



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce J. S.

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, č. j. 13405/18/5300-22444-706385,

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

- 1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil patnáct dodatečných platebních výměrů Finančního

úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 18. 8. 2016 tak, že dodatečný platební výměr

- č. j. 6436856/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011, změnil tak, že doměřená daň je 155 090 Kč a penále je 31 018 Kč,
- č. j. 6437466/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011, změnil tak, že doměřená daň je 379 693 Kč a penále je 75 938 Kč,
- č. j. 6437591/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011, změnil tak, že doměřená daň je 223 598 Kč a penále je 44 719 Kč,
- č. j. 6437727/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období leden roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 130 378 Kč a penále je 26 075 Kč,
- č. j. 6437894/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období únor roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 160 089 Kč a penále je 32 017 Kč,
- č. j. 6439111/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 178 509 Kč a penále je 35 701 Kč,
- č. j. 6439208/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 218 228 Kč a penále je 43 645 Kč,
- č. j. 6439279/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období květen roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 169 054 Kč a penále je 33 810 Kč,
- č. j. 6439349/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červen roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 181 810 Kč a penále je 36 362 Kč,
- č. j. 6439486/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červenec roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 245 974 Kč a penále je 49 194 Kč,
- č. j. 6439628/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období srpen roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 226 484 Kč a penále je 45 296 Kč,
- č. j. 6439791/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období září roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 203 730 Kč a penále je 40 746 Kč,
- č. j. 6439951/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období říjen roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 192 994 Kč a penále je 38 598 Kč,

- č. j. 6440004/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období listopad roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 155 265 Kč a penále je 31 053 Kč,
- č. j. 6440071/16/2008-51524-110251, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období prosinec roku 2012, změnil tak, že doměřená daň je 132 796 Kč a penále je 26 559 Kč.

(dále jen „předmětné dodatečné platební výměry“ nebo „dodatečné platební výměry“).

2. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí shrnul, že žalobce za předmětná zdaňovací období podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty v zákonných termínech a vykázal v nich vždy nadměrné odpočty, a to v případě čtvrtletního zdaňovacího období řádově v rozmezí od cca 150 do 370 tisíc Kč a v případě měsíčního zdaňovacího období v rozmezí od cca 130 do 250 tisíc Kč. Uvedl, že dne 28. 4. 2014 správce daně zahájil za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu a doměřovací řízení. V závěru daňové kontroly správce daně vyhodnotil, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen „Zpráva“) vyhýbá, a proto mu byla doručována prostřednictvím poštovní přepravy do vlastních rukou; Zpráva byla doručena fikcí ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), dne 23. 5. 2016, přičemž tento den byl správcem daně považován za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Na základě Zprávy byly dne 18. 8. 2016 vydány předmětné dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání.
3. Žalovaný uvedl, že si v odvolacím řízení vyžádal od místně příslušných správců daně doplnit do spisu informace z daňových přiznání k DPH od daňových subjektů SPA and SPA, spol. s r.o., DIČ CZ26235765 (dále jen „SPA CZ“), ALBACONSTRUCTIVE COMPANY s.r.o., DIČ CZ 27836002 (dále jen „ALBA“), DSS - Dopravní a speciální stavby, spol. s r.o., DIČ CZ25357824 (dále jen „DSS“) a STŘEDISKO TĚŽKÉ MECHANIZACE s.r.o., DIČ 25829441 (dále jen „SPS“). Uvedl, že v průběhu odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Žalovaný seznámil žalobce s doplněným řízením a změnou právního názoru v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 2. 2018 (dále jen „Seznámení a výzva“). Uvedl, že žalobci předestřel, že v jeho případě došlo ke zneužití práva a tudíž byla vynulována plnění uskutečněná pro společnosti SPA & SPA Sh.p.p., se sídlem Aleksander Moisiu 461, Tirana, Albánie, NIPT K11626002Q (dále jen „SPA Tirana“), SPA CZ, ALBA, DSS a SPS a odejmuty související na vstupu uplatněné nároky na odpočet daně za nákup nafty a související nároky na odpočet daně uplatněné z přijatých plnění od společností SPA CZ, ALBA, DSS a SPS. Žalobce na Seznámení a výzvu reagoval svým podáním doručeným žalovanému dne 23. 2. 2018. Žalovaný uvedl, že nesouhlasným stanoviskům žalobce nedal zapravdu, vyrovnal se s nimi v rámci vypořádání se s odvolacími důvody a změnil výši doměřené daně ve shodě se Seznámením a výzvou. Žalovaný poté shrnul odvolací důvody žalobce.
4. Žalovaný vysvětlil, že podstata případu spočívá v posouzení, zda správce daně oprávněně přehodnotil vykázaná uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko a v rámci přenesení daňové povinnosti na plnění zdanitelná, a dále v posouzení otázky, zda v daném případě okolnosti předmětného případu nasvědčují zneužití práva, a proto je třeba zasažená plnění odmítnout uznat na vstupu i na výstupu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

5. Žalovaný konstatoval, že správa daní se odvíjí od principu, dle něhož nese daňový subjekt břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový subjekt sám vyčísluje daň, přičemž toto tvrzení je následně podrobena revizi správce daně, který buď tvrzenou částku akceptuje, nebo výši daně upraví tak, aby odpovídala daňové povinnosti stanovené zákonem. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Žalovaný v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a na § 92 daňového řádu. Dále uvedl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Vysvětlil, že v tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. Jestliže přitom správce daně své důkazní břemeno unese, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tedy prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Uvedl, že při dokazování musí osoby zúčastněné na správě daní dbát základních zásad stanovených zejména v § 5 až § 9 daňového řádu. Poukázal zejména na § 8 odst. 1 a § 8 odst. 3 daňového řádu, a to rovněž v souvislosti s § 92 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalovaný dále konstatoval, že oblast daně z přidané hodnoty je normována Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila tzv. šestou směrnici a která se v souladu s čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie promítla do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“). Vysvětlil, že systém DPH je vystaven na tzv. principu neutrality. V kontextu ZDPH se princip neutrality realizuje prostřednictvím odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Uvedl, že daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období, se nazývá vlastní daňovou povinností. V případě, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu, jedná se o nadměrný odpočet. Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73 ZDPH. Za splnění těchto podmínek je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán; nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Výjimku představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Uvedl, že § 2 ZDPH vymezuje, jaká plnění jsou předmětem daně, přičemž pro posouzení, zda dané plnění je předmětem daně či nikoliv je mj. podstatné určení místa plnění. Poté vysvětlil režim přenesení daňové povinnosti, který je upraven v § 92a a násl. ZDPH. Připomněl taktéž definici ekonomické činnosti v § 5 odst. 2 ZDPH.
7. Uvedl, že je třeba rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se totiž jedná o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a které může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného

subjektivního práva daňového subjektu. Uvedl, že v právním řádu České republiky je existence obecné právní zásady zákazu zneužití práva uznávána. Odkázal v této souvislosti na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

8. Žalovaný konstatoval, že k obdobným závěrům dospěl pro účely výkladu šesté směrnice týkající se DPH také Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), když v návaznosti na svou předchozí judikaturu v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 Halifax plc, definoval činnost daňových subjektů, jež představují zneužití práva. Uvedl, že s ohledem na judikaturu SDEU pro samotné zjištění existence zneužití práva je nezbytná existence objektivního a subjektivního prvku zneužití práva a ze strany správních orgánů je třeba prokázat, resp. testovat současně splnění následujících podmínek: a) zda ze všech objektivních okolností vyplývá, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy a hlavním účelem dotčených plnění tedy je získání daňového zvýhodnění; b) zda existuje subjektivní prvek spočívající v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení ZDPH. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU uvedl, že podle této právní zásady zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně. Uzavřel, že zásada zneužití práva je pojímána jako jednání, které je charakteristické svou nestandardností, která se přiči účelu zákona; zásada zneužití práva je podle žalovaného neoddělitelně spojena i s další všeobecnou právní zásadou *neminem laedere* (nikomu neškodit). V kontextu těchto zásad se nikdo nesmí chovat v rozporu s účelem zákona tak, aby někomu vznikla újma, kterou zákon nepředpokládá.
9. Žalovaný poté konstatoval, že podle podaných daňových přiznání a sdělení žalobce zaprotokolovaného při zahájení daňové kontroly bylo jeho hlavní ekonomickou činností poskytování zemních prací. Přičemž ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce měl na výstupu uskutečňovat zemní práce v Polsku pro albánskou společnost SPA Tirana celkem za 11 044 450 Kč bez DPH a dále zemní, výkopové, demoliční a bourací práce a opravy strojů pro tuzemské společnosti SPA CZ, ALBA, DSS a SPS celkem za 11 690 494 Kč bez DPH. Uvedl, že mimo zmíněných plnění žalobce poskytl v rámci všech dotčených zdaňovacích období pouze již jen 5 dalších plnění, jež však v poměru k objemu plnění uskutečněných pro dříve jmenované odběratele tvořily pouze nepatrný zlomek veškerých uskutečněných plnění. Dále uvedl, že bylo prokázáno, že žalobce předmětné služby uskutečňoval zejména prostřednictvím vlastních zdrojů, jejich pořízení, resp. oprávnění jimi disponovat prokázal patřičnými listinami; prokázal rovněž zařazení strojů do obchodního majetku. Žalobce disponoval dílnami, rovněž tak měl pronajaty prostory. Pro svoji činnost žalobce na straně přijatých plnění nakupoval zejména pohonné hmoty a mazadla používané zejména pro provoz strojů a od dodavatelů SPA CZ, ALBA, DSS a SPS služby jako rozvoz pohonných hmot a mazadel a materiálů, zemní a přepravní práce a opravy strojů prováděné v tuzemsku. Poté žalovaný odkázal na Seznámení a výzvu a stručně shrnul uskutečněná a přijatá plnění, kdy odběratelem či dodavatelem byly společnosti SPA Tirana, SPA CZ, ALBA, DSS a SPS a přijatá plnění týkající se pohonných hmot používaných do strojů.
10. Poté vysvětlil svá nesouhlasná stanoviska k závěrům správce daně a odkázal na Zprávu. Měl za to, že plnění jmenovaná na vydaných fakturách (specifikovaných v bodech 1, 2, 3

odst. [29] žalobou napadeného rozhodnutí) byla ze strany žalobce deklarovaným odběratelům poskytnuta. Rovněž stran přijatých plnění (vyjmenovaných v bodech 4, 5, 6 odst. [29] žalobou napadeného rozhodnutí) měl za to, že po formální stránce byly podmínky nároku na odpočet daně stanovené v rámci § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH splněny. Žalovaný uvedl, že ač v daném případě formálně došlo ke splnění podmínek daných právní úpravou ZDPH, bylo vzhledem ke skutkovým okolnostem předmětného případu dále zkoumáno, zda v daném případě nedošlo k pouhému umělému vytvoření podmínek pro čerpání nároku na odpočet daně, a zda hlavním účelem jednání a zároveň i jeho výsledkem nebylo jen pouhé získání zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou značící zneužití práva. V souvislosti s posledně vysloveným shledal žalovaný po prověření postoupeného spisového materiálu a zajištěných důkazních prostředků existenci nestandardních dále popsaných objektivních i subjektivních okolností, které pro přehlednost rozdělil následovně:

- a. personální a majetkové propojení;
- b. adresy sídel dodavatelů a odběratelů;
- c. vágní smluvní dokumentace;
- d. absence zaměstnanců;
- e. způsob úhrady přijatých a vydaných faktur;
- f. absence dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět služeb a předání díla;
- g. nepřesnosti v doložených výkazech práce strojů a v doložených knihách jízd;
- h. absence zajištění a kontroly přemístění strojů na místa staveb;
- i. průběh obchodů;
- j. nákup pohonných hmot a jejich úhrady;
- k. přeprava pohonných hmot na místa staveb ze vzdálených míst;
- l. převoz pohonných hmot zajišťován dodavatelem bez patřičného živnostenského oprávnění;
- m. absence kontroly převozu a spotřeby pohonných hmot;
- n. výběry nadměrných odpočtů.

11. Žalovaný poté konkrétně shrnul zjištěné objektivní okolnosti tak, že podle podaných daňových přiznání ověřil, že za všechna předmětná zdaňovací období čerpal žalobce nadměrné odpočty, a to v souhrnné výši 2 974 176 Kč. Ve všech případech to bylo způsobeno poskytnutím služeb bez DPH na výstupu (tzn. poskytnutím služeb s místem plnění a předmětem daně mimo tuzemsko či služeb v rámci přenesení daňové povinnosti), a to okruhu žalobci spřízněných společností, při současném nárokování odpočtů daně z části za plnění od týchž spřízněných subjektů a z části za nákup nafty (souhrnem ve výši 4 334 453 Kč). Částky ze zmíněných odpočtů byly žalobcem vybírány hotovostně hned následující den či zčásti v několika následujících dnech po jejich připsání na bankovní účet. Žalovaný taktéž konstatoval, že subjekty navzájem si dodávají předmětné služby, u nichž byl nárokován odpočet daně, byly hospodářsky i personálně propojeny, a to přímo prostřednictvím osoby žalobce. Rovněž i samotný nákup nafty žalobcem od externích

dodavatelů pro účely poskytování předmětných služeb těmto propojeným společností byl poznamenán řadou nestandardností a podezřelých okolností. Přitom předmětné transakce postrádaly jakýkoliv jiný podstatný ekonomický smysl, než nárokování odpočtu podle ZDPH. O neobvyklosti obchodních transakcí podle žalovaného svědčila např. i zjištění, že žalobcovi odběratelé a dodavatelé z okruhu spřízněných osob sídlili na téže adrese či měli sídla na virtuálních adresách v office housech, žalobce neměl žádné zaměstnance, přestože předmětem plnění měly být zemní a bourací práce, žalobce nepřpravoval vlastní stroje na místa jednotlivých staveb a nekontroloval, zda vůbec a jak byly stroje přepraveny, a ani nenechal o tom vyhotovit jakékoliv záznamy. Stroje při přepravě pak nebyly ani pojištěny. Žalovaný poukázal taktéž na to, že nebyla dodržena obvyklá obchodní praxe, když v předmětných případech chyběly položkové rozpočty, soupisy provedených prací, stavební deníky a ve většině předmětných případů též předávací protokoly. Dodal, že byla vyhotovena pouze obecná a vágní smluvní dokumentace, či v některých případech pouze obecné objednávky, ačkoliv se jednalo o služby mnohdy i v několikasettisícových hodnotách. Výkazy práce strojů či doložené knihy jízd obsahovaly nepřesnosti a byly i částečně rozporné s výpověďmi svědků. Poukázal rovněž na to, že úhrady za přijaté i poskytnuté služby probíhaly buď v hotovosti nebo sice převodem či vkladem na účet, ovšem s bezprostředním následným hotovostním výběrem. Pohonné hmoty byly nakupovány za neobvyklých okolností každodenně na několikrát, pouze za účelem obdržení zjednodušeného daňového dokladu bez uvedení odběratele. Přitom byly nakupovány nelogicky na místech vzdálených stovky kilometrů či mnohdy na místech nenacházejících se ani na trase mezi místem žalobcova podnikání a místem stavby, a odtud byly nelogicky nákladně přepravovány na místa staveb, a to společností, která neměla ani patřičné živnostenské oprávnění k této činnosti.

12. Žalovaný uvedl, že umělosti a účelovosti předmětných transakcí napovídá též skutečnost zjištěná žalovaným v průběhu odvolacích řízení z evidencí správce daně společností SPA CZ, ALBA, DSS a SPS, že po předmětná zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 čerpaly nadměrné odpočty i všechny z okruhu žalobci spřízněných společností se sídlem v tuzemsku, a to v souhrnné částce 16 369 109 Kč. Přitom žalobce spolu se spřízněnými subjekty společně ve svém souhrnu vytvářeli oproti obratu pouze minimální přidanou hodnotu.
13. Žalovaný dále konstatoval, že kromě předmětných transakcí, u kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, vyvíjel v předmětných zdaňovacích obdobích již pouze minimální obchodní aktivity. Měl za to, že z uvedených okolností v souhrnném komplexu plyne, že hlavním smyslem žalobcova jednání bylo získání nadměrných odpočtů a toto jednání nemělo jiný podstatný ekonomický smysl. Konstatoval, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných v ZDPH, resp. v rámci komunitárního práva, nebyl naplněn účel dané právní úpravy a hlavním účelem dotčených plnění tedy bylo získání daňového zvýhodnění.
14. Dále žalovaný k subjektivní stránce provedeného testu zneužití daňového práva, uvedl, že žalobce byl aktivním a podstatným účastníkem transakcí, který si při obchodování počínal z pohledu běžného obchodního styku značně nestandardně a riskantně. Podle žalovaného bylo možné vyloučit, že by se žalobce transakcí účastnil zcela náhodně, když odběratelé či dodavatelé byli z okruhu jím řízených, personálně a majetkově propojených společností. Taktéž vzal v potaz podezřele a nelogicky působící koncepci samotných obchodů, kdy žalobce stavební práce prováděné v Polsku fakturoval albánské společnosti, kterou sám

řídil, kdy práce na téže stavbě v tuzemsku prováděl v jednom okamžiku spřízněný dodavatel, který při další zakázce najednou figuroval v roli odběratele, a kdy odběratelé a dodavatelé nesjednávali zakázky přímo, ačkoliv se znali, nýbrž přes žalobce jakožto prostředníka. Zopakoval, že nelogickým shledal i postup několikanásobných denních nákupů pohonných hmot na běžných čerpacích stanicích pro stavební stroje pracující na zakázkách vzdálených mnohdy stovky kilometrů, jež byly převáženy každodenně na místa staveb spřízněným dodavatelem; ten k tomu přitom neměl ani patřičné živnostenské oprávnění. Žalovaný byl proto přesvědčen, že v daném případě existoval subjektivní prvek, který spočíval v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

15. Žalovaný pak zkonstatoval, že v daném případě byly naplněny obě základní podmínky testu zneužití práva. Jednalo se totiž o úmyslné jednání, jež mělo vést ke sledovanému cíli, kterým bylo získat nelegitimní zvýhodnění na úkor státního rozpočtu a získat výhodu oproti ostatním plátcům DPH – soutěžitelům hospodářské soutěže, o němž žalobce musel vědět. Takový postup je přitom ve smyslu judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu zneužitím práva.
16. Žalovaný v této souvislosti rovněž poukázal na relevantní judikaturu SDEU, která mj. stanoví, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Nárok a odpočet však nemusí být přiznán v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Jelikož byly v daném případě detekovány subjektivní i objektivní okolnosti, na jejichž základě žalovaný shledal, že žalobce získal zneužívajícím způsobem nelegitimní zvýhodnění v podobě nároků na odpočet daně, bylo podle žalovaného zcela na místě žalobci nárok na odpočet daně zasažený zneužitím práva odejmout a stejně tak bylo na místě vynulovat zneužitím práva zasažená uskutečněná plnění.
17. Dále se žalovaný podrobně vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody žalobce; přičemž je žalovaný všechny pro nedůvodnost odmítl.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

18. Žalobce vysvětlil, že daňová kontrola u něj byla zahájena a následně prováděna v době, kdy „*utrpěl zcela fatální zdravotní újmu a byl bezprostředně ohrožen na životě*“. Uvedl, že správním orgánům opakovaně prokázal, že u něj došlo k mimořádné situaci, která měla zásadní dopad na jeho zdravotní stav a která jej limitovala při jednání se správcem daně. Správce daně však jeho zdravotní stav ignoroval. Žalobce proto nesouhlasil s popisem provádění daňové kontroly, zejména pak s tím, že se jí vyhýbal. Uvedl, že naopak neměl možnost se na prováděné kontrole plnohodnotně účastnit a důsledně uplatnit svá práva např. předkládáním listin a důkazních návrhů. V konečné fázi provádění kontroly si musel poté, co správce daně jeho zdravotní stav ignoroval, zvolit zástupce, což však nic nemění na skutečnosti, zda je či není s ohledem na svůj zdravotní stav schopen plnohodnotně se účastnit řízení. Byl přesvědčen, že je-li naprosto zásadním způsobem limitován v běžném životě (ztráta paměti, omezená možnost osobního pohybu – chůze, faktická nemožnost kamkoliv dojet apod.), je tímto způsobem limitován rovněž při uplatňování svých práv v rámci probíhajícího řízení. Zopakoval, že všechny tyto skutečnosti byly správcem daně opakovaně dokládány, ovšem ten se s nimi relevantně nevypořádal. Žalobce v přístupu orgánů finanční správy spatřoval zcela zásadní porušení svých základních práv v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

daňového řízení a práv zaručených Listinou základních práv a svobod. Namítal, že orgány finanční správy porušily rovněž zásadu zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu.

19. Žalobce byl přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno a jasně, logicky a zcela v kontextu s vydanými daňovými doklady opakovaně prokázal, jaké konkrétní plnění, pro jakého příjemce, kdy a kde bylo poskytnuto. Namítal, že závěry orgánů finanční správy jsou v přímém rozporu se skutkovým stavem zjištěným v rámci dokazování. Namítal taktéž, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů.
20. Uvedl, že žalovaný zpochybnil rozvoz pohonných hmot a mazadel k jednotlivým použitým strojním mechanismům. Přičemž žalovaným nebylo zpochybněno, o jaké mechanismy šlo a kde se místo stavby nacházelo, jakož ani to, že tyto mechanismy potřebují ke své činnosti pohonné hmoty a mazadla. Žalobce měl za to, že doložil, kdy pohonné hmoty pro tyto mechanismy pořídil a za jakou cenu, a prokázal, že tuto cenu taktéž uhradil. Dodal, že objem těchto pohonných hmot a mazadel zcela odpovídá typu strojů, jejich počtu a charakteru jimi provedené a prokázané činnosti. Poukázal na to, že žalovaný neuvedl, na jaké jiné pohonné hmoty by tyto stroje byly odkázány, neboť je nepochybné, že nějakými pohonnými hmotami vybaveny být musely. Uvedl, že žalovaný se zaměřil toliko na výklad toho, kde a kdy byly pohonné hmoty pořizovány, ačkoliv tyto skutečnosti byly od počátku nesporné a žalobce k nim doložil relevantní prvotní daňové doklady; rovněž pořízení pohonných hmot a jejich dovoz na místo provádění díla byly prokázány.
21. Žalobce uvedl, že nákupy pohonných hmot byly hrazeny v hotovosti. Vysvětlil, že osoba, která za žalobce úhrady prováděla, měla k dispozici hotovost, kterou získala výběrem z účtu žalobce. Uvedl, že s ohledem na charakter provozu není jiný způsob, jak takovou osobu vybavit peněžními prostředky, než předáním hotovosti. Vysvětlil, že nemohl neustále řešit ztráty či zneužití platebních karet, a že nebylo vždy zřejmé, která konkrétní osoba bude nákup pohonných hmot zajišťovat. Zdůraznil, že pokud zákon provedení plateb v hotovosti nezapovídá, znamená to, že takový způsob je zákonný a musí být akceptován. Namítal, že orgány finanční správy považovaly hotovostní platby za podezřelé a nestandardní skutečnosti, ačkoliv se jedná o skutečnosti naprosto obvyklé a zákonné. Dodal, že důkazní břemeno přešlo na správce daně; ten měl prokázat, že deklarovaný způsob úhrad neproběhl.
22. Žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že se v jeho případě jednalo o úmyslný a koordinovaný postup. V žalobou napadeném rozhodnutí však absentuje doplnění a odůvodnění této úvahy žalovaného.
23. Žalobci nebylo zřejmé, z jakého důvodu by měla být skutečnost, že došlo k personálnímu či majetkovému propojení dodavatelů, sama o sobě něčím, co je v rozporu se zákonem. Měl za to, že podobné propojení a kooperace jednotlivých subjektů jsou v praxi obvyklé a zákonné, neboť umožňují jednotlivým subjektům provést činnosti, kterých by individuálně nebyly schopny; podobná kooperace rovněž umožňuje větší efektivitu při provádění konkrétního díla.
24. Dále nesouhlasil s argumentací žalovaného ohledně tzv. virtuálních sídel (sídel v tzv. office house) žalobcových objednatelů a zhotovitelů. Uvedl, že zákon nezakazuje mít odlišné sídlo zapsané v obchodním rejstříku a skutečné sídlo podnikání; jedná se o obchodní praxi, která je nejen obvyklá, nýbrž i v mnoha případech logická. Uvedl, že důvody k využívání sídel v office house jsou různé, např. prestiž adresy pro marketingové účely, využití zázemí

takové budovy k obchodním jednáním či zajištění základních administrativních služeb. Namítal, že žalovaný nebyl oprávněn tyto skutečnosti vykládat v neprospěch žalobce či je uměle dávat do souvislostí, o kterých se domnívá, že mohou tvořit jakousi nezákonnost. Uvedl, že jestliže jsou taková sídla obchodních korporací do obchodního rejstříku zapsána, je bez dalšího třeba mít za prokázané, že se jedná o řádná sídla splňující veškeré zákonné náležitosti.

25. Žalobce nesouhlasil taktéž s argumentací žalovaného hodnotící kvalitu smluvní dokumentace. Uvedl, že takovéto úvahy orgánů finanční správy, zejména v hodnocení kvality smluvní dokumentace, objednávek, předávacích protokolů apod. jdou mimo zákonný rámec. Měl za to, že pokud konkrétní právní jednání mezi dvěma subjekty soukromého práva splňuje požadavky stanovené zákonem, je takovéto smluvní ujednání perfektně založeným soukromoprávním jednáním. Přičemž je pouze na smluvních stranách, zda toto smluvní ujednání, resp. jeho kvalita je pro jejich právní vztah vyhovující nebo nikoliv. Žalobce uvedl, že orgány finanční správy nemají právo takové ujednání vykládat, natož způsobem, který by byl zcela v rozporu s vůlí smluvních stran; k tomu je oprávněn pouze soud ve sporném řízení. Namítal, že žalovaný požadoval důkaz o existenci určitých smluvních ujednání formu, kterou zákon nevyžaduje, a proto byl jeho požadavek nezákonný. Uvedl, že každé právní jednání je třeba posuzovat podle jeho obsahu a podle úmyslu smluvních stran. Zdůraznil, že orgány finanční správy opakovaně pominuly předkládané skutečnosti, zejména to, že v případě hrubých zemních prací ve velkých objemech nelze určit tzv. jednotkovou cenu předem. Vysvětlil, že až při zahájení konkrétní činnosti na místě lze odhadnout, jaký vůbec objem, jaká časová náročnost, jaká náročnost na přemístění určitého objemu zeminy nebo podloží bude nutno kalkulovat a účtovat. Záleží přitom i na konkrétní povětrnostní situaci. Uvedl, že z tohoto důvodu jsou u některých objednávek prací uvedeny i jednotkové ceny či předběžné ceny, zatímco u jiných jsou tyto kalkulovány až v předávacích protokolech, které byly přílohami či součástí vydaných faktur.
26. Shrnl, že žalovaný v odvolacím řízení nikterak nenapravit pochybení, ke kterým došlo jak v rámci provedené daňové kontroly, tak i v rámci vyměřovacího řízení.
27. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 8. 2018 předně plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na správní spis.
29. Uvedl, že správce daně postupoval zcela v souladu se základními zásadami správy daní. Správce daně se žalobcem komunikoval, vycházel mu vstříc ohledně termínu ústních jednání, prodlužoval lhůty dle jeho požadavků. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by správce daně ignoroval zdravotní stav žalobce. Podotknul taktéž, že zastoupení na základě plné moci je zcela legitimní možností. Odmítnul, že by došlo k jakémukoliv zásahu do žalobcových práv, jelikož tento měl vždy možnost se ke všem zjištěním vyjádřit a na jeho námítky bylo vždy zevrubně reagováno.
30. Co se týče nákupu a rozvozu pohonných hmot, žalovaný zopakoval, že nárok na odpočet daně za jejich nákup a přepravu byl žalobci odejmut nikoliv proto, že by toto zboží a služby žalobce nenakoupil či že by tyto nepoužil v rámci svých ekonomických činností, nýbrž proto, že v daném případě byla shledána existence podmínek a okolností, které souhrnně ve svém komplexu značí nepřípustné zneužití práva na uplatnění odpočtu daně.

31. Žalovaný uvedl, že i přes legitimnost způsobu úhrady v hotovosti je možné v tomto postupu shledat jisté nestandardnosti. Žalovaný tyto skutečnosti označil, přičemž měl za to, že jeho závěry jsou vystaveny na logické úvaze a nejedná se tedy o pouhé konstatování o nestandardnosti těchto úhrad. Mezi tyto nestandardnosti stran úhrad zahrnul např. skutečnost, že ač v mnoha případech byly pohonné hmoty odebrány v tentýž den, a to ve většině případů na téže čerpací stanici, bylo žalobci dodavatelem vystavováno několik po sobě následujících daňových dokladů tak, aby se jednalo o zjednodušené daňové doklady s mezní částkou do 10 000 Kč, s tím, že absentují údaje o odběrateli. Vysvětlil, že tento postup se jeví jako zcela nelogický a způsobující pouze zbytečnou administrativu s vystavováním a zaúčtováním zjednodušených daňových dokladů a nelze jej vysvětlit ani velikostí nádrží, do nichž byly pohonné hmoty čerpány. Dále uvedl, že na rozdíl např. od bankovního převodu je možno úhradu v hotovosti velmi snadno fingovat. Měl za to, že hotovostní placení v tak velkém rozsahu je z pohledu běžného podnikatele nestandardní. Přestože se tedy nejedná o skutečnost nezákonnou, lze ji označit za jednu z objektivních okolností, které v souhrnu svědčí o záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Co se týče způsobu úhrady dalších přijatých a vydaných faktur v hotovosti, dodal, že opětovně zdůraznil, že žalobce hradil vysoké částky na několikrát, jen aby byl splněn zákonný limit.
32. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že v rozhodnutí absentuje odůvodnění úvahy žalovaného o zneužití práva, a znovu odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Dále uvedl, že žalobce v žalobě izolovaně zmiňuje toliko některé z žalovaným zjištěných okolností, a rozporuje hodnocení žalovaného s tím, že nejde o skutečnosti, které by byly samy o sobě nezákonné. Žalovaný však zjistil celou řadu těchto okolností, které, ač na ně samostatně nelze nahlížet jako na nezákonné, svědčí právě ve svém souhrnu o účelovosti transakcí. Uvedl, že toto ostatně uváděl i v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný dále uvedl, že byl rovněž proveden dvoustupňový test, jak požaduje judikatura Soudního dvora Evropské unie. Doplnil, že je oprávněn hodnotit a vykládat důkazní prostředky, jež má k dispozici.
33. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

34. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
35. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
36. Žaloba není důvodná.
37. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
38. Podle § 72 odst. 1 ZDPH „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“

39. Soud se předně zabýval námitkou žalobce týkající se provádění daňové kontroly a porušení základních práv v rámci daňového řízení a práv zaručených Listinou základních práv a svobod. Soud konstatuje, že žalobcovy námitky týkající se porušení základních práv zůstaly v ryze obecné rovině, od čehož se odvíjí i jejich vypořádání této námitky soudem. Soud je přesvědčen, že finanční orgány postupovaly v souladu s právními předpisy. Soud v postupu finančních orgánů neshledal ani jiné žalobcem namítané pochybení. Pokud jde o jeho zdravotní stav, soud nemůže přisvědčit žalobci, že jej orgány finanční správy ignorovaly. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobce se daňové kontroly aktivně účastnil; přebíral poštu, zasílal podání a účastnil se jednání (např. dne 25. 6. 2014, dne 23. 9. 2014); a i poté, co se jeho zdravotní stav zhoršil, mu správce daně vycházel vstříc. Navíc žalobce zajisté za účelem zajištění řádného uplatnění svých procesních práv v daňovém řízení využil od února 2015 možnosti nechat se zastupovat zástupcem z řad advokátů; tento za něj rovněž podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Soud poukazuje taktéž na to, že sám žalobce v podáních adresovaných správci daně uvedl, že se ve velmi vážném zdravotním stavu nacházel od října 2015, tedy jeho zdravotní stav se zhoršil až v průběhu daňové kontroly a v době, kdy již byl v daňovém řízení zastoupen advokátem; přičemž správce daně mu i z tohoto důvodu opakovaně prodlužoval ve výzvách stanovené lhůty (např. rozhodnutím ze dne 8. 1. 2016, či ze dne 11. 2. 2016). Aniž soud jakkoli zlehčuje závažnost situace a zdravotního stavu žalobce, má za to, že žalobce nebyl v jeho důsledku postupem orgánů finanční správy nikterak zkrácen na svých právech; naopak soud v dané věci vysoce akcentuje přístup správce daně, který se za daných okolností snažil v maximální možné míře žalobci vycházet vstříc. Soud tedy shledal, že žalobce v řízení mohl uplatnit a uplatnil svá práva; rovněž si mohl zvolit a v průběhu řízení si i zvolil zástupce z řad advokátů za účelem zajištění po odborné stránce kvalifikované ochrany svých práv; mohl se také na správce daně obracet v písemné formě a správce daně na jeho podání a žádosti adekvátní formou reagoval. Soud proto neposoudil tuto námitku žalobce za důvodnou. Soud dodává, že žalovaný se uvedenou odvolací námitkou žalobce zabýval zejména v bodech [82] až [87] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž do detailu popsal průběh daňové kontroly, aktivitu i pasivitu žalobce v jejím průběhu, poukázal taktéž na to, že žalobce se z účasti na jednání omlouval nejen ze zdravotních důvodů, nýbrž i z důvodu pobytu v zahraničí, popsal také pokusy správce daně o komunikaci se žalobcem a snahu domluvit se např. na změnách místa či termínu projednání Zprávy tak, aby žalobci vzhledem k jeho zdravotnímu stavu lépe vyhovovaly. Tudíž soud nevyhodnotil ani žalobní výtku žalobce spočívající v nevypořádání se ze strany žalovaného s žalobcem tvrzenou nemožností řádně v řízení uplatnit procesní práva právě s ohledem na jeho špatný zdravotní stav, za důvodnou, a pro stručnost v tomto směru odkazuje na shora uvedené body žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný s tímto tvrzeným pochybením vypořádal.
40. V dané věci se žalobce domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. ZDPH. Soud uvádí, že plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 a násl. ZDPH. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění

této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění, ale taktéž, kdo mu ono plnění poskytl. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, avšak zároveň jsou zjištěny další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění zneužitím práva.

41. Žalovaný v nyní projednávané věci netvrdil, že by nemělo dojít k naplnění podmínek ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Důvodem neuznání nároku na odpočet byla zjištění orgánů finanční správy, která podle žalovaného prokazovaly porušení zákazu zneužití práva. To znamená, že nebylo možné přiznat nárok na nadměrný odpočet DPH, přestože byly formálně splněny všechny podmínky § 72 a 73 ZDPH.
42. Stěžejní otázkou v dané věci tedy je naplnění podmínek zneužití práva žalobcem. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, je zneužitím práva „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48).
43. V oblasti DPH je pak nutné považovat za zásadní výklad zneužití práva podaný SDEU ve věci C-255/02 Halifax, ve kterém SDEU dovodil, že „*šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.*“ Soud dodává, že tento závěr byl také opakovaně potvrzen rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64).
44. Nejvyšší správní soud pak vymezil „testovací podmínky“ pro zneužití práva v případě vnitrostátního práva týkajícího se DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, nebo např. ze dne 17. 12. 2015, č. j. 4 Afs 192/2015-27). Nejvyšší správní soud vyložil (zejm. právě v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64) působení tohoto principu v oblasti daňového práva takto:

1) objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH;

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

2) daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně.

45. Rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být podle Nejvyššího správního soudu definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze v případě, že:

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně a

b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení ZDPH.

46. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, uzavřel, že hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.

47. Podstatou posouzení řádné aplikace institutu zákazu zneužití práva v projednávané věci je tak v podstatě posouzení splnění těchto podmínek. Soud konstatuje, že orgánům finanční správy se dokazováním podařilo shromáždit velké množství zjištění, které žalovaný hodnotil jako tzv. objektivní kritéria (tato byla žalovaným pečlivě popsána a roztržena do jednotlivých tematických okruhů na stranách 29 až 42 žalobou napadeného rozhodnutí). Zjištěné objektivní okolnosti pak ve svém souhrnu svědčí o takové míře nestandardnosti, že plně odůvodňují závěr žalovaného o tom, že předmětné transakce nemohly mít skutečné hospodářské odůvodnění a jejich cílem bylo vylákání odpočtu DPH (žalovaný veškeré zjištěné objektivní okolnosti podrobil logickému hodnocení na stranách 42 až 45 žalobou napadeného rozhodnutí). Za takové situace dává soud za pravdu žalovanému, že by uznání nároku na odpočet DPH žalobci v dané věci bylo v rozporu se základním principem systému DPH, a to principem neutrality. Soud v této souvislosti dodává, že DPH je vystavěna na zásadě daňové neutrality, přičemž ZDPH konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je princip daňové neutrality zachován.

48. Soud předesílá, že námitka žalobce týkající se rozvozu pohonných hmot a mazadel k jednotlivým použitým strojním mechanismům se mívá předmětem dokazování, resp. předmětem sporu. Jak již soud uvedl výše, žalovaný nezpochybňoval, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí žalobce, resp. že nedošlo k naplnění podmínek ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Žalovaný však zjistil další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují, a to porušení zákazu zneužití práva. Soud v této souvislosti poukazuje zejména na body [60] až [68] a v bodech [113] až [117], [132] až [134] žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný jasným a srozumitelným způsobem popsal postup žalobce od počátku realizace nákupu pohonných hmot až po jejich úhradu a převoz na místa určení, přičemž u každého jednotlivého kroku žalobce v rámci nákupu

pohonných hmot žalovaný konkrétně demonstroval jejich nestandardnost a nelogičnost, které vždy vyústily buď ve zbytečné administrativní úkony (např. při jedné nákupní transakci vystavováním množství stejných zjednodušených daňových dokladů), nesrovnalosti v tvrzení o tom, kdo konkrétně za nákupy platil (viz svědecké výpovědi); vznik zvýšených a neekonomických výdajů žalobce spojených s rozvozem zakoupených pohonných hmot na vzdálená místa od čerpacích stanic, kde byly pohonné hmoty pořízeny (viz faktury). Je sice pravou, že jednotlivé kroky daného postupu nejsou samy o sobě v rozporu se zákonem, avšak jak již opakovaně uváděl žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tyto je třeba posuzovat nikoli izolovaně, nýbrž společně s ostatními navazujícími okolnostmi (úkony) jako jedno ucelené jednání žalobce, které pak ve vzájemných souvislostech vykazuje řadu logických nestandardností a tím zavdává důvodné pochybnosti o zákonnosti celého jednání žalobce. Ze stejných důvodů se mýjí předmětem sporu rovněž žalobní námitka, že žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal, jaké konkrétní plnění, pro jakého příjemce, kdy a kde bylo poskytnuto.

49. Za zásadní okolnosti nasvědčující zneužití práva soud shodně se žalovaným považuje personální a majetkové propojení žalobce a společností SPA CZ, ALBA, DSS, SPS a SPA Tirana (viz bod [35] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud zejména poukazuje na to, že žalobce byl v rozhodné době jednatelem a společníkem SPA Tirana a jednatelem společností SPA CZ, DSS a SPS; tyto společnosti (vyjma společnosti SPA Tirana) dále působily současně jako dodavatelé i odběratelé. Pochybnosti vyvolává nejen to, že do předmětných transakcí se zapojovaly stále stejné osoby, nýbrž právě i to, že se jednalo o personálně a majetkově propojené osoby, jakož i způsob, jakým obchody mezi nimi probíhaly (např. jedna společnost působila v jednom okamžiku jako dodavatel, při další zakázce téhož druhu na témže místě jako odběratel). Navíc společnosti ani neměly skutečná sídla a sídlily toliko na tzv. virtuálních sídlech (viz bod [36] žalobou napadeného rozhodnutí), což vše snižuje věrohodnost jak společností samých, tak jimi provozovaných aktivit. Nelze pominout ani zjištění žalovaného týkající se vágní smluvní dokumentace či dokonce absence dokumentace týkající se jednotlivých zakázek, jakož i plateb v hotovosti, a to i v případě velmi vysokých částek těsně pod zákonným limitem pro hotovostní platby, taktéž soud upozorňuje na nedostatky při provádění díla, když v některých vykázaných případech nebyl z doložených faktur patrný rozsah a objem provedených prací, taktéž související dokumenty vykazovaly nepřesnosti jako výkazy práce strojů či knihy jízd atp. (viz zejména body [37] až [59], [131] žalobou napadeného rozhodnutí). Pochybnosti vyvolává i způsob výběrů žalobcem uplatněných a vyměřených odpočtů (viz body [69], [135] žalobou napadeného rozhodnutí).
50. Soud na tomto místě opět konstatuje, že žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zcela podrobně, určitě a srozumitelně uvedl, v jakých konkrétních okolnostech spatřuje důvody pro své závěry o zneužití práva žalobcem. S těmito zcela konkrétními objektivními okolnostmi žalobce však nijak nepolemizuje. Procesní obrana v podané žalobě totiž zůstala jednak toliko v obecné rovině, jednak žalobce izolovaně zpochybňuje jednotlivé důvody finančních orgánů. Soud opětovně uvádí, žádnými konkrétními skutkovými či právními tvrzeními nebyly zpochybněny závěry žalovaného o tom, že předmětné transakce neměly žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, tedy závěry o zneužití práva žalobcem. Soud na tomto místě opakovaně zdůrazňuje, že závěr o zneužití práva žalovaný shledal v souhrnu všech objektivních skutečností a jejich vzájemné provázanosti a nikoli v každé jednotlivé skutečnosti samostatně. Jinými slovy, byť každá z těchto skutečností sama o sobě není nezákonná, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor důkazů, který prokazuje zneužití práva žalobcem.

51. Soud zdůrazňuje, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor soudu shoduje s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, odkazuje soud v podrobnostech na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o zneužití práva podrobně vyložil, přičemž pečlivě popsal zjištěný skutkový stav a konkretizoval důkazy, ze kterých vyšel, a své úvahy řádně odůvodnil. Soud poukazuje taktéž na to, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval rovněž odvolacími námitkami a vypořádal je, avšak žalobce v podané žalobě na závěry, které žalovaný vyslovil, reagoval jen minimálně.
52. Soud pro úplnost dodává, že neshledává přesvědčivým žalobcovo vysvětlení plateb v hotovosti při nákupu pohonných hmot. Soud poukazuje na to, že žalovaný se touto odvolací námitkou detailně zabýval zejména v bodech [114] až [117] žalobou napadeného rozhodnutí. Soud přitom přisvědčuje žalovanému, že nákup pohonných hmot tak, jak jej žalovaný popsal a žalobce relevantním způsobem nezpochybnil, je značně nestandardní až podezřelý. Soud rovněž konstatuje, že neshledal pochybení žalovaného ani v tom, že hodnotil a vykládal důkazní prostředky, včetně příslušné smluvní dokumentace. Soud poukazuje na to, že žalovaný se i touto odvolací námitkou již zabýval, zejména v bodech [106] až [108] žalobou napadeného rozhodnutí. Soud doplňuje, že hodnocení důkazních prostředků bylo žalovaným podle názoru soudu provedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
53. Soud opakuje, že žalovaný netvrdil, že jednotlivé skutečnosti – jako např. platby v hotovosti, virtuální sídla, majetkové a personální propojení – jsou samy o sobě nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují objektivní stránku věci, tj. že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Soud opětovně zdůrazňuje, že s takovou argumentací žalovaného jako celkem však žalobce nepolemizoval.
54. Soud souhlasí s žalovaným, že tyto objektivní skutečnosti týkající se žalobce – nikoli každá sama o sobě, ale ve svém souhrnu – společně s dalšími zjištěními a ve světle vzájemného propojení uvedených společností potvrzují bez jakýchkoliv důvodných pochybností závěr žalovaného o tom, že hospodářská činnost žalobce neměla žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na nadměrný odpočet DPH. Aplikace institutu zneužití práva tak podle přesvědčení soudu byla dostatečně podložena skutkovými zjištěními finančních orgánů.
55. Soud dále uvádí, že žalovaný se zabýval nejen objektivní, nýbrž i subjektivní stránkou testu zneužití práva. Soud odkazuje zejména na body [74] až [75] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný odůvodnil své závěry o tom, že v dané věci existoval subjektivní prvek. Žalovaný vysvětlil, proč se podle něj žalobce nemohl transakcí účastnit zcela náhodně. Poukázal především na to, že žalobce byl aktivním a podstatným účastníkem transakcí; odběratelé i dodavatelé byli z okruhu jím řízených, personálně a majetkově propojených společností; žalobce figuroval jako zprostředkovatel zakázek; jednotlivé obchody vykazovaly řady nestandardností (jak je popsáno výše) a žalobce si

z pohledu běžného obchodního styku počínal nestandardně a riskantně. Žalovaný dovodil, že se jednalo o úmyslné jednání, jež mělo vést ke sledovanému cíli (tj. získat zvýhodnění na úkor státního rozpočtu, jakož i výhodu oproti ostatním plátcům DPH), o němž žalobce musel vědět. Není tedy pravdou, že v žalobou napadeném rozhodnutí absentuje úvaha žalovaného, na základě které dospěl k závěru, že se v případě žalobce jednalo o úmyslný a koordinovaný postup. Soud má přitom za to, že žalovaný tuto svou úvahu vyjádřil zcela dostatečným způsobem. Soud proto shledal i tuto námitku žalobce nedůvodnou.

56. K poslední žalobcem uplatněné námitce, v níž nesouhlasil s postupem žalovaného, jenž dle názoru žalobce nenapravil pochybení, ke kterým došlo v průběhu celého řízení, soud uvádí, že se jedná o námitku uplatněnou v ryze obecné rovině, neboť žalobce konkrétně netvrdil, jaké pochybení měl žalovaný napravovat. Proto soud rovněž toliko v obecné rovině konstatuje, že žalovaný si doplnil v rozsahu, v jakém považoval za nutné, dokazování v dané věci, a jak soud již v bodě 3. tohoto rozsudku uvedl, žalovaný poté dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně. Soud tak má za to, že žalovaný v případě, kdy zjistil existenci vad v daňovém řízení, tyto řádně napravit.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. prosince 2021

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.