fakturovaných prací na založení stavby, nedovedl, však uvedl, že měl práce provést sám, neboť je osobou samostatně výdělečně činnou. Měl tedy sám provést během dvou až tří měsíců stavební práce jako hutnění, založení stavby, zdění, betonování podlah, věnců, pozednic v celkové hodnotě přes 1 000 000 Kč. Z výpovědi svědků však vyplývá, že se na stavbě pohybovali dělníci, resp. zedníci a přidavači. Žalobce k výzvě správce daně mimo daňových dokladů a výdajových pokladních dokladů nedoložil žádné důkazy k prokázání, že fakturované práce skutečně v deklarovaném rozsahu přijal od pana R. K. a nedoložil ani, že by tyto práce pro něj učinil jiný plátcé daně, neoznačil žádnou společnost či osoby, které by se na

základových pracích podílely. Vyznělo tak naprosto nepřesvědčivě, že by pan R. K. v průběhu časového období sám, kromě jím zmíněné drobné přípomoci, v průběhu 2-3 měsíců veškeré stavební práce provedl. Pan R. K. byl také osobou, který měl pro žalobce vyřizovat veškeré úřední záležitosti ohledně umístění stavby a radit jí k nákupům stavebního materiálu.

75. Na základě uvedeného a s přihlédnutím již k výše uvedenému nedostatku evidence a záznamů o časové a věcné realizaci stavby tak soud přisvědčuje žalovanému v jeho závěru, že žalobcem předložené doklady neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění *v rozsahu a předmětu plnění* dle prověřovaných faktur, že svědectví pana R. K. neobjasnilo průběh a realizaci stavebních prací deklarovaných na fakturách, přičemž žalobce k výzvě správce daně nevyvrátila pochybnosti správce daně, nepředložila žádné důkazy k prokázání deklarovaných plnění, neuvedla jiné zhotovitele stavby a jen setrvala na svých tvrzeních, že všichni dodavatelé plnili, a dům je postaven.
76. V tomto případě správci daně nebyl předložen stavební deník, nebyly vyhotovovány předávací protokoly ani rozpis prací, úhrady probíhaly v hotovosti a žalobce přitom nedoložil, z jakého bankovního účtu byly peníze vybírány.
77. Protože plnění od pana R. K. měla přebírat jednatelka žalobce, která dle jejího sdělení měla organizovat a řídit práce na stavbě, byla to ona, kdo mohl vysvětlit posloupnost prací a časově a věcně doložit jejich provedení. Není důvodná její námitka, že závěr žalovaného k tomuto plnění vychází z nedostatečně zjištěného stavu věci. Správce daně i žalovaný vycházeli z dostupných listinných důkazů předložených žalobkyní a opatřených si správcem daně v daňovém řízení a je naopak nedostatkem žalobkyně, že tato nevedla řádnou dokumentaci o průběhu stavby tak, aby mohla, minimálně stavebním deníkem vyvrátit tvrzení žalovaného o nevěrohodném postupu stavebních prací na místo toho, aby mu vytýkala odbornou neznalost. Obecná znalost stavby domu a stavebních postupů nemůže doložit provádění individuální stavby a poskytování prací a služeb postupů od různých dodavatelů. Není důvodná námitka žalobkyně, že žalovaný využil rozporů v datech. V souzení věci nešlo o odbornou znalost správce daně a dokazování účetního případu žalobce, který správce daně neznal, ale o to, aby žalobkyně vysvětlila, položkově podchytila a ve stavebním deníku zdokumentovala postupy v tomto individuálním případě stavby domu. Žalobkyně poukazuje na dokumentaci předloženou žalobcem v odvolacím řízení, nicméně neuvádí, jaká dokumentace konkrétně prokazovala postup prací, nadto když v řízení před správcem daně k výzvě k doložení skutečností k fakturaci od pana R. K. žádná vysvětlení a důkazy neposkytl.
78. Nadto montáž stropu ke dni 15. 5. 2009 byla vykázána společností GOLDBECK Prefabeton s.r.o. včetně položení a vyrovnání stropu. Nešlo tedy jen o časové nesrovnalosti ve fakturaci dle zákona o DPH, ale také o neprokázanou povahu plnění, tj. kdy a jaké práce byly odvedeny uvedenou společností GOLDBECK Prefabeton s.r.o. a kdy a jaké práce byly odvedeny panem R. K., jak tyto práce navazovaly, případně jaký byl vztah mezi těmito dodavateli. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil stavební deník, ani dokumentaci o převzetí prací či položkové rozpisy dodaných plnění od jednotlivých dodavatelů, nebylo možné přistoupit pouze na sdělení žalobce učiněném až v podané žalobě, nadto užívající různé pojmy stavební technologie ve výrazech „strop“, „ stropní dílce“, „ panely stropu“ či „ stropní části podlaží.“

79. Sporné tedy nebylo jen časové hledisko, ale i hledisko věcné, kdy nebylo zřejmé jaké plnění (zda pana R. K., společnosti GOLDBECK Prefabeton s.r.o. či jiných osob pomáhajících na stavbě nebo v jejich vzájemné součinnosti) se uskutečnilo a v jaké fázi technologického postupu tak, aby byl nárok na odpočet daně uznán v rozsahu fakturovaných prací. Tyto závažné nedostatky rozsahu časového a věcného plnění včetně jeho hodnoty z hlediska fakturace pana R. K. nebylo možné odstranit či nahradit výsledkem pana R. K. v soudním řízení, a proto soud k takovému dokazování nepřistoupil.
80. Soud neshledal důvodnou ani námitku porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty a několikerého zdanění. Princip neutrality daně v souzené věci již byl výše vyložen na základě pravidla, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky tak, aby společný systém DPH byl neutrální, kdy významná je tedy ověřitelná vazba mezi dokladem a dodáním služby od jednotlivých dodavatelů. Za této situace je zcela nerozhodné, že pan R. K. uvedená plnění vykázal ve svém daňovém přiznání, neboť povinnost přiznat daň vzniká vystaviteli faktury již s ohledem na to, že daň uvedl na daňovém dokladu, tj. bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Dle judikatury Soudního dvora není v rozporu s principem neutrality, je-li vystaviteli faktury daň vyměřena a současně je příjemci faktury odepřeno odečíst daň z přidané hodnoty odvedenou na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno. Nejde tedy o trojí zdanění. Žalobce nerozlišuje zdanění u pana R. K. na výstupu, zdanění u žalobkyně (spojených s možným odpočtem daně z přidané hodnoty) a zcela nesmyslně k principu neutrality daně přičleňuje zdanění nemovitosti při jejím převodu na jinou osobu. Kromě toho, že v době rozhodování správních orgánů nebyl konkrétní prodej nemovitosti prokázán (jen záměr, který správce daně uznal), podstatné je, že při posuzování nároku na odpočet daně nelze zohledňovat či započítávat daňovou povinnost, která může v budoucnu vzniknout při prodeji domu jinému subjektu.
81. Žalovaný tedy zcela podloženě a v souladu se zákonem uzavřel, že v daném případě nebyla naplněna hmotněprávní podmínka vzniku nároku na odpočet daně spočívající v tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu. Žalobce tedy neprokázal naplnění podmínek § 72 odst. 1 ve spojení s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
82. Uvedené není ani v 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 nebezpečnosti, kterou žalobce vykazoval v rámci této své podnikatelské činnosti. Jinými slovy skutečnost, že se žalobce choval nebezpečně ke svým obchodním partnerům, že s péčí řádného hospodáře sám neinicioval podchycení jednotlivých dodávek materiálu, prací a služeb a dále i plateb vysokých částek v hotovosti pro účely daňového řízení (to při nezbytné znalosti zákona o DPH pro účely odpočtu daně), 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

83. Na základě všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

84. 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 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