



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **D. S., IČO: X**
sídlem X
zastoupen daňově poradenskou společností GT Tax a.s.
se sídlem Pujmanové 10a, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 18829/18/5300-22442-712448,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 18829/18/5300-22442-712448, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 18 580,50 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 5. 2017 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců března až prosince 2013, ledna až prosince 2014 a současně mu sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Platebním výměrem z téhož dne správce daně vyměřil žalobci nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období ledna

2015. (Soud bude dále rozhodnutí správce daně souhrnně označovat jako „platební výměry“.)

2. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole rozdělil zdanitelná plnění do dvou skupin podle důvodů, pro které nebyl žalobci přiznán nárok na deklarovaný odpočet daně, resp. byl tento nárok odmítnut.
3. U plnění přijatých od dodavatelů P+P Středočeská stavební s.r.o. (dále jen „P+P“) a SONAKOB, s.r.o. (dále jen „Sonakob“) popsanych v části I zprávy o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že byla stížena podvodem na DPH a současně není jasné, kdo konkrétně stavební práce provedl a zda skutečně došlo k dodání stavebního materiálu v rozsahu a množství uvedeném na daňových dokladech. U plnění popsanych v části II zprávy o daňové kontrole správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal jejich použití pro svou ekonomickou činnost (šlo o zdanitelná plnění u zakázek Městec Králové, Mnichovice - Myšlín, Šterboholy, Chleby a Draho, Stratov).
4. Žalovaný k odvoláním žalobce v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) platební výměry potvrdil a žalobcova odvolání zamítl. Žalovaný oproti správci daně dotčená plnění rozdělil do tří skupin a to tak, že plnění původně zahrnutá do části I zprávy o daňové kontrole rozdělil na část I.A, přičemž u těchto plnění nebylo prokázáno jejich uskutečnění v souladu s předloženými daňovými doklady, a část I.B, s tím, že tato plnění byla podle žalovaného zatížena podvodem na DPH. U plnění v části II žalovaný setrval na stanovisku správce daně, že ve vztahu k nim žalobce neprokázal použití pro svou ekonomickou činnost.
5. Žalobce brojí žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 26. 6. 2018 proti rozhodnutí žalovaného. Požaduje jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobní body

6. Žalobce nejprve rekapituluje průběh daňového řízení. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný sice vyhověl odvolací námitce nepřezkoumatelnosti platebních výměrů pro nesrozumitelnost plynoucí z toho, že správce daně uvedl, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění, současně však dovodil, že neuskutečněná plnění byla součástí podvodu na DPH. Žalovaný nicméně vlastní závěry nijak nezdůvodnil, čímž znemožnil, aby se žalobce jeho právnímu názoru a *de facto* i ke změnám skutkových zjištění vyjádřil. Současně žalovaný odmítl vypořádat další zásadní odvolací námitky. V podstatě jen zopakoval argumentaci správce daně.
7. Tvzení žalovaného o neunesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem, resp. ve vztahu k prokázání použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti, není správné. Žalobce má za to, že důkazní břemeno neunesl žalovaný. Nezabýval se řádně všemi důkazními prostředky a ke svým závěrům dospěl nezákonným rozšiřováním důkazního břemene. U části plnění, u kterých měl žalovaný za to, že byla zatížena podvodem na DPH, žalovaný vůbec existenci daňového podvodu neprokázal. Neprokázal ani skutečnosti, z nichž by bylo možné dovozovat, že žalobce o tvrzeném podvodu věděl. Závěry žalovaného ohledně nedostatečnosti opatření k zamezení účasti na podvodu pak žalobce odmítá. Žalovaný měl přednostně před odepřením nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH

aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Podrobněji se soud jednotlivým žalobním námitkám věnuje níže v rámci jejich věcného vypořádání.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že změnu právního názoru odůvodnil již v rámci seznámení se změnou právního názoru a výzvy k vyjádření ze dne 5. 3. 2018, č. j. 10270/18/5300-22442-712448 (dále jen „seznámení“). V něm přezkoumatelně vypořádal všechny žalobcovy námitky. Skutečnost, že žalobce neprokázal hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku, vyplývala již ze spisového materiálu, nejednalo se o nové skutečnosti. Nedošlo tedy ke změně skutkových zjištění, ale pouze ke změně právního názoru. Žalovaný řádně odůvodnil, proč ve vztahu k plněním zařazeným do části I.B nevznikly správci daně pochybnosti o naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro uplatnění nároku.
9. Žalovaný je přesvědčen, že náležitě prokázal existenci důvodných pochybností ve vztahu k dalším plněním. Podrobně se vypořádal s důkazními prostředky, které podle jeho názoru nejsou způsobitelné jednoznačně prokázat, v jakém množství a jakým dodavatelem byla přijatá zdanitelná plnění poskytována. Žalobci nebyla k tíži přičítána nekontaktnost Sonakob, ale neunesení důkazního břemene. V důsledku nezachování nezbytné míry opatrnosti žalobce nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Ve vztahu k plněním v části II žalobce vznáší většinu námitek až v žalobě, ačkoli skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, mu byly známy již dříve. Není pravdou, že by žalovaný dezinterpretoval důkazní prostředky a hodnotil je účelově. Stejně tak není pravda, že žalovaný nezákonně rozšiřoval důkazní břemeno.
10. K účasti žalobce na daňovém podvodu žalovaný uvádí, že chybějící daň byla prokázána hned u tří subjektů zapojených do podvodného řetězce. Závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS (dále jen „rozsudek Vyrtych“), nelze na žalobcovu věc z důvodu zcela odlišných skutkových okolností vztáhnout. Podle žalovaného identifikované objektivní okolnosti dostatečně vypovídají o tom, že obchodní podmínky spolupráce žalobce s dodavatelem P+P byly nestandardní. Zjištění uvedená v napadeném rozhodnutí, která, ač sama o sobě nejsou nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobce o podvodu na DPH musel vědět. Bylo též prokázáno, že žalobce neučinil žádná opatření pro zamezení účasti na podvodu a objektivní okolnosti zcela ignoroval. Námitky nesprávné aplikace zásady odepření ochrany zneužití práva nejsou důvodné, neboť institut zneužití práva v dané věci nebyl aplikován. Poukaz na ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je nepřiléhavý, neboť tento institut nelze v nalézacím řízení uplatnit.
11. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Replika žalobce

12. Žalobce v replice uvedl, že tvrzení žalovaného ve vyjádření jsou vesměs obecná, ničím nepodložená a nereflektují konkrétní žalobní tvrzení. Pokud správce daně dospěl k závěru, že se plnění neuskutečnila, jak byla deklarována, a současně, že byla součástí podvodu na DPH, nejedná se o vyjádření právního názoru, jak se domnívá žalovaný. Spíše to svědčí o nepochopení či neznalosti právní úpravy DPH. Jestliže správce daně konstatoval, že se

plnění neuskutečnilo deklarovaným způsobem, nemohl z logiky věci zkoumat, zda takové plnění bylo součástí podvodu.

13. NSS v rozsudku *Vyrtych* formuloval obecně aplikovatelné právní názory nepodmíněné existencí pouze určitých skutkových okolností. Žalobce tímto rozsudkem argumentoval na podporu svých námitek stran neunesení důkazního břemene správcem daně k tvrzením o podvodu na DPH. Žalovaný neuvádí, jaký měly mít tvrzené objektivní okolnosti vliv na přijetí konkrétních opatření. Podstatné také je, že tvrzené objektivní okolnosti se netýkají všech plnění. Skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH nevěděl či vědět nemohl, prokazuje správce daně, nikoli žalobce, jak mylně tvrdí žalovaný. Daňové orgány se neměly odvolávat na obecné právní principy, ale měly aplikovat § 109 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že většinu námitek týkajících se plnění v části II vznáší poprvé až v žalobě. Žalovaný na dílčí části žaloby reagoval zcela obecně nebo je záměrně ignoruje, což vypovídá o tom, že se dokazováním před správcem daně fakticky nezabýval.

Duplika žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobce konstatoval, že postupoval plně v souladu s tuzemskou i evropskou judikaturou, pokud v odvolacím řízení upřesnil právní závěry správce daně. Pokud jde o plnění v části I.A bylo vedeno řádné dokazování stran uskutečnění těchto plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, přičemž správce daně učinil opodstatněný závěr o neunesení důkazního břemene. Právě proto žalovaný shledal nadbytečným zkoumat, zda tato plnění mohla být současně součástí podvodu na DPH. Žalobce je ve svých vyjádřeních veden snahou znepřehlednit závěry žalovaného vyplývající z napadeného rozhodnutí, s nimiž byl ale řádně a podrobně seznámen formou seznámení podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“). Žalovaný opakuje, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Závěry z rozsudku *Vyrtych* nelze paušálně přejímat.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Shledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i z moci úřední.
16. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny zákonné předpoklady (§ 76 odst. 1 s. ř. s.).

Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

17. Ze správního spisu soud zjistil následující pro věc relevantní skutečnosti.
18. Dne 11. 3. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2013 až prosinec 2014. Za zdaňovací období leden 2015 správce daně nejprve zahájil postup k odstranění pochybností, který z důvodu pokračujícího dokazování ukončil a i ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období pak dne 4. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu.

19. Dne 13. 7. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se dne 15. 9. 2016 vyjádřil. Své vyjádření žalobce doplnil podáním ze dne 22. 9. 2016. Správce daně dne 10. 4. 2017 žalobci sdělil, že v souvislosti s jeho vyjádřením nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.
20. Dne 5. 5. 2017 správce daně s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole. Z ní vyplývá, že správce daně neuznal uplatněné odpočty daně na vstupu u plnění, která podle důvodů, pro které odpočet nebyl uznán, rozdělil do dvou skupin.
21. V části I zprávy o daňové kontrole správce daně pojednal o nárocích na odpočet daně uplatněných na základě dokladů od dodavatelů P+P a Sonakob. Uvedl, že nebylo spolehlivě prokázáno přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu a množství uvedeném na daňových dokladech. Kromě toho správce daně uzavřel, že daná plnění byla součástí podvodu na DPH.
22. Skupina plnění obsažených v části II zprávy o daňové kontrole pak představovala plnění deklarovaná žalobcem jako přijatá v souvislosti se zakázkami „Městec Králové“, „Mnichovice-Myšlín“, „Štěrboholy“ a „Stratov“, u nichž správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal použití těchto plnění pro svou ekonomickou činnost.
23. Dne 11. 5. 2017 vydal správce daně platební výměry, proti kterým žalobce brojil odvoláními.
24. Žalovaný zaslal dne 5. 3. 2018 žalobci seznámení, v němž přestřel změnu právního názoru. Žalovaný přisvědčil odvolací námitce vnitřní rozpornosti, která spočívala v uvedení dvou vzájemně se vylučujících závěrů. Nelze současně tvrdit neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku a existenci daňového podvodu. Žalovaný z tohoto důvodu plnění zahrnutá v části I zprávy o daňové kontrole rozdělil do dvou podskupin. Do části I.A žalovaný zahrnul plnění, jejichž přijetí žalobce deklaroval od dodavatelů P+P a Sonakob (šlo zejména o dodání stavebního materiálu – písek, beton, šterkodrť, šterk atd., a poskytnutí služeb – úklid, pronájem atd.). U těchto plnění podle žalovaného nedošlo k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek.
25. Do části I.B pak žalovaný zařadil některá další plnění od společnosti P+P, u nichž měl za prokázané jejich uskutečnění, podle jeho názoru však byla tato plnění zatížena daňovým podvodem. Ve vztahu k plněním v části II zprávy o daňové kontrole žalovaný k odlišnému právnímu názoru nedospěl.
26. Žalobce se k seznámení vyjádřil dne 20. 3. 2018.
27. Následně žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí. Ve vztahu k plněním dle části I zprávy o daňové kontrole žalovaný korigoval závěry správce daně. Konstatoval, že u plnění, u kterých ani nebylo prokázáno jejich uskutečnění v souladu s předloženými daňovými doklady (tedy nedošlo ani k naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně), je závěr o daňovém podvodu nesprávný a nadbytečný. Žalovaný tuto vadu považoval za zhojenou, neboť žalobce v odvolacím řízení seznámil se svým odlišným právním názorem a poskytl mu lhůtu k vyjádření, které žalobce využil.
28. Žalovaný ve vztahu k plněním v části I.A dále uvedl, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. Vznikly však pochybnosti o tom, zda stavební materiál a provedené práce dodaly osoby uvedené jako dodavatelé na daňových dokladech a zda žalobce přijal zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu a množství. Správce daně přitom podle žalovaného důkazní břemeno ve vztahu k prokázání těchto pochybností unesl. Žalovaný dále

podrobně zrekapituloval skutečnosti, na jejichž základě správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti, správnosti a přesvědčivosti předložených dokladů. Žalovaný shrnul zjištěné skutečnosti a konstatoval, že provedená místní šetření na pozemcích ve V. ani výpověď pana M. (vlastník pozemků ve V.) nedokazují, že plnění v části I.A (pokud jde o dodávky písku a šterku, resp. šterkodrtě) proběhla v deklarovaném rozsahu a byla provedena deklarovaným dodavatelem, a to především s ohledem na získané ortofotomapy, vyjádření společnosti Metrostav, pochybnosti ohledně reálné možnosti uvést vozidly, která měla k dispozici společnost P+P, takové množství materiálu, jakož i s ohledem na to, že k navezenému materiálu na pozemky pana M. ve V. neexistují žádné nabývací doklady, ze kterých by bylo ověřitelné, jaké množství, druh a množství materiálu bylo na pozemky uloženo, a zda vůbec a jaké množství bylo z pozemků odvezeno.

29. Uvedené podle žalovaného neprokázaly ani výsledky svědků, které byly provedeny k návrhu žalobce (výsledky pana L. S., J. L., L. S., J. M. aj. K.). V předložených stavebních denících absentují údaje ohledně množství provedených prací a montáží, dodávek materiálů, výrobků, jejich uskladnění a zabudování a informace týkající se činnosti pracovníků na stavbě. Ze stavebních deníků není zřejmé, kteří subdodavatelé se na činnostech podíleli a v jakém rozsahu pro žalobce vykonávali činnosti. Nevyplývá z nich ani, kolik a jakého materiálu dodavatelé pro žalobce dodali a kdy. V některých případech se na stavbách vedly dva rozdílné stavební deníky. Ze svědecké výpovědi pana K. (jednatel společnosti SONAKOB) vyplynulo, že veškeré dodávky materiálu od společnosti SONAKOB žalobci měli zajišťovat subdodavatelé, nicméně žádného konkrétního subdodavatele neuvedl. Ke sporným plněním nepředložil žádné doklady. Žalovaný tak uzavřel, že tento svědek nebyl schopen potvrdit skutečný rozsah deklarovaných dodávek. Žalovaný doplnil, že ani další listinné doklady, které byly v rámci daňové kontroly předloženy, neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění v části I.A v souladu s předloženými daňovými doklady.
30. Zbývající plnění od dodavatele P+P deklarovaná doklady popsány v části I.B pak měl žalovaný shodně se správcem daně za zatížená podvodem na DPH, o kterém žalobce musel vědět. Tato plnění obecně spočívala v dodání zboží (drenážní trubky, beton, chránička, obrubníky, zámečnické konstrukce, stavební řezivo, geotextilie, štetovnice, žlab, žebříková ocel apod.).
31. Ve vztahu k plněním uvedeným v části II zprávy o daňové kontrole žalovaný konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochyb ve vztahu k těmto plněním. Žalobce však v rámci daňové kontroly tyto objektivní pochybnosti neodstranil a správci daně jiné důkazní prostředky nepředložil.
32. Soud argumentaci žalovaného podrobněji přestře v rámci vypořádání jednotlivých žalobních bodů.

Posouzení žaloby

Odůvodnění změny právního posouzení

33. Žalobce nejprve namítá, že žalovaný přezkoumatelně neodůvodnil změnu právního názoru, ke které dospěl v odvolacím řízení, čímž žalobci znemožnil, aby se ke změněnému právnímu názoru a tím i ke změně skutkového zjištění vyjádřil.
34. Tato námitka není důvodná.

35. Soud připomíná, že správce daně u plnění popsaných v části I zprávy o daňové kontrole neměl za prokázané přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady a současně tvrdil, že tato plnění byla stižena podvodem na DPH. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že tyto dva závěry jsou vzájemně neslučitelné, s čímž soud plně souhlasí. Zkoumání existence daňového podvodu je namístě až v případě předchozího prokázání splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42). Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod (srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, bod 52 a násl.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, bod 13).
36. Žalovaný správně vtělil tuto právní úvahu do seznámení se změnou právního názoru a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 2. 3. 2018, č. j. 10270/18/5300-22442-712448 (dále jen „seznámení“). V něm plnění zařazená ve zprávě o daňové kontrole původně do jedné skupiny rozčlenil na ta, u nichž nedošlo k prokázání jejich uskutečnění v souladu s předloženými daňovými doklady (část I.A), a na ta, která byla stižena daňovým podvodem (část I.B).
37. Žalobce namítá, že žalovaný nijak nezdůvodnil, jakými úvahami se řídil při roztrídění plnění původně společně popsaných v části I zprávy o daňové kontrole do dvou skupin (I.A a I.B). S touto výtkou se soud neztotožňuje. Z obsahu seznámení totiž jednoznačně vyplývá, na základě jakého klíče žalovaný dospěl k rozčlenění sporných plnění do dvou popsaných skupin.
38. Co se týče skupiny I.A, z obsahu seznámení se podává, že do ní žalovaný zařadil jednak dodávky písku a šterku, resp. šterkodrtě od společností P+P a Sonakob, které měly pocházet z deponie ve Veltrusech, a současně dodávky materiálu od společnosti Sonakob. K dodávkám písku a šterku žalovaný shrnul skutečnosti, které vedly správce daně k pochybnostem (bod 47 seznámení) a provedené důkazy (bod 52 až 61), na jejichž základě uzavřel, že nedokazují provedení dodávek písku a šterku v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Poukázal především na místní šetření provedené na pozemcích, kde se měla nacházet deponie, orfotomapy, vyjádření společnosti Metrostav, pochybnosti ohledně reálné možnosti převážet deklarované množství materiálu vozidly, která měla společnost P+P k dispozici atd. Žalovaný dále konstatoval, že daná tvrzení neprokázaly ani provedené výsledky svědků, či předložené stavební deníky. K dodávkám materiálu od společnosti Sonakob se žalovaný věnoval v bodu 65 a násl. seznámení. I zde přehledně rozebral důvody, které vedly k pochybnostem ohledně správnosti předložených daňových dokladů. V bodu 66 se pak podrobně věnoval pochybnostem a rozporům vztahujícím se k jednotlivým zdanitelným plněním (dodávky písku, kačírku, úklid, pronájem dieselagregátu, resp. elektrocentrály, čerpadla a lešení, doprava atd.).
39. Ke skupině I.B žalovaný uvedl, že jde o zbývající plnění od dodavatele P+P (dle tabulky v bodu 71 seznámení šlo o dodávky dalšího materiálu, který nebyl pískem a šterkem, resp. šterkodrtí). Žalovaný konstatoval, že o jejich uskutečnění nevznikly správci daně důvodné pochybnosti, a bylo tedy prokázáno naplnění hmotněprávních i procesních podmínek nároku na odpočet (bod 73 seznámení). Ve všech případech však šlo o materiál, který P+P

pořídila od společností, které jsou buď nekontaktní (Bello mondo s.r.o., ARMGO, s.r.o.; dále jen „Bello mondo“ a „Armgo“), či z dodání materiálu společnosti P+P nepřiznaly daň (Střechy Smutný s.r.o.; dále jen „Střechy Smutný“), čímž došlo k narušení daňové neutrality (body 76 až 79 seznámení). Žalovaný se v seznámení dále věnoval naplnění znaků daňového podvodu.

40. S ohledem na shora uvedené tedy nelze žalobci přisvědčit, že by žalovaný v seznámení neuvedl přezkoumatelné důvody, které jej vedly k rozčlenění plnění do skupin I.A a I.B. Lze stručně shrnout, že žalovaný do části I.A zahrnul jednak plnění od společností P+P a Sonakob, která se týkala údajné deponie ve Veltrusech a dále plnění spočívající v dodávkách materiálu přímo od společnosti Sonakob, jejichž rozsah nebylo možno vzhledem k nemožnosti ověřit poskytnutí těchto plnění přímo u společnosti Sonakob (společnost nebyla kontaktní a nebylo k dispozici její účetnictví). Do části I.B pak byly zahrnuty dodávky materiálu od společnosti P+P, které nesouvisely s deponií ve Veltrusech, tudíž u nich nenastal důvod k pochybnostem jako v případě plnění zařazených do části I.A. Právě z uvedeného důvodu (neexistence pochybností) také nedošlo ke zpochybnění správnosti, úplnosti a přesvědčivosti dokladů, na jejichž základu žalobce z těchto plnění nárokoval odpočet DPH, ale k osvědčení naplnění hmotněprávních i formálních podmínek pro jeho uplatnění. Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že byla součástí podvodu na DPH. Soud je přesvědčen, že žalovaný v seznámení své úvahy stran rozčlenění plnění do dvou zmíněných skupin přehledně a pečlivě odůvodnil. Uvedl též, na základě jakých důkazů ke svým závěrům dospěl. Rozdělení plnění způsobem, jak to učinil žalovaný, nebránila ani skutečnost, že se jednalo o práce a nákup materiálu na stejných stavebních zakázkách a od stejných dodavatelů, jak namítá žalobce. Žalovaný logicky odlišil jednotlivé skupiny plnění podle kritéria povahy vzniklých pochybností, resp. okolností svědčících o zatížení daňovým podvodem. Skutečnost, že daná plnění byla žalobci dodána stejnými dodavateli v souvislosti se stejnými zakázkami, proto nemůže být relevantní. Není přitom rozhodné, že se jedná o plnění poskytnutá stejným dodavatelem (P+P), někdy i obsažená na totožných fakturách. Svou podstatou jde o odlišná plnění. K věcnému posouzení těchto závěrů se soud vyjádří níže při vypořádání dalších žalobních námitek.
41. Se shora uvedeným souvisí i další žalobní námitky, které žalobce odvíjí ze svého přesvědčení, že žalovaný v seznámení nedostatečně zdůvodnil své právní závěry. Žalobce namítá porušení svého práva na spravedlivý proces, přičemž tuto námitku dává do souvislosti se skutečností, že z důvodu nekonzistentního posouzení plnění v části I ze strany správce daně, byl v rámci daňové kontroly nucen uvádět námitky v obou rovinách (tedy jak vůči neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění, tak vůči existenci daňového podvodu).
42. Soud k této námitce konstatuje, že žalobce postupem žalovaného nebyl nijak zkrácen na svých procesních právech. Naopak, žalovaný v odvolacím řízení postupoval plně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a dostal svým procesním povinností, čímž umožnil žalobci plně uplatnit veškerá jeho procesní práva (vyjádřit se k právnímu názoru žalovaného, k hodnocení důkazů, navrhnout důkazy, atd.).
43. V této souvislosti je nutno připomenout, že daňové odvolací řízení je založeno na principu plné apelace. Žalovaný může (a musí) napravit veškeré právní i skutkové vady. Zrcadlem k tomu jsou ovšem procesní práva daňového subjektu a vytvořený prostor pro jejich uplatnění (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Je třeba připomenout, že i odvolací řízení se nese

v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího střídání a přenášení mezi správcem daně a daňovým subjektem, kteří jsou těsně provázáni zásadou vzájemné součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Žalovaný těmto principům plně dostal tím, že žalobce seznámil se svým náhledem na skutkové a právní posouzení věci v seznámení a umožnil mu tak (v zákonem přesně daném rytmu) uplatnění procesních práv. I kdyby tedy snad byla situace v řízení před správcem daně právně či skutkově nejasná (nesrozumitelná), žalobci nic nebránilo vyjádřit se v odvolacím řízení k vyjasněnému právnímu názoru a snést veškeré důkazy k podpoře svých tvrzení. Žalobce nebyl nijak zkrácen na svých procesních právech ani v právu na spravedlivý proces (ať už v rámci této žalobní námitky myslí porušením práva na spravedlivý proces žalobce cokoli). Ostatně žalobce uvádí, že právě v seznámení „se kontury vyostřily“, tedy že došlo k právnímu i skutkovému vyjasnění sporu. S tímto náhledem žalobce se soud plně ztotožňuje. Jak již konstatoval shora, žalovaný v seznámení podrobně uvedl, na základě jakých úvah dospěl k odlišným právním závěrům, a to včetně nového rozdělení plnění do částí I.A a I.B. Nelze proto ani tvrdit, že zaslané seznámení „bylo pouhou formalitou“ – naopak, žalovaný prostřednictvím tohoto seznámení řádně splnil svou procesní poučovací povinnost vůči žalobci a dal mu tím možnost řádně hájit jeho práva.

44. Žalobce dále namítá absenci vypořádání dalších odvolacích námitek a námitek obsažených ve vyjádření k seznámení. Žalovaný podle žalobce pominul zásadní námitky (srov. s. 8 žaloby). Soud konstatuje, že žalobce vůbec nespecifikuje, o které zásadní námitky mělo jít. Ve stejné míře obecnosti proto soud uvádí, že žalovaný veškeré zásadní odvolací námitky vypořádal.

Plnění část I.A (prokázání dodavatele a rozsahu dodávek)

45. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
46. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36).
47. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení

daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem*. V souzené věci to tedy znamená, že žalobce byl povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.).

48. Soud k okruhu žalobních námitek zpochybňujících zákonnost závěrů daňových orgánů ve vztahu k plněním uvedeným v části I.A seznámení, resp. napadeného rozhodnutí, předeseílá, že si je vědom skutečnosti, že žalovaný své pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech založil též na neprokázání dodavatele uvedeného na těchto dokladech. Tato otázka přitom byla předmětem předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru Evropské unie usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54. Soud nicméně nepovažoval za potřebné přerušit řízení do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci předložené k posouzení prvním senátem usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35, neboť v nyní posuzované věci žalobce nečinil sporným závěr, že není-li prokázáno, že zdanitelné plnění poskytla osoba deklarovaná na daňovém dokladu, nelze nárok na odpočet daně přiznat. Současně je nutno zdůraznit, že daňové orgány žalobcův nárok na odpočet neuznaly nejen kvůli neprokázání deklarovaného dodavatele, ale též pro neprokázání přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a množství. I kdyby tedy neobstál jako hmotněprávní podmínka důvod spočívající v neprokázání deklarovaného dodavatele, zbývá ještě posledně popsany důvod.
49. Soud nadto poukazuje na skutečnost, že SDEU již o rozšířeným senátem položené předběžné otázce rozhodl, a to rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater ProChemie*. V něm uzavřel, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno (aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu) jestliže *skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani*, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl. Obdobně se SDEU vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, *Ferimet SL* (z něhož v podstatné míře vycházel též ve věci *Kemwater ProChemie*). Konstatoval, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z věcných (hmotněprávních) podmínek tohoto nároku. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují (usnesení ze dne 3. 9. 2020, věc C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó*, bod 40). Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní

důkazy, že jí byly zboží nebo služby skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. 11. 2018, věc C-664/16, *Vădan*). Z uvedeného rozsudku podle soudu tedy vyplývá, že daňový subjekt jednoznačně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že sporné plnění skutečně dodala osoba povinná k dani, tedy o jakého dodavatele šlo. Veden těmito východisky tedy soud posoudil námitky týkající se neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.

50. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). Ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi či evidence jako taková nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu, pokud není prokázáno, zda a jakým způsobem k jeho uskutečnění fakticky došlo (např. rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí odrážet i faktickou stránku věci.
51. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce unesl ve vztahu k plněním v části I.A své primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů a účetnictví.

Důkazní břemeno bylo řádně přeneseno zpět na žalobce

52. Soud je pak přesvědčen, že daňové orgány unesly důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve vztahu k těmto plněním prokázaly, že o souladu předložených dokladů se skutečností existují natolik závažné pochybnosti, které vyvracejí jejich věrohodnost, průkaznost a správnost.
53. Ze správního spisu se k dodávkám písku a šterkodrtě od společnosti P+P podává, že tato společnost měla daný materiál pořídit zdarma, a to z deponie nacházející se na pozemcích parc. č. 362/11, 362/13 a 362/14 v k. ú. Veltrusy ve vlastnictví pana J. M.. Materiál měl pocházet z tunelu Blanka. Společnost Metrostav, a. s. nicméně v odpovědi na výzvu ze dne 29. 5. 2015 správci daně sdělila, že materiál vyvážený z tunelu nebyl vhodný k dalšímu využití ve formě šterkodrtě či písku, byl vhodný maximálně na terénní úpravy pod spodní vrstvy. Sdělila také, že do přístavu Mělník, vzdáleného cca 20 km od Veltrus, bylo odvezeno pouze 6 574 tun narubané břidlice. Na daných pozemcích proběhla tři místní šetření (dne 18. 6. 2015, 24. 11. 2015 a 21. 11. 2016). Při nich bylo zjištěno, že pozemky nevykazují žádné znaky obhospodařování v průběhu cca posledních tří let, neboť se na nich nachází vysoká tráva a vzrostlé několikaleté stromy. Na pozemcích se nenacházela žádná technika. Bývalý starosta obce Veltrusy uvedl, že se ve sporném období na pozemky nějaký materiál vozil, nespecifikoval však, o jaký materiál šlo ani jeho množství. Vedoucí technických služeb obce Veltrusy uvedl, že se v daném období na pozemky odvezlo několik tun odpadu, hlavně zbytky betonových obrubníků a suť pocházející z obce Veltrusy. Vlastník pozemků, pan J. M., při výpovědi dne 21. 12. 2016 uvedl, že na jeho pozemky se asi v letech 2007 – 2008 vozidla zemina od pana CH., který již zemřel. Ten ji měl přivést lodí z Prahy do přístaviště Mířejovice-Nelahozeves a odtud ji navozit nákladními vozidly na pozemky pana M. ve Veltrusech. Pan M. si již nevzpomínal, o jaké

množství zeminy se jednalo a kde ji pan CH. získal. Zemina byla navezena zdarma, její hromady měly být vysoké ke dvěma metrům a zabírat celou plochu pozemků (9 796 m²). K návozu zeminy měl pouze ústní souhlas starosty. Pan M. nevěděl, kolik materiálu si pan D. (jednatel P+P) z jeho pozemků odvezl, zda si vůbec nějaký odvezl a k čemu ho použil. Součástí správního spisu jsou též ortofotomapy dané lokality ve Veltrusech pocházející ze snímkování provedeného ve dnech 3. 7. 2010, 18. 6. 2013 a 2. 7. 2015. Z těchto snímků lze zjistit, že na dotčených pozemcích neprobíhaly v průběhu let žádné viditelné změny terénu, není na nich patrné uložení zeminy tak značeného rozsahu, nenachází se na nich žádná vozidla ani stroje, nejsou na nich patrné vyježděné koleje od nákladních vozidel apod. Je z nich naopak patrné, že pozemek je v celé ploše zarostlý travami, keři a stromy.

54. Společnost P+P neměla žádné doklady o původu, druhu a množství tohoto materiálu, ani doklady o uskutečněné přepravě z Veltrus na jednotlivé zakázky. V období od 7. 2. 2013 do 5. 8. 2013 a v období od srpna 2014 do ledna 2015 bylo pro dovoz písku a šterku na stavby k dispozici jen jedno vozidlo. Správce daně obstaral též výpisy z mýtných transakcí, jejichž údaje nekorespondovaly s údaji na daňových dokladech a dodacích listech, pokud jde o data a počty jízd, jakož i zaznamenané trasy.
55. Shora uvedené skutečnosti, které jako své pochybnosti správce daně vtělil do výzvy ze dne 20. 7. 2015 a poté též do zprávy o daňové kontrole, jsou dostatečně důkazně podloženy a vyvolávají velmi silné pochyby o tom, zda plnění spočívající v dodávkách písku a šterkodrtě z deponie ve Veltrusech bylo uskutečněno tak, jak je uvedeno na žalobcem předložených dokladech. Uvedené skutečnosti totiž vyvolávají pochybnosti o tom, zda vůbec byl nějaký materiál použitelný pro stavební práce zajišťované žalobcem na daných pozemcích uloženo, případně zda zde byl materiál v takovém rozsahu, který měl být žalobci dle předložených daňových dokladů dodán. Tyto pochybnosti odůvodňují jednak popsané skutečnosti týkající se stavu pozemků ve Veltrusech, tak zjištění týkající se dovážení písku a šterku na jednotlivé stavby (počet nákladních aut a jejich kapacita, mýtné transakce apod.). Rozsah uskutečněných zdanitelných plnění tak byl účinně zpochybněn.
56. Pochybnosti související s dodáním materiálu z deponie ve Veltrusech navíc dopadají též na dodávky kačírku dle dokladu 58/13 a dodacího listu ze dne 4. 6. 2013, který měl být také dovážěn z této deponie. Podle pana D. se navíc na deponii vozil i materiál určený k recyklaci a odtud zrecyklovaný zpět na stavby (šlo o plnění „recyklace materiálu nevhodného k zásypům, dovoz zrecyklovaného materiálu, odvoz a ukládka vybouraných zpevněných konstrukcí, odvoz vybouraných konstrukcí komunikací“).
57. Co se týče úklidových prací, správce daně konstatoval, že k těmto plněním žalobce předložil vždy pouze objednávku. Pochybnosti o tom, zda byla tato plnění vůbec uskutečněna, případně jakým konkrétním dodavatelem, správci daně vyvstaly kvůli tomu, že se na stavbách pohybovalo větší množství osob, avšak nebylo zřejmé, kdo prováděl jaké práce a pro jakou společnost. Ani ze stavebních deníků nebylo možno zjistit, zda byly úklidové práce provedeny, případně kým.
58. Druhý okruh pochybností ve vztahu k plněním zařazeným do části I.A napadeného rozhodnutí se pak týkal plnění přijatých od společností Sonakob. K nim správce daně ve výzvě ze dne 20. 7. 2015 uvedl, že pan K. (j. Sonakob) dne 1. 6. 2015 vypověděl, že společnost nemá skutečné sídlo, nemá kancelář, jednání probíhá na stavbách, nemá vlastní technické vybavení umožňující provedení stavebních prací a nemá ani zaměstnance. Stavební práce a stavební materiál měli pro společnost Sonakob dodávat subdodavatelé.

Nabývací doklady od subdodavatelů pan K. nedoložil, přestože bylo ujednáno, že je doloží do 5. 6. 2015.

59. Soud konstatuje, že daňové orgány své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesly. Vyjevily dostatečné důvody shrnuté výše, které vedly k vážným a důvodným pochybám ohledně souladu předložených dokladů se skutečností. Namítali žalobce, že k některým plněním žalovaný neuvádí vůbec žádné pochybnosti (s. 10 žaloby – dodávky nářadí, geotextilie, materiál pro omítky a malby, dodávky betonu), nejsou tyto námitky důvodné. K těmto plněním poskytovaným společností Sonakob totiž žalovaný souhrnně konstatoval, že jejich poskytnutí nebylo možno ověřit kvůli nepředložení příslušných dokladů ze strany této společnosti.

Žalobcovo důkazní břemeno

60. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce, který, pokud hodlal i přes vyjádřené pochybnosti nadále uplatňovat tvrzené nároky na odpočet daně, musel předestřít takovou sadu tvrzení a důkazů, která by pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátila. Soud konstatuje, že žalobce v tomto ohledu své důkazní břemeno neunesl.
61. Žalobce v první řadě poukazuje na to, že jeho tvrzení podporují výpovědi jím navržených svědků, zejména jednatelů společností P+P a Sonakob.
62. S touto námitkou se soud neztotožňuje. Žalovaný se hodnocení výpovědí svědků podrobně věnoval v bodu 68 napadeného rozhodnutí. Uvedení svědci (pánové D. a K.) sice potvrdili, že se žalobcem v daném období spolupracovali (mělo jít o spolupráci v oblasti výstavby kanalizací a vodovodů, rekonstrukce komunikací, úklidu, dodávek materiálu, obsluhy stavby - veškeré dopravní značení) a že pro něj vystavili doklady vztahující se k plněním zahrnutým v části I.A. Tato obecná tvrzení, která žalobce cituje na s. 9 žaloby, však nejsou způsobilá vyvrátit pochybnosti daňových orgánů ohledně skutečného rozsahu dodávek materiálu pro žalobce. Z jejich výpovědí nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti, které by dokládaly skutečný rozsah dodávek materiálu pro žalobce. Svědci pouze obecně uvedli, že viděli na stavby navážet písek a šterk. Podle výpovědi pana D. se množství dodaného materiálu kontrolovalo přes množství aut (dělaly se „čárky za auta“, tj. hmotnosti materiálu dovezeného jedním vozidlem), což shodně vypověděli též svědci L. a K.. Tímto způsobem (tedy počítáním aut přivážejících materiál) však nemohlo dojít k prokázání skutečného rozsahu dodaného materiálu, a to tím spíše, že na mnoha dodacích listech i fakturách je množství dodaného materiálu uváděno i s přesností na (až tři) desetinná místa. V kontrapozici k těmto obecným tvrzením ohledně množství dodaného materiálu stojí shora rekapitulovaná konkrétní zjištění daňových orgánů.
63. Žalobce dále namítá, že uskutečnění úklidových a stavebních prací dostatečně prokázal předloženými důkazními prostředky a svědeckými výpověďmi. Též správce daně potvrdil, že se tyto práce fakticky uskutečnily. Svědci jmenovitě uvedli osoby, které práce prováděly.
64. Soud k této námitce v první řadě uvádí, že žalobce nespecifikoval, kterými konkrétními důkazními prostředky (kromě svědeckých výpovědí) provedení úklidových prací prokázal. Soud proto k takto obecně uplatněné námitce konstatuje, že žádné takové důkazní prostředky nebyly v průběhu daňového řízení předloženy.
65. Co se týče zmíněných svědeckých výpovědí, svědek Martínek (obchodní ředitel VPK S. s.r.o., tedy žalobcova odběratele; dále jen „VPK S.“) vypověděl, že pro žalobce pracovali

jeho lidi, jménem je neznal. Pouze viděl, že pan D. prováděl výkopové práce v bagru a kolem něho se pohybovali jiní lidé než okolo žalobce. Svědek S. (jednatel VPK S.) vypověděl, že práce na stavbách prováděli žalobcovi zaměstnanci a spolupracoval se společnostmi pana D.. U D. se *motali* R., K. a samozřejmě i další lidé ukrajinské národnosti, z žalobcových zaměstnanců to byli S., Š. a některé neznal. Z prvopočátku žalobce zajišťoval montážní práce a obsluhu strojů, které dodala na stavbu společnost VPK S., později si žalobce stroje vyřizoval sám. Kdo stroje obsluhoval a či byly nákladní vozy, tento svědek nevěděl. Svědek L. (montér na stavbě) uvedl, že výkopové práce prováděli dělníci pana D., svědek je konkrétně neznal, dost se jich tam vystříдалo, byli tam i Ukrajinci. Pan N. (OSVČ) zakopával kanalizační šachty a pracoval pro VPK S.. Techniku obsluhovalo docela dost lidí, pan D. tam někdy hrabal. Svědek na předložených fotografiích poznal pana V., dále znal pana R.. V jakém vztahu byli dělníci vykonávající práce pro pana S., svědek nevěděl. Svědek S. (zaměstnanec VPK S.) uvedl, že práce na stavbách prováděli žalobcovi dělníci, konkrétně Č. a V., dále nevěděl, kdo se tam pohyboval. Stroje obsluhovali žalobcovi zaměstnanci a zaměstnanci pana D.. Svědek K. (zaměstnanec VPK S.) vypověděl, že práce na stavbách prováděli strojník, montér a dělníci. Ze strojníků znal jen M. S., občas viděl D., byl tam i někdo „tmavší“. Montéři byli Č., V., R. a L. na živnost. Dělníky neznal.

66. Žalobci lze přisvědčit, že svědci potvrdili zapojení určitých osob na pracích na jednotlivých stavbách, uvedli i některá konkrétní jména. Z jejich výpovědi ovšem nelze jednoznačně určit, jaká konkrétní plnění v jakém rozsahu a za jakého dodavatele. Daná tvrzení tedy neprokazují, že uvedené osoby práce prováděly za dodavatele uvedené na dokladech, na jejichž základu si žalobce nárokoval odpočet daně na vstupu, ani konkrétní rozsah provedených prací. Svědecké výpovědi tak nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně rozsahu a dodavatele stavebních a úklidových prací.
67. Žalobce dále namítá, že neznalost konkrétní osoby, která materiál vozila na stavbu, nemůže zpochybnit uskutečnění dodávek od společnosti Sonakob. Žalobci nelze klást k tíži, že jednatel této společnosti nepředložil požadované doklady a že tato společnost byla dle správce daně nekontaktní. Správce daně nadto vyslechl jejího jednatele, takže tato společnost byla kontaktní.
68. Soud k těmto námitkám konstatuje, že správce daně žalobci nekladl k tíži nepředložení dokladů týkajících se subdodavatelů společnosti Sonakob. Současně je nutno uvést, že správce daně neučinil závěr o nekontaktnosti této společnosti, jak namítá žalobce (srov. s. 12 zprávy o daňové kontrole, část *Zjištění u dodavatele Sonakob*). Je pravdou, že žalovaný na s. 23 napadeného rozhodnutí závěr o nekontaktnosti společnosti Sonakob uvedl, z hlediska důkazní povinnosti žalobce však z této skutečnosti nevyvozoval žádné důsledky. Dané tvrzení považuje soud v kontextu celého odůvodnění napadeného rozhodnutí za nadbytečné a nadto i nesprávné, neboť správci daně se skutečně podařilo jednatele této společnosti vyslechnout a jednal i s její účetní. Uvedená dílčí nesprávnost nicméně nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podstatné je, že jednatel společnosti Sonakob uvedl, že nemá žádné zaměstnance (což bylo následně vyvráceno sdělením Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 29. 6. 2015, podle něž má tato společnost dva zaměstnance – pana K., který je současně jejím jednatelem, a pana D.), technické vybavení, mechanizaci ani nákladní vozidla. Materiál a jeho přepravu žalobci měli zajišťovat subdodavatelé společnosti Sonakob. Jednatel společnosti Sonakob ani její účetní však nabývací doklady od dodavatelů ke stavebním materiálům, úklidovým pracím a k pronájmům nářadí nedoložili.

Uvedené skutečnosti podle soudu u správce daně vyvolaly oprávněné pochybnosti o tom, že deklarovaný materiál a služby v tvrzeném rozsahu žalobci skutečně mohla dodat společnost Sonakob, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Důsledkem těchto pochybností bylo přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Nebylo přitom jeho povinností, aby za společnost Sonakob prokazoval, kdo konkrétně byl jejím subdodavatelem a v jakém rozsahu tato společnost od subdodavatelů pořizovala materiál a služby. S ohledem na tyto pochybnosti však musel předložit takové důkazy, které by potvrdily skutečnosti uváděné na žalobcem předložených dokladech, což neučinil. Žalobce v žalobě poukázal pouze na to, že svědci potvrdili, že stavební materiál na stavby přivážel zaměstnanec společnosti Sonakob, pan D.. Tuto skutečnost sice někteří ze svědků skutečně potvrdili, na jejím základě však rozhodně nelze mít za prokázané, že daný materiál skutečně dodala právě tato společnost, natož pak rozsah těchto dodávek. Daňové orgány správně poukázaly na skutečnost, že pan D. byl jak jednatelem společnosti P+P, tak zaměstnancem Sonakob. Ze skutečnosti, že tato osoba dovážela materiál na stavbu, tak nelze jednoznačně dovodit, za kterou společnost tak činila. Ostatně ani svědci nevěděli a nebyli schopni určit, za jakou konkrétní společnost a v jakém rozsahu měl pan D. materiál na stavbu dodávat.

69. Další okruh námitek se vztahuje k dodávkám materiálu, který měl pocházet z deponie ve Veltrusech. Podle žalobce správce daně nehodnotil ve vztahu k dodávkám šterku, šterkodrtě, písku a kačírku důkazy objektivně a desinterpretoval je. Podle vyjádření jednatele P+P pocházel materiál z deponie ve Veltrusech. To potvrdil i majitel pozemků, pan M.. Práce společnosti P+P na deponii ve Veltrusech potvrdila i společnost REVITAL BOHEMIA s.r.o., která v dané době na zpracování materiálu s P+P spolupracovala. Z fotografií, které žalobce předložil nad rámec svého důkazního břemene, ostatně i na fotografiích pořízených při místním šetření, je zřejmé, že ještě v době řízení se na pozemcích nacházely zbytky zeminy, písku, šterky, betony, vytříděný materiál na oddělených hromadách, šterkové podloží apod. Stromy a keře se nachází pouze na okraji pozemku. Je pochopitelné, že v letech 2015 a 2016 se již na pozemcích nenacházela žádná mechanizace, ani zde nebyly přítomny žádné osoby, neboť materiál byl dodáván v letech 2013 až 2014. Logicky se zde nemůže nacházet ani žádná vytěžená zemina, neboť byla řádně dodána žalobci. I z ortofotomapy je patrné, že pozemky sloužily jako deponie stavebního materiálu. Jsou zde viditelné změny krajiny.
70. S těmito námitkami se soud neztotožňuje. Oproti tvrzením svědka M., pana D. a čestnému prohlášení společnosti REVITAL BOHEMIA s.r.o. stojí celý komplex důkazů prokazujících, že se na pozemcích v rozhodném období žádné deponie, ze které by bylo možno žalobci písek a šterk, resp. šterkodrt dodávat, nenacházela. Jde zejména o výsledky místních šetření, při nichž správce daně (dne 18. 6. 2015, 24. 11. 2015 a 21. 11. 2016) zjistil, že pozemky nevykazují žádné známky obhospodařování či činnosti v průběhu nejméně 3 let, neboť se na nich nacházela vysoká tráva a vzrostlé stromy. Ani žalobcem předložené fotografie neprokazují, že by se na daných pozemcích nacházel materiál v takovém rozsahu, v jakém měl být z této deponie přepraven na stavby. Soud pak považuje za zásadní zejména ortofotomapy zachycující stav pozemků v letech 2010, 2013 a 2014, tedy v období, kdy mělo dojít ke sporným plněním. Na dotčených pozemcích evidentně nedošlo k žádným markantním změnám, na povrchu nejsou seznatelné koleje vyježděné těžkou technikou, nejsou přítomny stroje ani nic dalšího, co by nasvědčovalo tomu, že se zde nachází tisícovky tun stavebního materiálu, který je zde drcen, zpracováván a nakládán do nákladních vozů za účelem jejich převozu na stavby, na kterých se podílel též žalobce.

Uvedené okolnosti pak doplňují zjištění týkající se nedostatečného počtu vozidel, která měla materiál z deponie odvážet (srov. body 65 a 66 napadeného rozhodnutí), rozpory zjištěné z mýtných transakcí (nekorespondující data, počty jízd i zaznamenané trasy) a vyjádření společnosti Metrostav, z něž vyplynulo, že materiál z tunelu Blanka (který měl být převezen na deponii ve Veltrusech) nebyl vhodný k dalšímu využití ve formě šterkodrtě či písku. Vyjádření svědka M., pana D. a žalobce tak stojí zcela osamoceně bez dalších relevantních podkladů v kontrapozici ke komplexním zjištěním správce daně, která tato tvrzení vyvrací. Soud ve vztahu k těmto námitkám musí žalobci přisvědčit pouze v tom ohledu, že vyjádření vlastníků sousedních pozemků správce daně získal zcela neformálně (telefonicky dne 1. 12. 2015), aniž by o tom byl žalobce vyrozuměn a měl možnost těmto osobám také klást otázky. Procesně tak byla tato vyjádření nepoužitelná (viz § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu). Nelze ovšem pominout, že daňové orgány vyjádření vlastníků sousedních pozemků využily pouze jako podpůrný argument vedle obsáhlého souboru dalších zjištění. I za situace, kdy by tedy k těmto vyjádřením nebylo přihlíženo, lze mít za to, že zbylá zjištění dostatečně přesvědčivě vyvrací žalobcova tvrzení.

71. Nedůvodná je též námitka, podle které v napadeném rozhodnutí zcela chybí adekvátní zhodnocení vyžádaných stavebních deníků k jednotlivým zakázkám. Z bodu 69 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný stavební deníky hodnotil. Kromě konstatování ohledně nesrovnalostí ve stavebních denících (které cituje též žalobce), dále uvedl, že v nich absentují údaje ohledně množství provedených prací a montáží, dodávek materiálů, výrobků, jejich uskladnění a zabudování a informace týkající se nasazení všech pracovníků na stavbě. Dále uvedl, že ze stavebních deníků není zřejmé, kteří subdodavatelé se na činnostech podíleli a v jakém rozsahu vykonávali činnosti pro žalobce.
72. Je pravdou, že ke smlouvám o dílo, rozpočtům jednotlivých staveb, projektové dokumentaci a dalším písemnostem se žalovaný vyjádřil toliko obecně a souhrnně v bodu 71 napadeného rozhodnutí tak, že *nejdou s ohledem na veškerá zjištění uvedená výše dostatečnými důkazními prostředky k prokázání uskutečnění plnění části I.A v souladu s předloženými daňovými doklady*. Soud se nicméně s takovým posouzením ztotožňuje a právě vzhledem ke komplexnosti skutkových zjištění a povaze pochybností, které daňovým orgánům v souvislosti s dotčenými plněními vznikly, je považuje též za dostatečné. Shodně se žalovaným má soud za to, že smlouvy o dílo, rozpočty staveb ani projektová dokumentace nejsou podklady způsobilými prokázat, kdo a v jakém rozsahu materiál a služby na jednotlivých stavbách dodával – jde o písemnosti dokumentující, jak budou stavby provedeny (a za jakých podmínek), nemohou však osvědčit, jak nakonec k realizaci zakázek fakticky docházelo.
73. Žalobci lze přisvědčit, že správce daně nezpochybnil plnění poskytnuté žalobcem jeho odběrateli, společnosti VPK S., ani uskutečnění a předání dokončeného díla investorům (obcím). Tato skutečnost nicméně žalobce nezavazuje jeho důkazního břemene stran prokázání správnosti tvrzení uvedených na předložených dokladech, na jejichž základu uplatňoval nárok na odpočet DPH.
74. Soud tedy s ohledem na shora popsané uzavírá, že námitky týkající se plnění uvedených v části I.A napadeného rozhodnutí nejsou důvodné.

Plnění část II (použití pro ekonomickou činnost)

75. Žalobce dle svého názoru dostatečně prokázal, že plnění specifikovaná v části II použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Žalobce upozorňuje na specifika podnikání ve

stavebnictví. Ani v tomto případě správce daně podle žalobce neunesl důkazní břemeno. Z tvrzení žalovaného nevyplývá, k jaké jiné činnosti by daná plnění měla být použita, pokud je předmětem žalobcova podnikání právě stavební činnost.

76. Soud konstatuje, že prokázání použití přijatých plnění k ekonomické činnosti daňového subjektu je podle § 72 odst. 1 zákona o DPH jednou z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. I zde se tedy plně uplatní shora citovaná východiska týkající se přechodu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem
77. Ani v případě plnění zahrnutých v části II zprávy o daňové kontrole není mezi účastníky řízení pochyb, že žalobce unesl primární důkazní břemeno (předložením formálně bezvadných daňových dokladů). Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který pochybnosti ve vztahu k těmto plněním vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 7. 2015 a v zásadě je odvozoval od okamžiku, kdy bylo u jednotlivých zakázek zjištěno předání díla bez vad a nedodělků. Pokud žalobce fakturoval přijatá zdanitelná plnění související s těmito zakázkami po zjištěných datech předání, pochyboval správce daně o tom, že šlo o plnění, která mohla souviset s žalobcovou ekonomickou činností prováděnou na těchto zakázkách. Takto vyjádřené pochybnosti soud považuje za logické a dostatečné z hlediska unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podrobněji soud dílčí pochybnosti správce daně ve vztahu k jednotlivým zakázkám a žalobcova tvrzení, kterými se je snažil vyvrátit (v odpovědi na výzvu ze dne 30. 9. 2015 a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění), soud predestírá společně s vypořádáním souvisejících žalobních námitek níže.
78. K zakázce Městec Králové správce daně zjistil, že od ledna 2014 do 30. 9. 2014 žalobce v souvislosti s realizací této zakázky vyfakturoval pouze 550 000 Kč, ačkoli do zakázky zahrnul přijatá zdanitelná plnění ve výši základu daně 1 374 365,11 Kč. Posléze pak správce daně zjistil, že odběratelem této zakázky byla společnost VPK S., která ji prováděla pro společnost Outulný, a.s., která ji hotovou předala Městci Králové dne 15. 6. 2014 bez vad a nedodělků. Zástupce společnosti Outulný, a.s. ve vyjádření ze dne 8. 4. 2016 výslovně konstatoval, že dílo předali dne 15. 6. 2014, žádné další práce neprováděli (potvrzení ze dne 8. 4. 2016). Tuto skutečnost podle správce daně potvrzuje i stavební deník, kde je poslední zápis prací dne **27. 5. 2014**. Uvedené skutečnosti proto u správce daně vyvolaly pochybnosti ve vztahu k použití přijatých zdanitelných plnění uskutečněných od 16. 6. 2014 do 25. 9. 2014 pro uskutečňování žalobcovy ekonomické činnosti.
79. Žalobce k pochybnostem správce daně uvedl, že k dané zakázce byla dne 4. 6. 2013 uzavřena smlouva o dílo na provedení stavby za cenu 3 700 000 Kč a následně dne 3. 1. 2014 objednávka na zhotovení víceprací ve výši 550 000 Kč. V roce 2013 žalobce vystavil faktury na celkovou částku 3 700 000 Kč, přičemž přijaté nákladové plnění se rovnalo 3 104 000 Kč. V roce 2014 pak byly vystaveny faktury na celkovou částku 550 000 Kč a přijaté nákladové plnění se rovnalo částce 1 374 000 Kč. Stavba jako celek se tak dostala do účetní ztráty překračující částku 200 000 Kč, přičemž důvodem měla být snížená kvalita provedených prací a skutečnost, že výkopem vodovodu došlo na několika místech k poškození stávajících vedení kanalizačních přípojek. Tyto vady a škody musel žalobce následně na vlastní náklady odstranit. K této zakázce žalobce dále předložil nedatovaný rozpočet prací na celkovou částku 3 700 000 Kč, dále dva zápisy o odevzdání a převzetí stavby mezi žalobcem a společností VPK S. s.r.o., z nichž plyne, že zástupci žalobce jako zhotovitele odevzdávají a citovaná společnost přebírá dílo bez zjevných vad a nedodělků dne 30. 4. 2014 a také **dne 29. 9. 2014**, dále objednávku ze dne 3. 1. 2014 na zemní a

montážní práce na stavbě „dostavba vodovodu Městec Králové“ v celkové ceně 550 000 Kč (odběratel VPK S., dodavatel žalobce) a smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem a VPK S., v níže je jako termín zahájení realizace díla uvedeno 11. 6. 2013 a termín dokončení a předání díla 30. 4. 2014, celková cena díla pak 3 700 000 Kč bez DPH.

80. Soud přisvědčuje žalobci, že se daňové orgány s těmito tvrzeními řádně nevypořádaly a jejich závěry nemají oporu ve správním spisu. Z něj se podává, že poslední zápis ve stavebním deníku nepochází ze dne 27. 5. 2014, ale 17. 7. 2014 (s. 57 stavebního deníku předloženého Městcem Králové). Společnost Outulný sice potvrdila předání díla dne 15. 6. 2014, oproti tomu ovšem stojí žalobcem předložený předávací protokol ze dne **29. 9. 2014** a také záznamy ve stavebním deníku předloženého Městcem Králové, v němž je poslední zápis datován 17. 7. 2014 a nikoli 27. 5. 2014, jak tvrdil správce daně, tedy více než měsíc po datu, kdy mělo k dokončení díla dojít. S těmito podklady obsaženými ve správním spisu se daňové orgány nevypořádaly, ačkoli jimi žalobce hodlal prokázat, že i po 16. 6. 2014 probíhaly na dané zakázce práce, v souvislosti s nimiž uplatňoval sporné nároky na odpočet DPH. Daňové orgány se nijak nevyjádřily ani k žalobcově tvrzení, že fakturovaná částka za uskutečněná plnění odpovídala ujednání o ceně díla bez vad a že část ceny díla byla fakturována již v roce 2013. **V tomto rozsahu tedy úvahy, které daňové orgány vedly k odepření těchto nárokovaných odpočtů, nemohou pro nepřezkoumatelnost obstát.**
81. K zakázce Mnichovice – Myšlín správce daně konstatoval, že stavba byla předána bez vad a nedodělků dne 30. 10. 2013, přičemž žalobce zahrnul do uvedené zakázky přijatá zdanitelná plnění uskutečněná od 1. 11. 2013 do 12. 5. 2014. K tomu žalobce v odpovědi ze dne 30. 9. 2015 uvedl, že k předání stavby došlo až dne 15. 11. 2013. V období od 15. 11. 2013 do 30. 12. 2013 probíhalo vyklízení staveniště, zpětný úklid a obnova pozemků, na nichž se nacházela mezideponie pro celou stavbu. Po vyklízení staveniště byla dne 30. 12. 2013 vystavena závěrečná faktura na částku 110 000 Kč. Drobná plnění (jaro 2014) byla uskutečněna z důvodu drobných reklamací. Žalobce přiložil zápis o odevzdání a převzetí stavby ze dne 15. 11. 2013 podepsaný žalobcem jako zhotovitelem a VPK S. jako objednatelem.
82. K tomu správce daně uvedl, že poslední zápis ve stavebním deníku je „*úklid depónky a komunikací*“ dne 15. 11. 2013. Dne 15. 11. 2013 bylo dílo na základě předávacího protokolu předáno městu Mnichovice bez vad a nedodělků. Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných od 16. 11. 2013 do 12. 5. 2014 žalobce neprokázal.
83. Namítá-li tedy žalobce, že doložil předávací protokol, z nějž vyplývá, že dílo bylo předáno později, než uvádí žalovaný, je třeba s ohledem na shora uvedené konstatovat, že daňové orgány skutečně na základě předloženého protokolu a také zápisu ve stavebním deníku svůj původní předpoklad ohledně předání díla dne 30. 10. 2013 přehodnotily a na základě těchto důkazů vyhodnotily, že k předání došlo až dne 15. 11. 2013 – jejich pochybnosti proto přetrvávaly ohledně plnění uskutečněných po tomto datu. Pokud žalobce namítá, že práce na zakázce probíhaly i po tomto datu, je nutno shodně s daňovými orgány konstatovat, že toto tvrzení žádnými důkazními prostředky neprokázal.
84. K zakázce Štěrboholy správce daně uvedl, že stavba byla předána bez vad a nedodělků dne 4. 5. 2013. U nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění evidovaných k dané zakázce uplatněných od 1. 5. 2013 do 11. 10. 2013 tak správci daně vznikly pochybnosti ohledně jejich použití pro žalobcovu ekonomickou činnost. Žalobce k těmto pochybnostem sdělil, že na předávacím protokolu bylo písařskou chybou uvedeno špatné

datum, které je nereálné. Ke skutečnému předání stavby došlo až dne 27. 8. 2013, kdy společnost VPK S. předala stavbu investorovi, a náklady po tomto datu byly špatně zahrnuty do této stavby, neboť se týkaly jiného projektu. K tomu správce daně ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z pořízeného materiálu, ačkoli veškerý materiál na zakázku měla dodávat společnost ZEPRIS s.r.o. U správce daně tak přetrvaly pochybnosti ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním uskutečněným po 27. 8. 2013 a zdanitelným plněním týkajícím se pořízeného materiálu (srov. tabulka na s. 37 zprávy o daňové kontrole). Žalobce k tomu ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že dodal pouze ten materiál, se kterým se na stavbu nepočítalo, ale musel být použit z důvodu výskytu polních drenáží, které se musely přerušovat.

85. Pokud žalobce k zakázce Štěrboholy namítá, že stavba byla předána později, než uvádí správce daně, musí soud s ohledem na shora uvedené konstatovat, že daňové orgány k argumentaci žalobce přehodnotily původní závěr ohledně předání stavby dne 4. 5. 2013 a na základě předávacího protokolu poskytnutého společností ZEPRIS s.r.o. vycházely z toho, že k předání stavby došlo až dne 27. 8. 2013. Proto také žalobci neuznaly nárok na odpočet daně pouze ve vztahu zdanitelnému plnění spočívajícímu v pronájmu stroje uskutečněnému dne 11. 10. 2013. Z žalobní argumentace nevyplývá, že by snad k předání stavby mělo dojít ještě později. Sám žalobce žádné konkrétní pozdější datum neuvádí. Co se týče dalších neuznaných odpočtů z přijatých zdanitelných plnění – materiálu, zde žalobce setrval shodně jako v daňovém řízení ve zcela obecné rovině. Namítl, že se jednalo o materiál, který *nebyl se společností ZEPRIS s.r.o. smluvně dohodnut*. Nepředložil ovšem žádné důkazy, kterými by toto své tvrzení doložil. Ve vztahu k této zakázce tak pochybnosti správce daně nevyvrátil.
86. Shodné závěry pak soud činí i ve vztahu k námitce týkající se zakázky Stratov. Zde správce daně konstatoval, že stavba byla předána bez vad a nedodělků dne 4. 5. 2013, pochybnosti mu proto vznikly ohledně použití přijatých zdanitelných plnění dle faktur od 6. 6. 2013 do 15. 11. 2013 k žalobcově ekonomické činnosti. K těmto pochybnostem žalobce uvedl, že se náklady netýkaly přímo samotného díla, ale úpravy skládky, na kterou žalobce navázal přebytečný materiál. Žádné důkazy prokazující toto tvrzení ovšem nepředložil, a pochybnosti správce daně tak nebyly odstraněny. Na to správce daně doplnil, že podle stavebního deníku stavební práce (terénní úpravy, úklid stavby) skončily dne 31. 5. 2013. K předání díla mezi VPK S. a obcí Stratov došlo téhož dne s tím, že dílo bylo řádně hotové, předané a staveniště uklizeno.
87. V žalobě žalobce k této zakázce plně zopakoval vyjádření z daňového řízení. Soud k němu musí shodně s daňovými orgány konstatovat, že žalobce svá tvrzení, že se sporné náklady netýkaly samotného díla, ale úpravy skládky, nijak důkazně nepodložil, neupřesnil, s jakou jinou jeho činností měly souviset. Zjištění učiněná správcem daně, podle kterých bylo již dne 31. 5. 2013 staveniště uklizeno, pak plně vyvrací žalobcova tvrzení o souvislosti daných plnění s úpravou skládky. Žalobce proto neunesl důkazní břemeno, které na něj správce daně řádně přenesl, a nebyly tedy splněny zákonem předpokládané podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH.

Plnění část I.B (daňový podvod)

88. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006

o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, 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 DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudky SDEU ze dne 3. 10. 2019, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, C-329/18, bod 30, ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a v něm citovaná judikatura). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu. Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

89. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora uvedených východisek postupně vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, *Litdana*, C-624/15, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47).
90. Nejprve, je třeba zjistit, zda došlo k daňovému podvodu (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány, či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).
91. Z hlediska důkazního břemene pak platí, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátcé DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních.

Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 48). Výjimku představuje povinnost daňového subjektu prokázat, že přijal dostatečná opatření bránící jeho účasti na daňovém podvodu.

92. Namítá-li tedy žalobce, že v případě naplnění hmotněprávních a formálních podmínek zákon o DPH daňovým orgánům neukládá povinnost zkoumat (ne)existenci daňového podvodu, vyvrací tuto jeho námitku plně shora citovaná judikatura. Je sice pravdou, že žádné ustanovení zákona o DPH skutečně výslovně nestanoví povinnost daňových orgánů zabývat se při posuzování uplatněného nároku na odpočet otázkou, zda plnění, které bylo základem pro uplatněný nárok, není zatíženo podvodem na DPH. Z judikatury SDEU nicméně vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. V rozsudku ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, pak SDEU vyslovil, že za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem *uznaným a podporovaným směrnicí o DPH*. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. 12. 2014, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, body 42 až 44 a citovaná judikatura).
93. Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu, že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou povinny a tím i oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně. Pokud tomu skutkové okolnosti konkrétní věci nasvědčují, je v souladu se shora citovanou judikaturou, aby daňové orgány zkoumaly, zda plnění nebylo zasaženo podvodem na DPH, a tím naplňovaly účel směrnice o DPH.
94. Žalobce dále zpochybňuje řádné zjištění naplnění jednotlivých podmínek pro možnost konstatování existence daňového podvodu.

Chybějící daň

95. Podle žalobce vůbec není zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru, že plnění zařazená do části I.B byla zasažena podvodem na DPH. Pokud není prokázána existence daňové ztráty, není naplněn základní předpoklad pro odpovědnost daňového subjektu za účast na daňovém podvodu. Nemožnost ověřit z důvodu nekontaktnosti, zda subdodavatel skutečně přiznal daň ze sporných poskytnutých plnění (dodání materiálu), rozhodně nelze mít za prokázanou chybějící daň. Jde nadto o skutečnost, kterou žalobce vůbec není schopen ovlivnit. Žalobcův dodavatel, společnost P+P, daň z dotčených plnění přiznala. Daňové orgány neprokázaly existenci řetězce či získané daňové zvýhodnění. V napadeném rozhodnutí chybí tvrzení vysvětlující skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi

tvrzeným neodvedením daně společnostmi Bello mondo, Armgo a Střechy Smutný a nárokováním odpočtu.

96. K těmto námitkám soud předesílá, že pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena DPH (například rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019 č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). Jak připomíná NSS, podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli člen řetězce mnoha různými způsoby. *„K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění“* (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021 č. j. 9 Afs 160/2020 – 49). Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce však nemůže být označeno jakékoli neuhrazení daně. Rozhodující je, aby objektivní okolnosti v konkrétním případě ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost (srov. posledně citované rozsudky č. j. 9 Afs 160/2020 – 49 a č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). Daňové orgány přitom nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musejí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena **najisto** (rozsudek č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, bod 22). Musí být tedy jisté, že jeden z účastníků obchodní transakce neodvedl státní podkladně vybranou daň a další si ji odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění (rozsudek č. j. 9 Afs 57/2013 – 37).
97. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí správce daně bylo v otázce existence podvodu na DPH, a tedy i chybějící daně, shledáno jako vnitřně rozporné, bude soud při posouzení otázky vymezení chybějící daně vycházet toliko z odůvodnění napadeného rozhodnutí.
98. Soud přitom předesílá, že po pečlivém prostudování napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že vymezení chybějící daně jako základního předpokladu pro zkoumání existence daňového podvodu žalovaný neprovedl dostatečně.
99. Soud opětovně připomíná, že z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Odepření nároku na odpočet daně představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situací, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29). Chybějící daň je třeba chápat jako narušení daňové neutrality. Byť vynalézavost organizátorů podvodů je značná, nemůže zprostit správce daně jeho povinnosti unést důkazní břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně (viz rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 – 32, body 23, 24 a 33). V citované věci soud odkázal také na svůj předchozí rozsudek č. j. 1 Afs 427/2017 – 48, ve

kterém finančním orgánům vytkl, že z napadeného rozhodnutí nebylo vůbec možné zjistit, zda došlo k neodvedení daně, a upozornil, že za dostatečné nelze považovat konstatování, že společnosti, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní, přičemž ani popisované „nestandardnosti“ obchodní spolupráce mezi uvedenými společnostmi nemohou nahradit odůvodnění existence chybějící daně.

100. Obdobné pochybení (z rozhodnutí nebylo možné zjistit, zda došlo k daňovému úniku) NSS shledal ve věci řešené v rozsudku č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, v němž uvedl, že za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u dodavatelky nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet DPH. Správce daně měl „v rozhodnutí najisto postavit, zda [dodavatelka] daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba. Existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu“ (bod 46). Toto pochybení bylo jedním z důvodů, pro které NSS shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Obdobně v rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 – 37, NSS zdůraznil, že „o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce nekontaktní, takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena.“ Stejně tak v rozsudku ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021 – 41, bod 26, NSS konstatoval, že nekontaktnost sama o sobě neznamená chybějící daň.
101. S těmito závěry se ztotožnil také zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016 – 48, v němž konstatoval, že „[v]ýchozí premisa, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel a podle níž je znákem podvodu na DPH také to, že jeden ze zapojených subjektů zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě potom není rozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či ba dokonce daň přiznal a uhradil, avšak výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu daňovými orgány ověřit [...], je proto chybná. S ohledem na to, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl uplatňován podvodně (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL), nemůže soud aprobovat názor, podle něhož, nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správcí daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět“ (bod 27).
102. Na těchto východiscích soud setrvává i v nyní posuzované věci. Žalobkyně důvodně namítla, že v případě dodávek od dodavatele P+P žalovaný rezignoval na prokázání, zda existovala chybějící daň, a zda tedy skutečně došlo k narušení daňové neutrality (a to

minimálně ve vztahu k dodávkám od některých dodavatelů společnosti P+P, které stály na počátku řetězce popsaného daňovými orgány).

103. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil řetězec subjektů, v jehož rámci byly stavební materiál a nářadí přeprodávány, následovně: **Bello mondo** nebo **Armgo** nebo **Střechy Smutný** → P+P → žalobce → VPK S..
104. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně vyplynulo, že společnost Bello mondo je pro správce daně nekontaktní a neplní daňové povinnosti. Daňová přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 až 3. čtvrtletí 2014 sice podána byla, ale za zdaňovací období 4. čtvrtletí a 1. čtvrtletí 2015 již nikoli. Za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 byl u této společnosti proveden postup k odstranění pochybností, při kterém se správcem daně nespolečně pracovalo, a proto jí byla daňová povinnost vyměřena podle pomůcek. Společnost nárokovala nadměrný odpočet a na základě výsledků postupu k odstranění pochybností jí byla vyměřena vlastní daňová povinnost, která nebyla do dne vyhotovení odpovědi uhrazena. V daňových přiznáních za 1. čtvrtletí 2013 až 3. čtvrtletí 2014 nárokovala tato společnost nadměrné odpočty. Žalovaný konstatoval, že pokud jde o tato zdaňovací období, nelze u společnosti Bello mondo z důvodu její nekontaktnosti ověřit, zda skutečně přiznala daň z dodání materiálu žalobci, resp. jeho přímému dodavateli společnosti P+P. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí 2014 a 1. čtvrtletí 2015 pak žalovaný konstatoval, že daň přiznána nebyla. Společnost Bello mondo je tedy článkem řetězce, u nějž žalovaný identifikoval chybějící daň. V důsledku toho, že je tato společnost nekontaktní a v některých případech ani nepodala daňová přiznání, nebylo ani možné zjistit, od koho nakupovala materiál, který byl následně dodán žalobci.
105. Ve vztahu ke společnosti Armgo z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně vyplynulo, že i tato společnost je nekontaktní a neplní své daňové povinnosti. Od zdaňovacího období únor 2013 nebylo podáno daňové přiznání k DPH. K 15. 5. 2014 byla této společnosti zrušena registrace k DPH, neboť závažným způsobem porušila své povinnosti vztahující se ke správě daně (její obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců jeden milion korun). Žalovaný proto konstatoval, že tato společnost nepřiznala daň z dodání materiálu žalobci, resp. jeho přímému dodavateli společnosti P+P. Společnost Armgo je tedy článkem řetězce, u nějž je identifikována chybějící daň. Pro nekontaktnost této společnosti nebylo ani možné zjistit, od koho nakupovala materiál, který byl následně dodán žalobci.
106. Ve vztahu ke společnosti Střechy Smutný žalovaný z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně zjistil, že tato společnost sice podává daňová přiznání k DPH řádně a včas, ale za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 podávala přiznání s nulovými hodnotami. Dne 13. 1. 2016 zveřejnil správce daně v registru plátců DPH informaci, že tato společnost je nespolehlivým plátcem. Žalovaný proto konstatoval, že společnost Střechy Smutný nepřiznala daň z dodání materiálu žalobci, resp. společnosti P+P, a je tedy článkem, u něhož byla identifikována chybějící daň. Vzhledem k tomu, že společnost Střechy Smutný daň nepřiznala, nebylo ani možné zjistit, od nakoupila materiál, který byl následně dodán žalobci.
107. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy plyne, že ve vztahu k dodávkám od Bello mondo a Střechy Smutný (srov. tabulka v bodu 75 a popis dokladů v bodu 80 napadeného rozhodnutí) řádně nezjistil a neprokázal existenci chybějící daně, a tedy ani skutečné (nikoliv pouze hypotetické) narušení daňové neutrality daně, které je nezbytnou

podmínkou pro závěr, že došlo k podvodu na DPH. Obě společnosti podaly daňová přiznání za příslušná zdaňovací období, finanční orgány však rezignovaly na prověření tvrzení v nich uvedených s poukazem na nesoučinnost či nekontaktnost daných společností. Tyto okolnosti však v souladu s výše citovanou judikaturou nemohly žalovaného zprostit povinnosti postavit v rozhodnutí najisto, zda Bello mondo a Střechy Smutný splnily své daňové povinnosti, nebo nikoli. Ostatně v případě Bello mondo provedl místně příslušný správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2014 postup k odstranění pochybností a byl schopen vyměřit daň.

108. V této souvislosti soud připomíná nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných, jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen (viz rozsudek *Výrtych* bod 69).
109. V případě dodávek od společnosti Armgo žalovaný vycházel ze skutečnosti, že tato společnost za daná zdaňovací období vůbec nepodala daňové přiznání k DPH a k 15. 5. 2014 jí byla zrušena registrace k DPH. Tato okolnost může být ve spojení se zjištěními ohledně nekontaktnosti dané společnosti hodnocena jako případ chybějící daně (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55). Pro možnost konstatovat existenci daňového podvodu nicméně nepostačuje pouze identifikovat chybějící daň. Je třeba současně posoudit, zda je chybějící daň důsledkem podvodného jednání. Je totiž nutno přísně odlišovat situace, kdy jeden z daňových subjektů účastnící se obchodní transakce neplní své daňové povinnosti a kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede DPH. Účelem neodvedení DPH tak musí být získání neoprávněného zvýhodnění. To, zda jednání účastníků obchodní transakce bylo vedeno právě tímto účelem, je nutno prověřovat na základě zjištěných skutkových okolností, které musí ve spojení s konstatováním o chybějící dani vést k důvodnému předpokladu o podvodném charakteru neodvedení daně.
110. Takové okolnosti však v napadeném rozhodnutí popsány nejsou. Žalovaný mezi nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce zahrnul tyto skutečnosti (srov. body 84 až 88 napadeného rozhodnutí):
 - společnosti Bello mondo a Armgo sídlí na virtuální adrese, na stejné adrese jako Střechy Smutný má sídlo dalších 22 ekonomických subjektů,
 - jednateli všech tří společností jsou cizinci,
 - společnost P+P nezveřejňuje povinné údaje v obchodním rejstříku,
 - jednatel společnosti P+P je personálně spojen i s dalšími společnostmi, obchodní podíly v těchto společnostech byly v průběhu předmětného období postiženy exekucí,
 - společnost P+P svou podnikatelskou činnost neprezentovala žádným způsobem na internetu,
 - nebylo možno ověřit skutečné sídlo společnosti P+P,
 - žalobce dodával plnění, jejichž součástí byla i plnění v části I.B, svému odběrateli – společnosti VPK S., a to v režimu přenesení daňové povinnosti (jednalo se o zhotovení stavebního díla).

111. Soud předesílá, že shora popsané skutečnosti vykazují natolik nízkou (či žádnou) míru nestandardnosti, že nemohou svědčit o podvodném charakteru popsaného obchodního řetězce, v němž mělo dojít ke ztrátě na DPH. Současně je také nutno zdůraznit, že uvedené okolnosti se z valné části vztahují ke společnosti P+P, u které, jak žalobce správně připomíná, chybějící daň zjištěna a prokázána nebyla. Tato okolnost podle názoru soudu ještě více oslabuje relevantnost výše shrnutých „nestandardností“.
112. K okolnosti spočívající v sídle společností na tzv. virtuální adrese poukazuje soud např. na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 – 37, v němž NSS označil užívání virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budit podezření o existenci podvodu na DPH (srov. též rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 – 47). Ani skutečnost, že jednatelem určité společnosti je cizinec, není nijak neobvyklá. Žalovaný tuto zjištěnou okolnost nijak blíže nerozvedl, nekonstatoval, že by se v případě daných jednatelů mělo např. jednat o tzv. „bílé koně“ či že ustanovení cizinců jednatelem mělo být nástrojem, jak zatemnit okolnosti fungování jejich obchodních vztahů apod. Soud nadto musí poukázat na skutečnost, že pan A. S. byl jako jednatel společnosti Bello mondo v obchodním rejstříku zapsán až dne 19. 2. 2015, tedy po skončení prověřovaných zdaňovacích období (poslední sporná dodávka od této společnosti proběhla v listopadu 2014). Do tohoto okamžiku byl jednatelem pan K. K..
113. Co se týče nezveřejňování účetních závěrek, aniž by soud jakkoli zlehčoval porušování této povinnosti vyplývající z § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jde o zcela běžný jev přítomný u velkého množství společností. Jak vyplývá z veřejně dostupných informací, účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku pravidelně nezveřejňují více než dvě třetiny společností. Podle soudu tedy nejde o žádnou nestandardnost dokládající podvodné jednání (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29, bod 26).
114. Též skutečnost, že jednatel společnosti P+P je „personálně spojen“ s dalšími společnostmi (aniž by však žalovaný onu personální propojenost jakkoli upřesnil), považuje soud za zcela běžnou, nijak nestandardní (srov. např. bod 45 rozsudku *Vyrtych*). Výjimečnosti této skutečnosti v dané věci nic nenasvědčuje ani je-li dána do souvislosti s ostatními zjištěními. Daňové orgány tuto skutečnost v souvislosti s dalšími zjištěnými okolnostmi nijak nehodnotily ani nezdůvodnily, proč by právě v tomto případě mělo jít o natolik nestandardní okolnost, která by odůvodňovala závěr o existenci podvodu na DPH. Pokud pak žalovaný upozorňuje na skutečnost, že „obchodní podíly v těchto společnostech byly v průběhu předmětného období postiženy exekucí“, jedná se o zcela obecné tvrzení. Soud nadto z obchodního rejstříku zjistil, že obchodní podíly ve společnostech Atlant Praha, s.r.o. a INVEST PRAHA, s.r.o. byly postiženy exekučním příkazem ze dne 30. 1. 2012, tedy přibližně rok a půl před uskutečněním prvního sporného zdanitelného plnění. Ve společnosti NEXT International s.r.o. pak jednatel společnosti P+P ani žádný obchodní podíl neměl. Souvislost s dotčenými plněními tak soudu v daném případě zcela uniká.
115. Soudu pak není vůbec zřejmé, v jakém smyslu by měla být nestandardní skutečnost, že se žalobcův dodavatel, společnost P+P, neprezentoval na internetu. Zvolený způsob propagace vlastní obchodní činnosti je s ohledem na druh zboží zcela neutrální okolností, u níž si soud dokáže jen stěží představit, že může svědčit o podvodném charakteru transakce. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí nepředestřel žádnou podrobnější úvahu, proč by neexistence internetové prezentace společnosti P+P měla svědčit o podvodném

charakteru obchodního řetězce. Žalovaný se nezabýval tím, zda je prezentace drobných společností dodávajících stavební materiály běžná, a proč by neexistence internetové prezentace právě v daném případě měla být nestandardní okolností.

116. Žalovaný dále konstatoval, že sídlo společnosti P+P se nachází v bytovém domě. Skutečné sídlo nebylo zjištěno ani na Praze 6, v areálu Klokočka. Ani v tomto případě se nejedná o okolnost, která by svědčila o existenci daňového podvodu. Žalovaný v první řadě ze zjištění správce daně týkajících se sídla společnosti P+P nevyvozuje žádné přezkoumatelné úvahy. V odůvodnění napadeného rozhodnutí tak nelze nalézt žádnou úvahu, proč jsou zjištěné skutečnosti nestandardní. Soud v této souvislosti připomíná, že dodání stavebního materiálu žalobci společností P+P bylo v rozsahu plnění zařazených do části I.B napadeného rozhodnutí prokázáno. Hodlal-li tedy snad žalovaný ze skutečnosti, že se formální sídlo společnosti P+P nachází v bytovém domě a skutečné sídlo nemohlo být ověřeno, dovozovat, že tato společnost neměla zázemí pro provozování ekonomické činnosti, mýjela by se taková úvaha zcela se zjištěnými a prokázanými skutečnostmi (neměli by totiž žalovaný za prokázané, že k dodávkám od této společnosti došlo, nemohlo by dojít ani ke zkoumání existence podvodu na DPH, srov. obecná východiska vyslovená výše).
117. Okolnost zmíněná v bodu 88 napadeného rozhodnutí, tedy že žalobce dodával plnění svému odběrateli v režimu přenesení daňové povinnosti, pak charakteristiku „nestandardnosti“ zcela postrádá. Sám žalovaný totiž uvádí, že šlo o zhotovení stavebního díla – podle § 92e zákona o DPH přitom poskytnutí stavebních nebo montážních prací podléhá režimu přenesení daňové povinnosti. Postup žalobce a jeho odběratele tak byl plně v souladu se zákonem.
118. Veškeré shora uvedené závěry týkající se „nestandardností“ dotčených transakcí samozřejmě platí též ve vztahu k dodávkám od společností Bello mondo a Střechy S. I kdyby tedy snad ve vztahu k těmto dodávkám žalovaný řádně prokázal chybějící daň (což se nestalo), neobstál by jeho závěr ohledně existence daňového podvodu právě pro shora zjištěné nedostatky týkající se identifikace okolností svědčících o tom, že chybějící daň byla důsledkem podvodného jednání.
119. Soud nevylučuje, že žalovaným identifikované okolnosti vyjmenované výše mohou za určité konstelace ve svém souhrnu svědčit o tom, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání. Vždy však bude nutné, aby daňové orgány srozumitelně vysvětlily, proč v dané věci zjištěné okolnosti považují za nestandardní, a to tím spíše za situace, kdy jde o okolnosti běžně se vyskytující u mnoha obchodních společností (virtuální sídlo, zahraniční jednatel, nezveřejňování povinných údajů v obchodním rejstříku, neexistence internetových stránek apod.). V žádném případě však nepostačuje prosté uvedení těchto skutečností bez představení úvah, pro které je daňové orgány považují v konkrétní věci za nestandardní a pro které mají za to, že svědčí o existenci daňového podvodu, jak tomu bylo v nyní posuzované věci.
120. Uvedeným pochybením žalovaný zatížil část napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť z rozhodnutí nelze zjistit, zda ve vztahu k dodávkám společností Bello mondo a Střechy S. byla splněna základní podmínka pro to, aby mohl být žalobce odpovědný za účast na daňovém podvodu, resp. žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav věci tak, aby bylo možné posoudit, zda došlo k porušení neutrality daně. Obdobně daný závěr platí pro vymezení nestandardních okolností svědčících o tom, že

chybějící daň u společnosti Armgo byla důsledkem podvodného jednání. Soudu proto nezbylo než podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného zrušit.

121. Ze shora uvedeného důvodu se již soud se dále nezabýval důvodností námitek ve vztahu k tzv. vědomostnímu testu a přijetí opatření k zabránění účasti na podvodném jednání (tzn. ke 2. a 3. kroku algoritmu posuzování daňového podvodu). Jak totiž zdůraznil výše, k posuzování objektivních a subjektivních okolností souvisejících s dotčenými obchodními transakcemi lze přistoupit až poté, co je vůbec zjištěna existence chybějící daně v důsledku podvodu, a tedy samotného podvodného řetězce. K tomu v posuzované věci dosud nedošlo, není možno se proto věnovat posouzení otázky, zda žalobce o svém zapojení do (dosud neprokázaného) podvodného řetězce věděl či měl a mohl vědět, resp. zda přijal dostatečná opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Takové posouzení by bylo za dané situace předčasné.

Ručení podle § 109 zákona o DPH

122. K námitce, podle které měl být v žalobcově věci aplikován § 109 zákona o DPH, soud pouze stručně poukazuje na jednoznačné závěry judikatury, z nichž plyne, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona o DPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH (rozsudky NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, dále jen „rozsudek *Armstav*“, či ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 – 49, aj.). Rozsudkem *Armstav* přitom NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 – 60, jehož se žalobce dovolává. Odepření nároku na odpočet svou povahou spadá do nalézací fáze daňového řízení, institut daňového ručení, včetně zvláštní úpravy ručení obsažené v § 109 zákona o DPH, systematicky však spadá do fáze placení daní, v jejímž rámci funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu. V nynější fázi daňového řízení (nalézací) tak jde o institut neaplikovatelný.
123. Soud si je vědom skutečnosti, že Krajský soud v Ostravě se pokusil zvrátit výše uvedený právní názor NSS podáním žádosti o posouzení předběžné otázky k SDEU (věc C-520/19, *Armstav Místek*). Žádost však SDEU shledal usnesením ze dne 14. 11. 2019 zjevně nepřipustnou.

Závěr a náklady řízení

124. S ohledem na výše uvedené soud rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušil. Žalobou napadené rozhodnutí totiž neobsahuje dostatek důvodů pro základní závěr o existenci daňového podvodu a chybějící daně. Stejně tak je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ve vztahu k důvodům odepření nároku na odpočet DPH z plnění týkajících se zakázky Městec Králové. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
125. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 18 580,50 Kč. Tato částka sestává ze zaplacených soudních poplatků za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobce osobou

vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1999 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Žalobcova zástupkyně v řízení učinila čtyři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky k vyjádření žalovaného a sepsání samostatného návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě. Za první tři z uvedených úkonů žalobcově zástupkyni náleží odměna 3 100 Kč za každý z úkonů právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], za úkon spočívající v sepsu návrhu na přiznání odkladného účinku pak odměna 1 550 Kč [§ 7 odst. 5 ve spojení s § 11 odst. 3 a odst. 2 písm. a) advokátního tarifu]. Odměna tak činí 10 850 Kč. Za každý ze shora uvedených úkonů náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy celkem 1 200 Kč. Jelikož je žalobcova zástupkyně plátkyní DPH, zvyšuje se částka odměn a náhrad o náhradu DPH v sazbě 21 %, tedy ve výši 2 530,50 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Praha 21. prosince 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu