



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **Mgr. Jan Vrzala**, DIČ: CZ7603162908
sídlem Lípová 516/8, 415 01 Teplice
zastoupený daňovou poradkyní Censitio, s.r.o.
sídlem Ratajová 113/8, 148 00 Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2023, č. j. 36613/23/5300-22443-712892,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2023, č. j. 36613/23/5300-22443-712892, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 6. 6. 2022, č. j. 1523785/22/2514-50523-505526, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za prosinec 2016 ve výši 208 320 Kč a byla mu uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 664 Kč, č. j. 1523926/22/2514-50523-505526, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za duben 2017 ve výši 646 599 Kč a byla mu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 129 319 Kč, č. j. 1523952/22/2514-50523-505526, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za září 2018 ve výši 864 154 Kč a byla mu uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 172 830 Kč, č. j. 1523970/22/2514-50523-505526, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za 1. čtvrtletí 2019 ve výši 912 670 Kč a byla mu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 182 534 Kč, a č. j. 1523986/22/2514-50523-505526, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za 2. čtvrtletí 2019 ve výši 665 217 Kč a byla mu uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 133 043 Kč.

Žaloba

2. Žalobce nejprve popsal, že v letech 2014 až 2016 pořídil pozemky v Proboštově a Dubí. Pozemky byly určeny pro výstavbu rodinných domů a pro vybudování inženýrských sítí v souvislosti s výstavbou těchto domů. Tyto pozemky pak žalobce prodal – šest pozemků fyzickým osobám a čtrnáct pozemků právnickým osobám (společnostem Plot4house one až Plot4house fourteen), které sám ovládal společně s manželkou. Žalobce, který byl plátcem DPH, zrušil svou registraci k DPH v květnu 2016 na vlastní žádost, protože nevykázal obrat přesahující 1 000 000 Kč za předchozích 12 měsíců. Později (v říjnu 2016) prodal pozemky svým společnostem, které nebyly plátcem DPH. Následně byly tyto pozemky prodány fyzickým osobám jako konečným vlastníkům. Tento postup byl správcem daně považován za umělé vytvoření podmínek pro dosažení daňového zvýhodnění, což odporuje zásadě zákazu zneužití práva.
3. Za velmi podstatnou považoval žalobce skutečnost, že mu dne 23. 12. 2015 bylo doručeno oznámení o zahájení exekuce na veškerý jeho majetek. Exekuční řízení bylo vedeno na základě tehdy již neexistujícího exekučního titulu v souvislosti s manželským rozvodem v roce 2010 a následnými rozhodnutími. Jednalo se o komplot bývalé manželky žalobce. Přestože se jednalo o bezdůvodnou exekuci, k jejímu zastavení přes veškeré úsilí žalobce došlo v důsledku obstrukcí exekutora a exekučního soudu až v květnu 2016. V průběhu exekuce samozřejmě došlo v katastru nemovitostí u předmětných pozemků k vyznačení poznámky o vedení exekučního řízení. Tato skutečnost velmi vážně ohrozila realizaci projektu, neboť je zřejmé, že právní jistota kupujících by byla vyznačením této poznámky silně narušena. Vzhledem k této zkušenosti a s ohledem na přetrvávající nevraživost ze strany bývalé manželky nezbyvalo žalobci nic jiného, než aby právně a ekonomicky přeuspořádal realizaci developerského projektu tak, aby byl dále realizován subjektem, který těmito riziky nebyl a není zatížen. Zejména z tohoto důvodu žalobce rozhodl o tom, že v projektu budou pokračovat právnické osoby založené žalobcem. Žalobce se v souladu se zavedenou podnikatelskou praxí rozhodl realizovat projekt za pomoci tzv. „SPV společností“. Zdůraznil, že realizace developerských projektů prostřednictvím jednoúčelové projektové společnosti je zcela běžnou podnikatelskou praktikou v oblasti developerských projektů. Všechny nově založené SPV společnosti (v počtu celkem 14 společností) byly založeny notářským zápisem dne 5. 5. 2016, tedy bezprostředně po skončení exekuce. V případě žalobce bylo hlavním účelem odstínění realizace developerského projektu od osobních problémů žalobce a ataků bývalé manželky na jeho majetek. Z hlediska posuzování subjektivní stránky zneužití práva není rozhodné, z jakých důvodů bylo exekuční řízení zahájeno. Za rozhodnou je nutno považovat pouze tu skutečnost, že exekuční řízení skutečně probíhalo a žalobce se založením SPV společností snažil ochránit svůj majetek před ataký své bývalé manželky.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

4. Konstatoval, že důvodem pro založení nikoliv jediné SPV společnosti, ale většího počtu SPV společností byla snaha o minimalizaci rizika, že neúspěch a případně vzniklé závazky (např. z důvodu odpovědnosti za škodu) při realizaci jednoho dílčího projektu (výstavby jednoho rodinného domu) ohrozí realizaci zbývajících dílčích projektů (výstavby ostatních rodinných domů). Další důvod pro vznik více SPV společností vyvěral z tehdejšího podnikatelského záměru. Tím bylo nejenom zasítování pozemků a jejich následný prodej jako stavebních parcel, ale i realizace výstavby rodinných domů. Záměrem bylo nabízet k prodeji hotový rodinný dům včetně příslušného pozemku. Vzhledem k počtu pozemků nebyl žalobce finančně schopen zabezpečit výstavbu rodinných domů na všech pozemcích, neboť to představovalo investici ve výši cca 80 až 100 milionů korun. SPV společnosti pro realizaci tohoto záměru skýtaly vhodný „podvozek“, neboť bylo možné převést část podílu na budoucího spoluinvestora a realizace každého dílčího projektu (výstavby jednoho rodinného domu) prostřednictvím jedné samostatné SPV společnosti skýtala možnost získat pro realizaci celkového záměru více spoluinvestorů. Předpokladem bylo, že spoluinvestor získá v dané SPV společnosti poloviční podíl. Proto bylo původní nastavení všech společností tak, že byly zakládány se dvěma obchodními podíly v poměru 50:50. Tento záměr ale nebyl realizován, neboť se přes vynaložené značné úsilí žalobci nepodařilo sehnat žádného spoluinvestora. Došlo tak nakonec k tomu, že jen v případě čtyř dílčích projektů došlo k výstavbě rodinných domů a jejich prodeji včetně pozemku konečnému majiteli. Ovšem i v případě těchto čtyř dílčích projektů lze tvrdit, že jejich realizace pomocí jednotlivých samostatných SPV společností splnila svůj preventivní ekonomický a právní účel. Zdůraznil, že žalovaný fakticky „vnucuje“ žalobci svůj subjektivní a ničím nepodložený názor, aniž by měl jakékoliv vlastní praktické zkušenosti s řízením a prováděním developerských projektů. Uvedl, že založení SPV je tedy strategií pro zvýšení efektivity, snížení rizik a zjednodušení řízení a financování developerských projektů. Žalobce dospěl k závěru, že pokud založí 14 SPV společností, dojde ke znásobení těchto výhod. Předpokládal zejména, že takto koncipovaný obchodní model bude atraktivnější pro větší množství menších investorů. Žalobce považoval za důležité rovněž uvést, že ze strany společností Plot4house one až Plot4house fourteen došlo v letech 2018 až 2022 k řádnému zaplacení kupní ceny za pozemky žalobci a žalobce tyto částky řádně zdanil jako svůj příjem.
5. Pokud se týká správcem daně tvrzeného získání daňové výhody, žalobce upozornil na to, že sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %, sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Při převodu pozemků na SPV společnosti byla uhrazena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 4 %. V případě jednoho převodu pozemků ze žalobce na konečné majitele by tuto daň hradili tito kupující. Skutečnost, že developerský projekt realizovali neplátcí, tj. žalobce a SPV společnosti, mj. znamená, že ze strany těchto osob nedošlo k uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu a poukázal na závěry rozsudku Soudního dvore Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax plc. (dále jen „rozsudek Halifax“). Dále je nutno přidat srážkovou daň 15 % z podílu na zisku při jeho výplatě žalobci jako beneficiantovi celého projektu, zohlednit náklady spojené se založením čtrnácti společností, zejména notářské poplatky a administrativní náklady spojené s jejich obchodním vedením, jako například náklady na vedení účetnictví a zabezpečení mzdové agendy. Ve světle výše uvedeného se jeví případná daňová úleva v porovnání s uvedenými skutečnými důvody jednání žalobce jako zcela marginální.
6. Za účelem prokázání záměru získat pro realizaci svého záměru spoluinvestora či spoluinvestory navrhoval žalobce v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení provedení výsledku svědků A. R. a M. F. Smyslem navržených výsledků svědků bylo prokázat, že

svědkům byla nabízena účast nikoliv na celém developerském projektu, zahrnující všech 14 SPV společností, ale pouze na realizaci dílčích developerských projektů v rámci jednotlivých SPV společností, a to z důvodu jejich kapacitních a finančních možností. A právě možnost nabízení spoluinvestorům spolupodílet se na realizaci dílčích developerských projektů je žalobcem plausibilně uváděna po celou dobu řízení jako jeden z důvodů volby obchodního modelu. Správce daně se dopustil nedovoleného hodnocení výsledku svědků předem. Neprovedení navržených výsledků svědků je tak porušením práva žalobce na spravedlivý proces.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. K důvodům, které měly vést žalobce ke zvolení daného obchodního modelu, uvedl, že jednotlivé žalobcovy kroky nebyly samy o sobě nezákonné, respektive každý jednotlivý krok byl činěn zcela v souladu se zákonem, nicméně tyto jednotlivé zcela legální kroky vedly ve svém souhrnu k získání neoprávněné daňové výhody, čímž se žalobce dopustil zneužití práva. Není proto dle žalovaného stěžejní rozebírat jednotlivé žalobcovy kroky, či jednotlivé jeho důvody, které nyní uvádí v žalobě, ale je třeba posuzovat danou situaci jako celek. Žalovaný poznamenal, že žalobce v žalobě uvádí, že další realizaci jeho plánovaného projektu ohrožovalo vedené exekuční řízení, respektive vyznačení poznámky o vedení exekučního řízení do katastru nemovitostí, což by mohlo ovlivnit právní jistotu a důvěru kupujících. Žalovaný k tomu konstatoval, že takové skutečnosti by se mohly jevit jako důvod pro přesunutí realizace developerského projektu z žalobce jako fyzické osoby na nové právnické osoby, nicméně v dané situaci neobstojí. Jednak uvedl, že shodnou ochranu by zajistilo i převedení pozemků pod jednu, či dvě společnosti, nebylo nutné zakládat rovnou čtrnáct společností a zároveň sám žalobce sdělil, že k založení nových společností došlo až po ukončení předmětné exekuce. Poukázal na to, že dle žalobce i nadále přetrvávala nevraživost bývalé manželky, což ho vedlo k tomuto kroku, nicméně žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil žádné podklady, ze kterých by plynula, nebo mohla plynout nějaká další reálná hrozba ze strany jeho bývalé ženy.
8. Žalovaný k námitce, že k vytvoření čtrnácti společností došlo z důvodu minimalizace rizik, poznamenal, že toto tvrzení zůstalo ve zcela obecné rovině a neodpovídá zjištěným skutečnostem. Z průběhu realizace stavby rodinných domů na pozemcích ve vlastnictví jednotlivých společností je dle žalovaného zjevné, že všechny domy postavila společnost Plot4house one s.r.o. za peněžní prostředky, které do ní vložil žalobce, přičemž ostatní společnosti provedly úhrady za tyto domy až poté, co je dále prodaly fyzickým osobám. Z tohoto obchodního modelu je zjevné, že žalobce nepostupoval tak, aby riziko rozptýlil, neboť v té části developerského projektu, kterou se mu podařilo zrealizovat, veškeré riziko nesla pouze jedna společnost, resp. žalobce, který do ní dané finanční prostředky vložil. K tvrzení žalobce ohledně záměru sehnat řadu spoluinvestorů, na které by následně převáděl podíly v jednotlivých společnostech, žalovaný uvedl, že tento záměr nerozporuje, nicméně tím není vysvětleno, proč žalobce převedl pozemky právě na čtrnáct společností. Skutečnost, že žalobce nesehnal ani jednoho potenciálního investora a zároveň nedokázal uspokojivě vysvětlit, proč rozdělil své podnikání právě mezi čtrnáct společností, nikoliv například na společnosti dvě, což by dávalo smysl z hlediska jednotlivých lokalit, nebo naopak společností devatenáct, kdy by každá vlastnila jeden pozemek, dle žalovaného nutně vede k závěru o účelovosti takového jednání. Rozdělením pozemků mezi čtrnáct společností vytvořil žalobce situaci, kterou zajistil, že každý jednotlivý pozemek bude konečnému kupujícímu prodán

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

osobou, která není plátcem daně. Na většinu společností byl převeden vždy jeden pozemek v ceně okolo 1 mil. Kč, který tak vždy byl dále prodán bez povinnosti uhradit z tohoto prodeje daň. Na společnosti Plot4house one s.r.o., Plot4house two s.r.o., Plot4house four s.r.o., Plot4house six s.r.o. a Plot4house thirteen s.r.o. byly převedeny vždy dva pozemky v nižší hodnotě, aby v případě prodeje jednoho z těchto pozemků nebylo dosaženo obratu 1 mil. Kč, a nevznikla tak povinnost registrovat se k DPH a druhý pozemek pak při prodeji zatížit touto daní. Rozdělení pozemků mezi čtrnáct společností je tak nejvhodnější varianta, jak dosáhnout prodeje pozemků bez nutnosti tento prodej zatížit DPH. V případě nižšího počtu společností hrozilo riziko prodeje některých pozemků, včetně DPH, při volbě vyššího počtu společností by došlo k růstu nákladů, ke změně povinnosti hradit z prodeje DPH by nedošlo.

9. K námitce týkající se spornosti daňové výhody s ohledem na nutnost uhradit další daně spojené s prodejem předmětných pozemků prostřednictvím čtrnácti společností, žalovaný odkázal na str. 56 až 141 zprávy o daňové kontrole, ve které správce daně podrobně popsal zjištěné skutečnosti týkající se průběhu daného obchodování, přičemž dospěl k závěru, že nutnost uhradit další související daně je ve vztahu k získané výhodě zanedbatelná. Dále poukázal na to, že z daňových přiznání jednotlivých společností vyplývá, že v celkovém součtu vykázaly tyto společnosti z prodeje předmětných pozemků, případně domů ztrátu, námitka vyšší daně z příjmů právnických osob tak neobstojí, daň z nabytí nemovitých věcí je procentuálně mnohem nižší než DPH. Existence dalších daňových povinností tak nemůže být argumentem rozporující závěr o zneužití práva, neboť i navzdory souvisejícím daňovým povinnostem zůstala prokázána skutečnost, že žalobce získal neoprávněné daňové zvýhodnění.
10. Žalovaný uvedl, že se žalobce v žalobě snaží vysvětlit motivaci k některým dílčím krokům, avšak neposkytuje žádné relevantní vysvětlení k tomu, jak jednal ve vztahu ke svým daňovým povinnostem. V průběhu let 2014, 2015 a 2016 nakoupil předmětné pozemky, a zároveň v této době započal činit kroky vedoucí k následnému zpeněžení těchto pozemků jako pozemků stavebních. Žalobce tedy zajišťoval dokumentaci nezbytnou k vydání stavebních povolení a územních rozhodnutí, taktéž již v roce 2016 probíhala faktická realizace spočívající v rozdělení předmětných pozemků a budování inženýrských sítí. Též již od dubna roku 2016 žalobce uzavíral rezervační a následně i kupní smlouvy o převodu vlastnického práva k těmto pozemkům. Přestože tak žalobce v roce 2015 a 2016 vykonával soustavnou činnost vedoucí k získání příjmů z prodeje těchto pozemků podal v květnu 2016 žádost o zrušení registrace k DPH z důvodu toho, že za 12 předcházejících měsíců nedosáhl obratu většího než 1 milion Kč. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení ani nyní v podané žalobě neuvádí žádný relevantní důvod k tomu, proč žádost o zrušení registrace k DPH v květnu roku 2016 podal. Za situace, kdy žalobce v daném období ve vztahu k předmětným pozemkům vykonával soustavnou činnost za účelem získání příjmů z prodeje těchto pozemků, což naplňuje definici ekonomické činnosti dle § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), bylo podání žádosti o zrušení registrace žalobcem zcela účelovým krokem, který nemá, a ani nemůže mít žádné jiné vysvětlení, než že jej žalobce činil za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Žalobce si byl ke dni podání žádosti o zrušení registrace vědom toho, že v dané době vykonává soustavnou činnost za účelem získání příjmu a že v dohledné době bude realizovat prodej pozemků, v rámci kterého přesáhne zákonný obrat několikanásobně.

11. Zdůraznil, že žalobce také nepodal žádné rozumné vysvětlení k tomu, proč u veškerých kupních smluv, které podepsal od dubna 2016, si zakotvil odkládací podmínku, kdy návrh na převod vlastnického práva mohli kupující podat nejdříve dne 1. 10. 2016, resp. 30. 9. 2016. Tento krok tak s ohledem na ostatní okolnosti nemůže mít žádné jiné vysvětlení, než že jej žalobce činil za účelem oddálení překročení zákonného obratu pro povinnou registraci k DPH. Pokud by kupující předmětných pozemků mohli podat návrh na vklad vlastnického práva tak, jak je běžnou praxí, tedy v bezprostřední návaznosti na podpis kupní smlouvy, došlo by u žalobce k dosažení zákonného obratu již v červnu 2016, tak by se žalobce stal plátcem DPH již od 1. 8. 2016, nikoliv od 1. 12. 2016 tak, jak tomu bylo. Veškeré prodeje pozemků, které by tak od srpna 2016 realizoval, by byly zatíženy povinností uhradit z tohoto prodeje DPH. Byl toho názoru, že žalobce tuto skutečnost věděl, proto odložil převod vlastnického práva.
12. Žalovaný setrval na závěru o nadbytečnosti provedení svědeckých výpovědí. Správce daně se této otázce věnoval na str. 161 zprávy o daňové kontrole a žalovaný se ztotožnil s názorem, že i za předpokladu, že by navrzení svědci potvrdili, že s nimi žalobce vyjednával o jejich případné finanční spoluúčasti na realizaci projektu, nic se nezmění na skutečnosti, jakým způsobem žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jednal. Výslech svědků tak nemohl vést ke změně zjištěných skutečností, neboť by nevysvětlil ekonomické opodstatnění zvoleného obchodního modelu ani motivaci žalobce k rozdělení pozemků mezi právě čtrnáct společností.

Ústní jednání

13. Zástupce žalobce při jednání soudu konaném dne 25. 3. 2025 zdůraznil, že převažujícím důvodem postupu žalobce nebylo získání daňové výhody, ale spouštěčem celé situace byla ochrana majetku žalobce před ataky bývalé manželky. Poukázal na to, že exekuce na majetek žalobce iniciovaná jeho bývalou manželkou byla zahájena v prosinci 2015, tedy ještě před zrušením registrace žalobce k DPH. Zdůraznil, že by se případný zápis o exekučním řízení projevil v celém listu vlastnictví, což by odradilo případné kupující od nákupu pozemků a rodinných domů. Důvodem postupu žalobce tak bylo snížení rizika z konání bývalé manželky žalobce a též třetích osob (kupujících) např. při nespokojenosti s kvalitou provedených prací. Namítal, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť návrhy na výslechy žalobcem navržených svědků byly daňovými orgány oslyšeny. Těmito svědeckými výpověďmi se snažil žalobce prokázat, že chtěl získat investory, kteří byli podnikateli ve stavebnictví, a to právě do více společností. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26. Navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby žalobci přiznal náhradu nákladů řízení, které soudu při jednání předložil.
14. Pověřený pracovník žalovaného poukázal na to, že žalobce stejná tvrzení jako v žalobě již uplatnil v průběhu daňového řízení. Všechny jeho námitky uplatněné v daňovém řízení byly vypořádány. Navrhl zamítnutí žaloby s tím, že žalovaný náhradu nákladů řízení nepožaduje.

Posouzení věci soudem

15. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d),

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Předmětem tohoto řízení je pouze posouzení otázky, zda postup žalobce, který zrušil svou registraci k DPH v květnu 2016 na vlastní žádost, protože nevykázal obrát přesahující 1 000 000 Kč za předchozích 12 měsíců, a následně v říjnu 2016 prodal pozemky svým společností, bylo zneužitím práva spočívajícím v umělém vytvoření podmínek pro dosažení daňového zvýhodnění.
18. Z § 8 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
19. Toto normativní zakotvení zákazu zneužití práva v daňové oblasti se do znění daňového řádu dostalo s účinností od 1. 4. 2019, a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti. Současně s tím byl § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu doplněn tak, že v případě zneužití práva musí rozhodné skutečnosti prokazovat správce daně. Jak k této legislativní změně stručně a srozumitelně shrnuje odborná literatura, „od 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozuje ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“ (Rozeňal, T. - Daňový řád, Praktický komentář, Wolters Kluwer (ČR), Praha, 2019).

20. K samotnému vývoji judikatorního náhledu na zákaz zneužití práva soud předně uvádí, že se jedná o obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Přílehavě jeho základní smysl shrnul Nejvyšší správní soud například v rámci kauzy CTP v rozsudku ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015-71, takto: *„Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona.*
21. *V této souvislosti lze poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.“ (pozn. zvýrazněno soudem).*
- 53. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „[j]ako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“.*
22. Judikatura Nejvyššího správního soudu pak v podstatné míře vychází i z judikatury SDEU, který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva, jenž se poprvé objevil v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, Emsland-Stärke. Ke zneužití práva přitom SDEU v tomto rozsudku uvedl, že *„se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž 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.“* V rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci C-425/06, Italservice Srl, k tomu SDEU doplnil, že *„vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“*
23. SDEU následně aplikoval dvousložkový test zneužití práva z rozhodnutí Emsland-Stärke v oblasti nepřímých daní, a to konkrétně v oblasti DPH v průlomovém rozsudku Halifax. Předmětný test je založen na hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených unijním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr (hlavní cíl) získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. V případě subjektivního kritéria se vychází z charakteru plnění, jakož i právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty.
24. Na judikaturu SDEU navázala, zejména v oblasti nepřímých daní, řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, která judikatorní uchopení institutu zneužití práva v oblasti českého daňového práva dále dotvářela. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odeprít nárokové právo z titulu

zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Daňovým subjektům totiž rozhodně nemůže být bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti; jen pokud je účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43).

25. Zdejší soud se se shora předestřeným robustním judikatorním rámcem zákazu zneužití práva ztotožňuje a vychází z něj i v nyní posuzované věci. Je přitom zřejmé, že pro závěr o naplnění, nebo nenaplnění jeho objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se nejen konkrétním jednáním žalobce, ale též pozadím celého případu, a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání žalobce a jím a jeho manželkou ovládaných společností a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobce bylo, nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, který prošel i testem ústavnosti, viz usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20).
26. Nejprve je nutné shrnout skutkové okolnosti posuzované věci zjištěné daňovými orgány, které žalobce nijak nezpochybňoval. Žalobce byl registrován k DPH ode dne 1. 11. 2008; žalobce pořídil pozemky nacházející se v k. ú. Proboštov u Teplic v roce 2015 a 2016 a v roce 2014 pořídil pozemek nacházející v k. ú. X; pozemky nacházející se v k. ú. X žalobce rozdělil na 17 pozemků, z nichž 16 pozemků bylo určeno na výstavbu rodinných domů; stavební povolení na výstavbu inženýrských sítí za účelem možnosti výstavby rodinných domů na těchto pozemcích bylo vydáno dne 29. 6. 2016, přičemž s výstavbou inženýrských sítí žalobce v dané době již započal; pozemky nacházející se v k. ú. X žalobce rovněž rozdělil na 10 pozemků, z nichž 8 pozemků bylo určeno na výstavbu rodinných domů; k těmto pozemkům bylo vydáno územní rozhodnutí o umístění stavby „*Dubí – inženýrské sítě a komunikace na pozemku parc. č. X. k. ú. X*“ dne 2. 6. 2016; zároveň žalobce na těchto pozemcích započal s budováním inženýrských sítí.
27. Z obsahu správního spisu soud dále zjistil, že od dubna 2016 žalobce uzavíral rezervační a následně kupní smlouvy o převodu vlastnictví k předmětným pozemkům s fyzickými osobami; celkem takto prodal šest pozemků, přičemž u všech bylo sjednáno, že návrh na vklad vlastnického práva bude podán nejdříve dne 1. 10. 2016, nebo 30. 9. 2016. Dne 9. 5. 2016 podal žalobce žádost o zrušení registrace z důvodu uplynutí 1 roku ode dne, kdy se stal plátcem a nedosáhl za 12 předcházejících měsíců obrát větší než 1 000 000 Kč; registrace k DPH mu byla zrušena dne 13. 5. 2016. K tomu soud dodává, že žalobce byl plátcem DPH od 1. 11. 2008, obrátu 1 000 000 Kč nedosahoval již od roku 2010, žádost o zrušení registrace z důvodu nedosažení obrátu 1 000 000 Kč tedy mohl podat výrazně dříve než v roce 2016. Žalobce však podal žádost o zrušení registrace k DPH právě až 9. 5. 2016, kdy již činil kroky vedoucí k vybudování inženýrských sítí na předmětných pozemcích.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

28. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že v době podání žádosti o zrušení registrace k DPH již žalobce započal s prováděním prací souvisejících s vybudováním inženýrských sítí v souvislosti s výstavbou rodinných domů na předmětných pozemcích; zbývající pozemky prodal žalobce v průběhu října 2016 čtrnácti právnickým osobám s názvy Plot4house one s.r.o. až Plot4house fourteen s.r.o., ve kterých figuroval jako jednatel a společník společně se svou manželkou. Ani jedna z uvedených společností nebyla v době pořízení a prodeje předmětných pozemků plátcem DPH, společnosti převážně neměly zaměstnance a nevykonávaly žádnou jinou činnost než koupi a prodej daného pozemku; z daňové evidence za zdaňovací období 2017, 2018 a část roku 2019, které žalobce předložil daňovým orgánům, vyplývá, že z prodeje nemovitostí společností Plot4house one až Plot4house fourteen nebyla uhrazena kupní cena do konce září 2019. Ač však nedošlo k platbám v době splatnosti, bylo zjištěno, že žalobce vložil na bankovní účet společnosti Plot4house one převážně v hotovosti několik milionů Kč a u společností Plot4house ten a Plot4house thirteen byly zjištěny dodatky ke kupním smlouvám, dle kterých mělo dojít k zaplacení kupní částky v pěti ročních splátkách. Dále bylo zjištěno, že společnosti Plot4house one s.r.o. až Plot4house fourteen s.r.o. tyto pozemky v následujících letech dále prodaly.
29. Z obsahu správního spisu soud také zjistil, že dne 1. 7. 2016 uzavřela společnost Plot4house one jako prodávající se Z. T. a R. L. jako kupujícími kupní smlouvu k nemovité věci, tedy v době, kdy vlastníkem příslušné nemovitosti byl stále žalobce (předmětné pozemky nabyla společnost Plot4house one dne 3. 10. 2016). Na základě převodů vlastnického práva ke všem pozemkům v průběhu měsíce října 2016 žalobce přesáhl obrat pro zákonnou registraci k DPH a ode dne 1. 12. 2016 se opět stal plátcem DPH.
30. S ohledem na výše uvedené skutečnosti se soud shoduje s daňovými orgány v tom, že lze jednoznačně dojít k závěru, že žalobce svým úmyslným jednáním obcházel zákon, a dopustil se tak zneužití práva ve snaze vyhnout se platbě DPH z prodeje nemovitostí konečným kupujícím. Není pochyb o tom, že předmětné nemovitosti byly určeny pro výstavbu rodinných domů, případně pro vybudování inženýrských sítí v souvislosti s výstavbou rodinných domů, a jednalo se tak o stavební pozemky dle § 56 odst. 2 zákona o DPH, jejichž dodání není od DPH osvobozeno. Žalobci na jeho vlastní žádost bylo zrušeno plátcovství DPH, neboť nepřekročil zákonem stanovený obrat, přestože již započal s přípravou a následně s prováděním prací souvisejících s vybudováním inženýrských sítí v souvislosti s výstavbou rodinných domů na předmětných pozemcích. Současně ze smluv, na základě kterých byly nemovitosti prodány fyzickým osobám, vyplývá, že první z nich byly uzavřeny ještě před žádostí o zrušení registrace k DPH.
31. Z těchto smluv rovněž vyplývá, že byly uzavřeny žalobcem jako prodávajícím s kupujícími fyzickými osobami v období od května 2016 do září 2016 s tím, že návrh na vklad vlastnického práva bude podán nejdříve 1. 10. 2016, v některých případech 30. 9. 2016, ke změně vlastnického práva došlo ve všech případech až v měsíci říjnu 2016. Všechny ostatní pozemky žalobce prodal (vyjma pozemků určených pro vybudování inženýrských sítí a jako přístupové cesty k jednotlivým pozemkům) společností, ve kterých byli jednatelem a společníky žalobce a jeho manželka, a to na základě kupních smluv uzavřených v průběhu měsíce října 2016, ke změně vlastnického práva došlo ve všech případech v měsíci říjnu 2016. Je možno zdůraznit, že zatímco převod vlastnického práva fyzickým osobám byl vázán na řádné zaplacení kupní ceny a rovněž převod vlastnického práva mezi některými ze společností Plot4house one až Plot4house fourteen a konečnými kupujícími byl vázán na řádné zaplacení kupní ceny, převod vlastnického práva mezi žalobcem a společnostmi

Plot4house one až Plot4house fourteen nikoli, k převodu vlastnického práva došlo před úhradou kupní ceny. Kupní cena nebyla minimálně do 31. 12. 2018 uhrazena. Pohledávky v celkové výši 17 562 700 Kč, které představovaly neuhrazené ceny za pozemky, které nabyly společnosti Plot4house one až Plot4house fourteen jako kupující na základě kupních smluv uzavřených se žalobcem jako prodávajícím, žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, 2017 a 2018 neuvedl.

32. K námitkám týkajícím se toho, že se žalobce snažil ochránit svůj majetek před ataky bývalé manželky, soud odkazuje na závěry daňových orgánů, že exekuční řízení bylo se žalobcem jako povinným zahájeno jeho vlastní vinou, neboť ani částečně neplnil z předběžně vykonatelného rozsudku Okresního soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 11. 2013, č. j. 20P 60/2010-343, a zapříčinil tak zahájení exekuce. Soud dále zdůrazňuje, že není v tomto soudním řízení oprávněn přezkoumávat, zda exekuce měla být nařízena, nebo nikoliv. Podstatným je fakt, že exekuce na majetek žalobce probíhala. Pomine-li poté soud skutečnost, že žalobce se založením 14 obchodních společností snažil skrýt majetek před svým věřitelem a nehodnotí morálnost případné pohnutky tohoto postupu žalobce, je třeba zdůraznit, že ani v takovém případě hrozba exekuce neodůvodňuje založení právě 14 společností. Stejného cíle, tedy ochrany majetku před exekucí na jeho osobu, by totiž žalobce docílil založením toliko jedné společnosti. Nehledě na to, že i podíly v obchodních společnostech mohou být předmětem exekuce. Ani založením obchodních společností tedy žalobce svůj majetek zcela neochránil před možným exekučním řízením na jeho osobu. Lze tak souhlasit se závěry daňových orgánů, že rozdělením ekonomické činnosti žalobce na 14 společností bylo opatřením k vyhýbání se DPH než tvrzená ochrana před exekucí.
33. K tvrzení žalobce, že nebyl schopen zabezpečit výstavbu v rámci projektů, neboť to představovalo investici ve výši 80 až 100 milionů Kč, soud odkazuje na zjištění daňových orgánů, že rodinné domy zhotovila společnost Plot4house one, přičemž úhrady za stavby domů byly jednotlivými společnostmi uhrazeny až poté, co jednotlivé společnosti prodaly nemovitosti fyzickým osobám. Společnosti založené žalobcem tak na výstavbu rodinných domů nevynaložily žádné „své“ peněžní prostředky. Argumentace žalobce ohledně rozložení prodejů mezi 14 společnostmi z důvodů velké investice tak nemůže obstát. Soud zdůrazňuje, že dle zjištění správce daně, což žalobce vůbec nepochybnil, vložil finanční prostředky do společnosti Plot4house one pouze žalobce.
34. Pokud jde o argumentaci o rozdělení poměru obchodního podílu ve všech společnostech v poměru 50:50, soud podotýká, že ani tento fakt nevysvětluje rozdělení prodejů nemovitostí mezi 14 společnostmi, a argumentace ohledně rozdělení společností pro nalákání více investorů v daném případě tak není v posuzované věci relevantní. Soud stejně jako žalovaný nijak nepochybnuje skutečnost, že žalobce mohl chtít do projektů nalákat investory, nicméně ani ta nedokáže odůvodnit založení 14 společností a rozdělení činnosti žalobce takovým způsobem, aby z uskutečněných plnění nebylo odváděno DPH. Logický je dle soudu i argument daňových orgánů, že žalobce mohl pro nalákání investorů založit i jedinou společnost s menšími podíly. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce žádného investora nezískal, nelze ani tvrdit, že by rozdělení na 14 společností s podílem 50:50 mělo být pro zájemce o investici lákavější.
35. Žalobce též argumentoval vyšší sazbou daně z příjmu právnických osob a 4% sazbou daně z nabytí nemovitých věcí. K tomu soud poukazuje na závěry rozsudku Halifax, v jehož bodech 68, 69 a 74 SDEU uvedl následující: „Bez ohledu na toto zjištění je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím

způsobem dovolávat norem Společenství. (...) Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. (...) S přihlédnutím k těmto úvahám je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití 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.“

36. Ve světle shora uvedeného je zřejmé, že postup žalobce, který vedl k tomu, že nehradil DPH z prodejů nemovitostí, nebyl v souladu se smyslem a účelem zákona o DPH, kterým je zajištění daňové neutrality všech hospodářských činností podléhajících DPH bez ohledu na jejich účel nebo výsledky. Postupoval-li žalobce cíleně tak, aby se vyhnul stanovení základu daně podle zákona o DPH, jednal v rozporu s principem daňové neutrality. Takovému postupu nepřísluší soudní ochrana.
37. Žalobce též poukazoval na body 95 a 96 rozsudku Halifax, podle něhož jsou „daňové orgány oprávněny zpětně požadovat vrácení odpočtených částek pro každé plnění, u něž konstatují, že nárok na odpočet byl vykonán zneužívajícím způsobem (výše uvedený rozsudek Fini H, bod 33). Musí však od této částky rovněž odečíst jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění uskutečněné na výstupu, k níž dotyčné osobě povinné k dani vznikla daňová povinnost uměle v rámci plánu snížení daňové zátěže, a případně musí vrátit jakýkoli přebytek“. K tomu soud zdůrazňuje, že žalobci v souvislosti s DPH nevznikly jakékoliv přebytky, které by daňové orgány měly žalobci vrátit a ani žalobce žádné přebytky u DPH netvrdí. Pokud žalobce odkazuje na srážkovou daň z příjmů, jde o jinou daňovou povinnost, která má jiný režim a která nesouvisí s tímto daňovým řízením, jehož předmětem bylo DPH. Stejně je tomu i v případě daně z nabytí nemovitých věcí, k čemuž je nutné dále zohlednit skutečnost, že tu hradily SPV společnosti, nikoli žalobce jako osoba povinná k DPH; v souvislosti s daní z nabytí nemovitých věcí nevznikla žalobci přímo žádná daňová povinnost. K sazbě daně z příjmů právnických osob lze kromě toho, že tato daň se opět z povahy věci žalobce nijak nedotýká, poukázat na to, že z daňových přiznání jednotlivých společností k dani z příjmů právnických osob vyplývá, že v celkovém součtu vykázaly předmětné společnosti z prodeje pozemků, případně z prodeje pozemků včetně rodinných domů daňovou ztrátu, k čemuž správce daně ve zprávě o daňové kontrole na stranách 56 až 141 uvedl dlouhou rozvahu ohledně placení kupní ceny, údajů v daňových přiznáních jednotlivých společností, reálnému hrazení kupní ceny za pozemky, výběry peněz z těchto společností žalobcem v hotovosti apod. Jestliže společnosti žalobce vykázaly daňovou ztrátu, stěží lze hovořit o tom, že by dané společnosti hradily daň z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období. Pokud jde o náklady spojené se založením 14 společností a jejich obchodním vedením, soud zdůrazňuje, že nejde o jakoukoli daňovou povinnost žalobce; tato argumentace žalobce je tedy irelevantní. Lze tak uvést, že jednoznačně v daném případě došlo k neoprávněnému získání daňového zvýhodnění.
38. Soud uzavírá, že společnosti Plot4house one až Plot4house fourteen nebyly plátcí DPH. Tyto společnosti byly založeny za účelem převodu vlastnického práva vždy k maximálně dvěma pozemkům určeným pro výstavbu rodinných domů ve vlastnictví žalobce (v hodnotě nepřevyšující 1 000 000 Kč), aby tyto společnosti dále prodaly pozemky konečným odběratelům. Převod vlastnického práva na třetí osoby byl tedy učiněn jednotně v říjnu 2016 tak, aby rozhodný obrat dle § 6 zákona o DPH, který činil 1 000 000 Kč, žalobce přesáhl až

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v měsíci říjnu 2016 po převodu vlastnických práv k veškerým pozemkům určeným na výstavbu rodinných domů na jiné osoby. Žalobce se přesáhnutím obratu v říjnu 2016 stal plátcem DPH znovu od 1. 12. 2016, tedy v době, kdy byla vlastnická práva k veškerým pozemkům určeným na výstavbu rodinných domů (v katastrálním území X a X) již převedena ze žalobce na třetí osoby. Soud souhlasí s daňovými orgány v tom, že žádná ze společností Plot4house one až Plot4house fourteen neměla žádné jiné samostatné ekonomické odůvodnění než získání nelegitimního daňového zvýhodnění pro žalobce. Žalobce se tak účelově vyhnul povinnosti odvést DPH při prodeji těchto stavebních pozemků, případně rodinných domů včetně přilehlých pozemků. Pokud by žalobce každé ze čtrnácti uvedených společností v průběhu měsíce října neprodal pouze jeden, v některých případech dva pozemky, ale prodával tyto pozemky jako fyzická osoba, nedošlo by k prodeji těchto pozemků v říjnu 2016, ale v následujících obdobích (pravděpodobně v obdobích, ve kterých byly tyto pozemky prodány uvedenými společnostmi fyzickým osobám), přičemž žalobce se stal plátcem DPH z důvodu dosažení obratu opět až dne 1. 12. 2016. Žalobci by tudíž vznikla povinnost přiznání DPH z prodeje těchto stavebních pozemků, v případě výstavby nových rodinných domů na těchto pozemcích a jejich následném prodeji by žalobci rovněž vznikla povinnost z těchto nově postavených rodinných domů a přilehlých pozemků přiznat DPH.

39. Na základě nejen výše popsaného konkrétního jednání žalobce, ale též na základě pozadí celého případu a posouzení ekonomické racionality uskutečněných operací jako celku lze uzavřít, že celkový sled jednání žalobce a jím a jeho manželkou ovládaných společností a s tím spojených okolností vede k závěru, že převažujícím účelem jeho jednání bylo získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem zákona o DPH. V posuzované věci tak jsou naplněna objektivní i subjektivní kritéria zneužití práva.
40. K poukazu žalobce na to, že mu žalovaný fakticky „vnucuje“ jeho subjektivní a ničím nepodložený názor, aniž by měl jakékoliv vlastní praktické zkušenosti s řízením a prováděním developerských projektů, soud uvádí, že daňové orgány nemusí mít praktické zkušenosti s řízením developerských projektů. Daňové orgány posuzují daňové hledisko, jejich úlohou je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tvrzení žalobce o absenci praktických zkušeností s developerskými projekty je tak pro posouzení věci irrelevantní.
41. K námitce neprovedení výslechu navržených svědků R. a F. soud poukazuje na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že předmětné svědecké výpovědi by mohly toliko potvrdit tvrzení žalobce o záměru přivést investory do projektu, ale ve vztahu k závěru o zneužití práva žalobcem by neměly žádnou vypovídající hodnotu. Žalovaný uzavřel, že navržené svědecké výpovědi by byly nadbytečné a bez důkazní potence. Žalobce jak v daňovém řízení, tak i v řízení o žalobě uváděl, že smyslem svědeckých výpovědí nemá být prokázání jejich účasti na celém developerském projektu, ale jen nabídka účasti na realizaci dílčích projektů v rámci jednotlivých společností. Soud k tomu ve shodě se žalovaným uvádí, že toto žalobcovo tvrzení nemá žádný význam ve vztahu k rozdělení podnikatelské činnosti na 14 společností. I v rámci jediné společnosti by bylo možné rozdělit vnitřní vztahy takovým způsobem, aby každý z investorů mohl následně rozhodovat o své jednotlivé investici. Žalovaný také správně poukázal na to, že v případě dvou investorů, kteří by trvali na investici v malé společnosti, mohl žalobce založit vedle hlavní společnosti prodávající postupně většinu nemovitostí (z nichž by odváděla daň) také rovněž druhou či třetí společnost. V projednávané věci lze tedy shrnout, že žalovaný výslech navržených

svědků neprovedl proto, že jejich výslech nemá vypovídající potenci ke vztahu úmyslného rozložení podnikatelské činnosti žalobce mezi 14 společností s cílem vyhnout se platbě DPH za uskutečnění plnění, a zároveň proto, že nezpochybňoval tvrzení žalobce, že skutečně chtěl do projektu začlenit další investory, tedy toto tvrzení ověřil. Žalovaný tedy uvedl dva důvody, proč neprovedl výslech svědků R. a F. Soud dále poukazuje na to, že daňové orgány nejsou dle judikatury Nejvyššího správního soudu povinny provést každý navržený důkaz, ale musí neprovedení důkazu řádně odůvodnit, což v posuzované věci učinily. Soud tak nesouhlasí se žalobcem, že by žalovaný neprovedením výslechu uvedených svědků porušil právo žalobce na spravedlivý proces v daňovém řízení. Tato námitka tak není důvodná.

42. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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). Případně-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: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 25. března 2025

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.