



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Residence Swisshouse s.r.o.**, IČO: 28992237
sídlem Jeremenkova 763/88, 140 00 Praha 4
zastoupená daňovým poradcem RNDr. Peterem Ferencem
sídlem U Průhonu 827/5, 170 00 Praha 7

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31373/17/5300-22443-712144,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze dne 10. 9. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31373/17/5300-22443-712144 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 12. 2016, č. j. 8549708/16/2004-52525-110566 (dále jen „platební výměr“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Platebním výměrem nebyl správcem daně uznán žalobkyní tvrzený nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uvedený na ř. 40 daňového přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 316 221 Kč, a to dle daňových dokladů č. 2016-002 a č. 2016-003, které žalobkyně obdržela v předmětném zdaňovacím období od deklarovaného dodavatele, společnosti MARKING spol. s r. o., IČO: 49616480 (dále jen „MARKING“). Nárok na odpočet daně nebyl uznán z důvodu žalobkyní neodstraněných pochybností správce daně o faktickém (reálném) přijetí zdanitelných plnění, konkrétně z odměny za prodeje bytových jednotek tak, jak je uvedeno na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele MARKING.
3. Předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně prokázala v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu u jí nárokováného odpočtu DPH z přijatého zdanitelného plnění splnění zákonem stanovených podmínek pro jeho uplatnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k právnímu základu případu konstatoval, že ohledně povinnosti důkazní je prokazování nároku na odpočet daně v prvním kroku záležitostí dokladovou, založenou na předložení formálně perfektního daňového dokladu vystaveného plátcem se všemi náležitostmi danými § 26 až § 35a ZDPH. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) a Ústavního soudu (ÚS), podle které jen předložení formálně perfektního daňového dokladu nezakládá automatický nárok na odpočet daně, ale je nezbytné doložit také fakticitu daného plnění, tj. jeho reálnou existenci, tedy přijetí zdanitelného plnění (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, usnesení ÚS sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo usnesení ÚS sp. zn. I. ÚS 1841/07). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, pokud správci daně vzniknou pochybnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 12/2013 - 30 nebo rozsudek č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Ohledně pochybností je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti těchto pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že mezi tvrzením a skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Jednou z pochybností, které mohou správci daně vzniknout o věrohodnosti předložených dokladů, je např. i to, že uskutečnění plnění není možno ověřit u obchodního partnera (dodavatele), a to např. z důvodu, že se stal pro správce daně nekontaktním nebo není k dispozici jeho účetnictví (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, bod 31 a 32, nebo rozsudek č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Tím, že správce daně konkretizuje své pochybnosti a vyzve daňový subjekt k jejich odstranění či prokázání jím tvrzeného, přenesl důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a již je pouze na něm, jaké prostředky zvolí, aby deklaroval, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, který původně předložil. Z této zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu plyne, že je v jeho vlastním zájmu, aby si zajistil dostatečné důkazní prostředky, kterými je následně schopen osvědčit uskutečnění předmětného plnění v souladu s příslušným daňovým dokladem, přičemž každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 177/2006 - 61 nebo rozsudek č. j. 1 Afs 103/2009 - 232). Volba důkazních prostředků, které si daňový subjekt opatří pro prokázání svých tvrzení, je přitom na jeho úvaze, stejně tak není povinností správce daně

napovídat daňovému subjektu, jaké důkazní prostředky má použít, aby prokázal soulad daňových dokladů se stavem skutečným (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2009 - 102, rozsudek č. j. 62 Af 8/2013 - 56, či rozsudek č. j. 1 Afs 54/2004 - 125), neboť dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalovaný dále zdůraznil, že nárok na odpočet daně je spojen s použitím přijatých plnění pro ekonomickou činnost daňového subjektu. Daňový doklad je jedním, nikoliv jediným, důkazním prostředkem, které prvoinstanční správce daně musí hodnotit v rámci zásady volného hodnocení důkazů. Pokud správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, vydá bez dalšího rozhodnutí o stanovení daně, a to dle § 90 odst. 3 daňového řádu tehdy, kdy dospěje k závěru, že na základě dosavadních výsledků lze daň dostatečně spolehlivě stanovit, a důvody, proč nebylo pokračováno v dokazování, uvede v odůvodnění rozhodnutí. Správce daně v mezidobí nemusí daňový subjekt informovat o tom, že neshledává důvody pro pokračování dokazování, a odpovědí na podaný návrh je tak vydání rozhodnutí o stanovení daně.

5. Na základě uvedených principů a limitů uznání nároku na odpočet daně žalovaný přdestřel skutkový stav, který spočíval v uplatnění nároku žalobkyní na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, kterými byly dle předmětných daňových dokladů „*odměny za prodej bytu č. 301 a č. 101 v Residence Swisshouse*“ ze dne 9. 12. 2014 a ze dne 3. 4. 2015. Žalovaný poukázal na rozpor v předmětu plnění uvedeném ve smlouvě o spolupráci ze dne 1. 10. 2010, kdy je v čl. 1 koncipovaná jako předmět plnění „*odměna za prodeje bytových jednotek*“, což vyplývá z předložených daňových dokladů, ale v čl. II je předmět plnění koncipován odlišně, např. „*monitoring nákladů, jejich optimalizace, doporučení stavebních prací, kontrola kvality,...*“, což žalovaný označil jako dva odlišné předměty plnění, a to též s odkazem na odpověď deklarovaného dodavatele MARKING (viz bod [21] napadeného rozhodnutí), jenž předložil soupisy stavebních prací, materiálu, ale žádné náklady či důkazní prostředky svědčící o skutečnosti, že by vznikl nárok na odměnu za prodeje bytů.
6. Žalovaný shledal, že tvrzení společnosti MARKING, že „*náklady spočívaly především v činnosti a jednání zhotovitele při výstavbě (mzdové náklady), a proto není možné doložit sestavu účetních dokladů*“, nemůže být pravdivé, neboť odměna za prodej bytu přinejmenším zahrnuje komunikaci s realitní kanceláří, služební cesty za klienty prodejce bytu apod. Z webových stránek žalovaný navíc zjistil, že byty patřící do Residence Swisshouse prodávala realitní kancelář REALITY 21.
7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, jaké doklady předložila v řízení žalobkyně – přijaté daňové doklady č. 2016-002 a č. 2016-003; smlouvu o spolupráci ze dne 1. 10. 2010; technický průkaz k osobnímu vozidlu BMW XDRIVE, SPZ: X, ve vlastnictví žalobkyně dle zápisu v technickém průkazu od 21. 4. 2015 (dle vyjádření žalobkyně dojde k prodeji osobního vozidla do konce roku 2016 a s prodejem posledních bytových jednotek žalobkyně ukončí svoji činnost, vstoupí do likvidace a veškerý majetek prodá); ukázky přijatých daňových dokladů deklarovaného dodavatele MARKING z roku 2011 s předmětem plnění nákup stavebního materiálu; smlouvu o dílo č. L/B/021 ze dne 26. 7. 2010 mezi deklarovaným dodavatelem a jeho dodavatelem stavebních prací LUPERON s.r.o., s předmětem plnění montáž fasády z lícových cihel na akci „*Výstavba residence Swisshouse v ulici Jeremenkova, Praha*“; smlouvu o dílo ze dne 25. 7. 2011 mezi deklarovaným dodavatelem a jeho dodavatelem montážních prací EVVA spol. s r.o. Praha, s předmětem plnění montáž elektronického uzamykacího systému zn. EVVA/SALTO; smlouvu o dílo č. B105ZJ0021 ze dne 15. 5. 2011 mezi deklarovaným dodavatelem a jeho

dodavatelem montážních prací NEXT spol. s r.o., s předmětem plnění montáž dveří a zárubní; přijatý daňový doklad č. 2011-013 od deklarovaného dodavatele s předmětem plnění provedené práce na projektu Residence Swisshouse dle Smlouvy o dílo č. 005/2011, konkrétně prezentace Residence Swisshouse v rámci obchodních aktivit určených pro deklarovaného dodavatele MARKING, umístění loga Residence Swisshouse vedle loga MARKING na promo materiálech (produktové listy, desky aj.), zakoupení inzerce VIP magazínu LUXURY GUIDE; soupis stavebního materiálu z účetního deníku žalobkyně od 22. 1. 2010 do 29. 11. 2011.

8. Žalovaný dále uvedl, jaké doklady předložil deklarovaný dodavatel MARKING – vydané daňové doklady č. 2016-002 a č. 2016-003 za prodej bytů; smlouvu o spolupráci ze dne 1. 10. 2010; vydaný daňový doklad č. 2016-004 za opravy a údržby bytů v Residence Swisshouse, nevztahující se k předmětnému zdaňovacímu období; smlouvu Property Management ze dne 1. 1. 2012 s předmětem plnění poradenství v oblasti řízení správy nemovitostí; daňovou evidenci za zdaňovací období leden až červenec 2016; přijaté daňové doklady s celkovou hodnotou vyšší než 10 000 Kč s předmětem plnění stavební materiál a pronájem dopravního značení; sestavu účetních dokladů vztahující se k daňovému dokladu č. 2016-004.
9. Žalovaný poukázal na to, jaké důkazní prostředky si vyžádal správce daně – sdělení banky UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. k účtu č. 2104397830/2700, podle něhož mají k tomuto bankovnímu účtu dispoziční práva jednatele obou korporací, tedy žalobkyně a jejího deklarovaného dodavatele MARKING, konkrétně pan S. M. a pan Z. M.
10. Žalovaný dále uvedl, jaké skutečnosti byly zjištěny z veřejně dostupných rejstříků či databází správce daně – žalobkyně je korporací zapsanou v obchodním rejstříku od 25. 11. 2009; registraci jakožto plátce DPH má platnou od 1. 10. 2010; sídlo žalobkyně je Jeremenkova 763/88, 140 00 Praha 4; v předmětné době byl jednatelem žalobkyně pan Z. M., narozený XXX a předmětem činnosti byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona; v době od 25. 11. 2009 do 20. 5. 2010 byl předmětem činnosti též pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor; webové stránky www.residence-swisshouse.cz nejsou k dispozici; ve veřejně dostupném internetovém zdroji po zadání „Residence Swisshouse“ našel žalovaný odkaz na obchodní korporaci Luxury Home s.r.o., Tepelská 137/3, Úšovice, 353 01 Mariánské Lázně, DIČ: CZ29120870 a odkaz na webové stránky www.luxury-home.cz, ze kterých je patrné, že činností této korporace je „poskytování služeb v oblasti luxusních nemovitostí v Praze a atraktivních lokalitách České republiky. Nabízíme kompletní servis při prodeji, pronájmu a nákupu rezidenčních nemovitostí.“; deklarovaný dodavatel MARKING je zapsán v obchodním rejstříku od 21. 6. 1993, registrace jakožto plátce DPH je platná od 1. 8. 1993, jediným jednatelem v předmětné době byl pan S. M., narozený YYY, předmětem činnosti byl a je inženýring ve stavebnictví, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, webové stránky www.marking-prague.cz nejsou funkční.
11. Žalovaný zdůraznil personální a majetkovou propojenost mezi korporacemi žalobkyně a deklarovaného dodavatele MARKING, jakož i nepředložení důkazního prostředku, který by osvědčoval tvrzení žalobkyně o jejím nároku na odpočet DPH z odměny za prodeje bytů. Žalovaný se přiklonil k názoru správce daně, který nepřistoupil na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

požadavek žalobkyně vyslechnout jako svědka bývalého zaměstnance banky k prokázání, že banka kladla podmínku založení nové korporace, neboť bývalý zaměstnanec banky by v této věci nemusel vystupovat nestranně, když naopak sama žalobkyně mohla a měla disponovat důkazními prostředky, které by vyvrátily pochybnosti správce daně.

12. Dle žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran tvrzení, že přijala zdanitelná plnění a proto nemohla prokázat, že tato plnění použila pro svoji ekonomickou činnost. Žalobkyně tím neunesla důkazní břemeno a ocitla se svojí nečinností v důkazní nouzi, jelikož předložené důkazní prostředky v podobě daňových dokladů č. 2016-002 a č. 2016-003 neosvědčují faktické přijetí předmětných plnění, neboť nedokládají fakticitu daného plnění. Také další důkazní prostředky a správcem daně vyžádané listiny neosvědčují ničeho, neboť se žádný z těchto důkazních prostředků nevztahuje k předmětným plněním dle daňových dokladů.
13. Správce daně žalobkyni vyzýval k prokázání tvrzených skutečností, žalobkyně však absentovala na předložení pádných, relevantních a nezpochybnitelných důkazních prostředků, které by svědčily o tvrzených skutečnostech, tj. přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele MARKING a jejich použití pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobkyně týkající se požadavku banky na založení nové korporace nebo tvrzení, že po prodeji posledního bytu přivede korporaci do likvidace, neboť svými kroky mohla „optimalizovat“ svoji daňovou povinnost, která by jí vznikla v případě nepřijetí předmětných daňových dokladů od jí deklarovaného dodavatele MARKING s předmětem plnění „odměna za prodeje bytů“. Žalovaný ani správce daně netvrdili, že k prodeji bytů nedošlo, nýbrž to, že žalobkyně neprokázala tvrzenou skutečnost, že aby předmětné byty prodala, musela nejprve přijmout předmětné služby od jí deklarovaného dodavatele MARKING.
14. Žalovaný shrnul, že posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že provedeným dokazováním byly zjištěny takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzená předmětná plnění neuskutečnila tak, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech, čímž žalobkyně neprokázala, že splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, protože jí odpočet daně z předmětných plnění nebyl správcem daně přiznán oprávněně.
15. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně. Konstatoval, že správce daně ve své výzvě dostatečně specifikoval své pochybnosti a vyžádal si jasné důkazní prostředky, které by jeho pochybnosti o faktickém přijetí předmětných plnění vyvrátily, žalobkyně však správci daně nedoložila žádný důkazní prostředek, který by bylo možno osvědčit jako důkaz vztahující se k předmětnému zdanitelnému plnění.
16. Žalovaný odmítl první odvolací námitku porušení § 90 odst. 3 daňového řádu., podle níž správce daně nereagoval samostatně na návrh žalobkyně na pokračování v dokazování, který podala dne 14. 11. 2016 a vydal dne 5. 12. 2016 platební výměr. Žalovaný potvrdil, že postup správce daně byl na místě, kdy na základě dosavadních výsledků bylo možné daň spolehlivě stanovit a důvody, proč nebylo pokračováno v dokazování, uvedl v odůvodnění rozhodnutí. Odpovědi na podaný návrh je tak vydání rozhodnutí o stanovení daně.
17. Žalovaný nepřisvědčil druhé odvolací námitce, podle níž se správce daně uvádí obsah svých výzev, avšak nezabýval odpověďmi žalobkyně na výzvy správce daně a neposoudil veškeré

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

podání žalobkyně i deklarovaného dodavatele jednotlivě v odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný k tomu uvedl, že ze spisového materiálu je zjevné, že správce daně se v platebním výměru zabývá všemi důkazními prostředky, nejen obsahem svých výzev a že také uvedl, z jakých důvodů daňové doklady a jiné listiny neosvědčují faktické přijetí předmětných plnění.

18. Žalovaný odmítl i třetí odvolací námitku, podle níž správce daně v platebním výměru na str. 6 v části „*výsledek postupu k odstranění pochybností*“ chybně konstatoval, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně s odkazem na přijatá zdanitelná plnění ve výši 4 168 967 Kč a na uskutečnění s výsledkem 0, přičemž neuvedla ekonomickou činnost ve formuláři daňového přiznání k DPH, a nebyly známy žádné skutečnosti o obchodním majetku žalobkyně. Žalobkyně jen jako důvod uvedla realizaci bytového domu Residence Swisshouse a prodej těchto bytových a nebytových prostor a požadovala výslech zaměstnance banky poskytující úvěr k prokázání, že na vzniku korporace trvala banka, jinak by za jiných okolností celou činnost prováděl deklarovaný dodavatel MARKING, jenž má stejné vlastníky a několik vysoce kvalitních staveb již realizoval. Žalobkyně navíc poukázala na svou ekonomickou činnost a hospodaření se ziskem.
19. Ke třetí odvolací námitce žalovaný uvedl, že žalobkyní vyjmenované pochybnosti správce daně jsou pouze částí úvah o neuznání nároku na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění, nejedná se o jediný důvod neuznání nároku na odpočet, jak je patrné z bodu [20] až [30] napadeného rozhodnutí. K podmínce banky zřídit novou korporaci žalovaný konstatoval, že žalobkyně správci daně nepředložila žádný důkazní prostředek, který by osvědčoval tvrzení o jejím nároku na odpočet DPH z odměny za prodej bytů. Banka zcela jistě o bankovním úvěru rozhoduje na základě vypracovaného developerského projektu a záměru, jehož součástí je řešení finanční rentability daného projektu, na základě něhož poté vypracuje nabídku, ve které specifikuje taktéž své požadavky a podmínky, a teprve pokud je vše v pořádku, přichází na řadu smlouva mezi bankou a klientem. Žalovaný citoval vzor požadavků a podmínek z veřejně dostupných zdrojů, na základě něhož se plně přiklonil k názoru správce daně, který nepřistoupil na požadavek žalobkyně vyslechnout jako svědka bývalého zaměstnance banky ve věci prokázání skutečnosti, že banka výslovně kladla podmínku na žalobkyni k založení nové korporace, neboť bývalý zaměstnanec banky by v této věci nemusel vystupovat nestranně. Žalovaný uvedl, že ani správce daně ani žalovaný nezpochybnili existenci žalobkyně či realizaci bytového domu, nýbrž jsou názoru, že se žalobkyni nepodařilo doložit důkazní prostředky, které by osvědčovaly faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho použití k ekonomické činnosti od deklarovaného dodavatele MARKING.
20. Žalovaný též nepřisvědčil čtvrté odvolací námitce, že by žalobkyně a deklarovaný dodavatel MARKING doložili konkrétní doklady, jimiž žalobkyně prokázala faktické přijetí plnění a jeho použití ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně doložila smlouvu mezi ní a deklarovaným dodavatelem spolu s daňovými doklady, provedenou stavební činnost doložila subdodavatelskými fakturami pro MARKING, konkrétně dodávky a práce na bytovém domě, podporu prodeje doložila daňovým dokladem č. 2011-013 za prezentaci žalobkyně v rámci obchodních aktivit deklarovaného dodavatele, umístěním vedle jeho loga, zakoupením společné inzerce, a také předváděním zájemcům o koupi bytu dříve provedené stavby společností MARKING, což bylo realizováno po dokončení objektu. Přitom z článku III. smlouvy o spolupráci plyne, že výše odměny nemohla být známá před prodejem, neboť konečná odměna závisí od konkrétního jednání s kupujícím, tj. na

dosažené prodejní ceně. Žalovaný se k tomuto vyjádřil již v bodech [20] až [30] napadeného rozhodnutí, na něž odkázal, přičemž správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že výše odměny by musela být známá před prodejem bytů, ani nezpochybnili, že by k prodeji bytů došlo, nýbrž zpochybnili skutečnost, že prodej bytů pro žalobkyni realizoval deklarovaný dodavatel MARKING, za což by mu měla náležet odměna.

21. Žalovaný odmítl též pátou odvolací námitku, v níž žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně ohledně porušení § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, neboť žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek vztahující se k přijatým daňovým dokladům s předmětem plnění „odměna za prodej bytů“. Bez ohledu na skutečnost, zda mělo či nemělo dojít k fakturaci prodeju dříve, tak žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.
22. Žalovaný nepřisvědčil ani šesté odvolací námitce, v níž žalobkyně nesouhlasila s tvrzením správce daně o neprokázání provedení úhrad deklarovaných zdanitelných plnění a pochybnostech o provedení pozdější úhrady, kdy stav bankovního účtu žalobkyně i hodnota majetku převyšovala fakturované částky, takže výše závazku byla majetkem žalobkyně dostatečně kryta, navíc § 72 ani § 73 ZDPH neváže nárok na odpočet s realizací úhrady. Žalovaný konstatoval, že správce daně využil zásady volného hodnocení důkazů, a dále že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně je závislá na finančních prostředcích dodavatele MARKING, přičemž nebyl doložen jediný důkazní prostředek o činnosti tohoto personálně a majetkově spřízněného dodavatele, který by souvisel s přijatými plněními dle předložených daňových dokladů.
23. Žalovaný odmítl též sedmou odvolací námitku, podle níž správce daně neosvědčil důkazní prostředky v návrhu na dokazování, ačkoliv odpovídají náplni podle čl. I. bodu 3 smlouvy o spolupráci, a správce daně není expertem na stavební práce. Žalovaný konstatoval, že na žalobkyni uvedených přílohách jsou ukázky přijatých daňových dokladů od deklarovaného dodavatele MARKING, konkrétně za nákup stavebních materiálů, smlouvy mezi deklarovaným dodavatelem a jeho dodavateli stavebních prací a přijatý daňový doklad za provedené práce na projektu s datem uskutečnění zdanitelného plnění z roku 2011, což nesouvisí s předmětnými daňovými doklady a nemůže být proto oprávněný nárok na odměnu za prodej bytu. Žalovaný souhlasil se žalobkyní, že správce daně sice není expertem na stavební práce, ale nepředložení relevantních důkazních prostředků ze strany žalobkyně je zjevné i bez této skutečnosti.

III. Žaloba

24. Žalobkyně v *prvním žalobním bodě* namítla, že správce daně porušil § 90 odst. 3 daňového řádu, podle něhož pokud správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, měl vydat platební výměr do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování podal. Návrh na pokračování v dokazování podala žalobkyně dne 14. 11. 2016, správce daně však lhůtu 15 dnů nedodržel, neboť platební výměr vydal až dne 5. 12. 2016. K namítanému porušení § 90 odst. 3 daňového řádu se žalovaný v napadeném rozhodnutí při vypořádávání odvolacích námitek žalobkyně vůbec nevyjádřil, čímž porušil § 114 odst. 2 daňového řádu.
25. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že správce daně v odůvodnění platebního výměru neuvádí kompletně podaná vysvětlení žalobkyně ani žalovaný se jednotlivými podáními žalobkyně a deklarovaného dodavatele nezabýval, nýbrž pouze doslova převzal

interpretaci údajů a faktů, jak jí ve zdůvodnění platebního výměru podal správce daně, čímž porušil § 114 odst. 2 daňového řádu. Jako příklad žalobkyně uvedla text správce daně ve zdůvodnění platebního výměru: „*Deklarovaný dodavatel daňového subjektu MARKING spol. s r.o. nepředložil žádné listiny, kterými by prokázal odpovídající předmětné činnosti (služby) a v odpovídajícím rozsahu, ke kterým se zavázal smlouvou ze dne 1. 10. 2010, a které mají být předmětem zdanitelných plnění faktur č. 2016-002 a 2016-003. Správce daně nemá proto za prokázané, že deklarovaný dodavatel vůbec ve skutečnosti uskutečnil zdanitelná plnění ve smyslu § 21 ZDPH pro daňový subjekt v uvedených předmětech a rozsazích na fakturách č. 2016-002 a 2016-003.*“, přitom deklarovaný dodavatel v odpovědi na výzvu správce daně vysvětlil, že jde o náklady z let 2010 a 2011, k čemuž žalobkyně doložila účetní zápisy těchto nákladových položek deklarovaného dodavatele v přílohách č. 5 a 6 k návrhu na pokračování v dokazování ze dne 14. 11. 2016. Žalovaný coby odvolací orgán však bez zdůvodnění uvedl, že tyto dokumenty „*zjevně nesouvisí s předmětnými daňovými doklady*“.

26. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně uvedla, že podala vysvětlení, v čem spočívá její ekonomická činnost, údaje o svém majetku a zdůvodnila, kdy došlo a přibližně dojde k dalšímu poskytnutému plnění a doložila účetní výkazy, jež dokazovaly, že žalobkyně je finančně zdravá. Správce daně tak nemusel mít žádné jiné pochybnosti. Žalovaný, však v napadeném rozhodnutí toliko formálně uvedl, že dokazováním byly zjištěny takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzená předmětná plnění neuskutečnila tak, jako byla deklarována na předmětných daňových dokladech. Tyto „další důvody“ však neměl a nemohl mít správce daně v době vydání výzvy k dispozici a žádnou další výzvu žalobkyně neobdržela, pouze dne 1. 11. 2016 dokument „*Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností*“, kterým správce daně řízení ukončil, neboť na návrh žalobkyně ze dne 14. 11. 2016 k pokračování v dokazování nereagoval, nýbrž vydal dne 5. 12. 2016 platební výměr.
27. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla, že důvod odmítnutí žalobkyní navrženého svědka je nezákonný. Žalovaný se přiklonil k názoru správce daně, který nepřistoupil na požadavek žalobkyně vyslechnout jako svědka bývalého zaměstnance banky ve věci prokázání skutečnosti, že banka výslovně kladla podmínku k založení nové korporace pro výstavbu objektu Residence Swisshouse, „*neboť je názoru, že bývalý zaměstnanec banky by v této věci nemusel vystupovat nestranně*“. Výslechem svědka mělo být doloženo, že založení korporace žalobkyně nebylo úmyslem zakladatelů ovlivnit svoji daňovou povinnost, neboť založením 100 % provázané korporace se sídlem na stejném místě nemohli vlastníci korporace „*optimalizovat svoji daňovou povinnost*“, jak uvádí žalovaný. Po účetním a daňovém uzavření roku 2016 je navíc zřejmé, že žalobkyni žádná daňová povinnost nevznikla, ale i v případě, pokud by k prodeji posledních jednotek ve vlastnictví žalobkyně došlo a žalobkyně by výnosy v roce 2016 zaúčtovala, přijetím faktur od deklarovaného dodavatele MARKING by sice došlo ke snížení daně u žalobkyně, ale o stejnou částku by došlo ke zvýšení daně u deklarovaného dodavatele, jehož vlastní stejní společníci. K žádné optimalizaci daní následkem fakturace mezi těmito provázanými korporacemi tedy nemohlo dojít, neboť každý náklad v jedné z předmětných korporací byl a je současně výnosem u druhé a naopak – každý odpočet DPH u jedné ze společností je současně daňovou povinností u druhé z nich. Pokud by došlo ke snížení daně u jedné společnosti, o stejnou částku by byla zvýšená daň u druhé z nich. Vše je navíc jednoduše kontrolovatelné u správce daně, který obě korporace spravuje na tomtéž územním pracovišti. Fakturami na odměnu za prodej bytů nebyl snížen výnos u společnosti žalobkyně, tedy nebyla snížena daň z příjmů, neboť v období roku 2016 nebyl prodán žádný byt, naopak byl zvýšen výnos

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

u deklarovaného dodavatele MARKING a za rok 2016 byl u něho zvýšený základ pro daň z příjmů. Pokud jde o DPH, tak o částku, kterou nárokovala v odpočtu žalobkyně, byl zvýšený odvod u deklarovaného dodavatele, státní rozpočet tudíž nebyl nikterak zkrácený. Založením korporace žalobkyně byla pro vlastníky naopak zvýšena administrativní náročnost celé výstavby, takže pokud by nebylo založení požadováno financující bankou, vlastníci by k němu nepřistoupili.

28. V *pátém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že žalovaný chybně vyložil obsah smlouvy o spolupráci mezi žalobkyní a deklarovaným dodavatelem MARKING ze dne 1. 10. 2010, když žalovaný stejně jako správce daně nezpochybnil fakt, že by k prodeji bytů došlo, „*ale skutečnost, že prodej bytů pro odvolatele realizoval právě jím deklarovaný dodavatel, za což by mu náležela odměna*“. Žalovaný smlouvu o spolupráci chybně chápe jako závazek deklarovaného dodavatele prodávat byty v objektu Residence Swisshouse, neboť uvedl, že ve skutečnosti byty prodávala realitní kancelář REALITY 21. Ve smlouvě není uvedeno, že deklarovaný dodavatel dostane odměnu za prodej bytů, ani závazek tyto byty prodávat, nýbrž se ve smlouvě zavázal *podpořit prodej bytů tím, že zvýší v průběhu výstavby jejich kvalitu, jak je rozepsáno v článku II. smlouvy. Článek III. smlouvy o spolupráci* potom stanoví, kdy a jakou odměnu deklarovaný dodavatel dostane. Text uvedený ve fakturách č. 2016-002 a č. 2016-003 „*za prodej bytu*“ je chyba v psaní (formální chyba), neboť srovnáním se smlouvou o spolupráci a vysvětlením žalobkyně je pochopitelné, že jde o odměnu za činnost v průběhu výstavby, hodnocenou po prodeji jednotlivých bytů, a poskytnutou v částce podle toho, jak úspěšný byl prodej, tedy jaká prodejní cena za 1 m² byla dosažena. Konkrétní činnost deklarovaného dodavatele dle smlouvy probíhala v průběhu výstavby objektu a jeho vliv na prodej bytu byl hlavně zvýšení kvality bytů, pouze až výpočet odměny byl vázán na prodej jednotlivých bytů.
29. Žalobkyně v *šestém žalobním bodě* namítla nevypořádání se s její odvolací námitkou, že smlouva o spolupráci byla sepsaná podle soukromě právních předpisů, a nelze ji tudíž posuzovat podle ZDPH. Správce daně proto chybně zhodnotil, že smlouva o spolupráci byla sepsána v rozporu s § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH. Správce daně pouze může případné následky posuzovat podle veřejnoprávních předpisů, tedy v tomto konkrétním případě, kdy byl doklad vystaven po delší době, než je předepsáno v ZDPH, využít příslušné sankce, které však na platnost smlouvy o spolupráci nemají vliv.
30. V *sedmém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že žalovaný nereagoval na text její šesté odvolací námítky, nýbrž rozebíral, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, aby prokázala, že k uskutečnění plnění došlo. Žalobkyně v šesté odvolací námitce brojila proti tvrzení správce daně, že neprokázala provedení úhrad fakturovaných služeb, že stav jejího bankovního účtu ke dni 19. 10. 2016 byl 3 819,65 Kč, že žádné ustanovení zákona neváže nárok na odpočet s realizací úhrady, a že odkaz správce daně na § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH rovněž neobsahuje žádnou lhůtu k realizaci vztahující se k úhradě dokladu. Nevypořádáním šesté odvolací námítky tak žalovaný porušil § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť odvolací námitku vůbec neposoudil.
31. V *osmém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že žalovaný k sedmé odvolací námitce chybně uvedl, že se ztotožňuje s názorem správce daně, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí předmětných plnění, neboť předmětem přijatých daňových dokladů je odměna za prodej bytu. Žalobkyně opakovaně namítla, že tomu tak není, neboť předmětem plnění bylo zvýšení kvality bytových jednotek, jak je rozepsáno v části II. smlouvy o spolupráci

(*Předmět*), pouze až výše odměny byla stanovena podle výsledku prodeje bytových jednotek.

32. Žalobkyně s ohledem na shora uvedené skutečnosti navrhla, aby soud zrušil jednak napadené rozhodnutí žalované, jednak též platební výměr správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného

33. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 11. 2017 odkázal zejména na napadené rozhodnutí a obsah předloženého spisového materiálu.
34. K *prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že lhůta 15 dnů od podání návrhu na pokračování v dokazování, v níž má správce daně vydat rozhodnutí o stanovení daně, pokud důvody k pokračování v dokazování neshledá, je lhůtou pořádkovou, jejíž nedodržení nemá za následek nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Konstatoval, že s odvolací námitkou se žalovaný vypořádal v bodu [34] napadeného rozhodnutí.
35. K *druhému žalobnímu bodu* žalovaný konstatoval, že jeho povinností není reagovat podrobně na každý jednotlivý argument uplatněný žalobkyní v odvolání, nýbrž v reakci na dané námitky přesvědčivě odůvodnit své závěry tak, že toto zdůvodnění poskytne dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 9/2014 - 140, a uvedl, že žalobkyní namítané porušení § 114 odst. 2 daňového řádu nelze vyvozovat z toho, že se žalovaný stran hodnocení dříve předložených důkazních prostředků a tvrzení žalobkyně ztotožnil se závěry správce daně.
36. K *třetímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že je logické, že správce daně bude v době vydání výzvy disponovat určitými pochybnostmi a nikoliv povědomím o všech rozhodných skutečnostech, ze kterých by bylo možné učinit závěr, zda je možné uznat žalobkyní tvrzený nárok na odpočet či nikoliv. Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele MARKING, úhradu za tato plnění, a jak tato plnění byla či budou použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, čímž byla zcela konkrétně seznámena se skutečnostmi, které měla v rámci postupu k odstranění pochybností prokázat. Sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností byla žalobkyně rovněž seznámena s tím, že pochybnosti správce daně stran předmětných zdanitelných plnění nebyly odstraněny. Postup správce daně, který poté, co neshledal důvod pro pokračování v dokazování, vydal platební výměr, aniž by předtím reagoval na návrh žalobkyně na pokračování v dokazování, je v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Tvrzení žalobkyně uvedená v návrhu na pokračování v dokazování byla správcem daně vypořádána v odůvodnění platebního výměru.
37. Ke *čtvrtému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že v daném případě není rozhodné, za jakým účelem byla žalobkyně založena, ani to, zda mohlo dojít k optimalizaci daňové povinnosti, nýbrž to, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele MARKING v deklarovaném rozsahu, jakož použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně nezpochybnil tvrzení žalobkyně o důvodu jejího vzniku, proto neshledal důvod k provedení žalobkyní navrhnutého výsledku svědka.
38. K *pátému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že smlouva o spolupráci spolu s ostatními provedenými důkazy nebyla s to prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele MARKING a v podrobnostech odkázal na body [20] až [30] napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

39. K *šestému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že žalobkyně v rámci páté odvolací námitky mj. namítla, že následkem porušení § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH nemůže být uznání nároku na odpočet DPH, avšak nárok na odpočet v daném případě nebyl uznán z toho důvodu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání faktického přijetí předmětných zdanitelných plnění, nikoliv z důvodu porušení § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH.
40. K námitce žalobkyně v *sedmém žalobním bodě* se žalovaný vyjádřil již v bodě [38] napadeného rozhodnutí, v němž ji shledal nedůvodnou.
41. Žalovaný závěrem uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobkyní, neboť v daném případě bylo postupováno v souladu se zákonem, a proto navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

42. Žalobkyně ve své replice k vyjádření žalovaného namítla, nepravdivost tvrzení žalovaného, že se s odvolací námitkou ohledně překročení k vydání platebního výměru vypořádal v odstavci 34 s odkazem na odst. 15 napadeného rozhodnutí.
43. Žalobkyně zpochybnila tvrzení žalovaného, kterým reagoval na *druhý žalobní bod*, že není povinen reagovat podrobně na každý jednotlivý argument uplatněný žalobkyní v odvolání s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 9/2014 - 140, neboť sjednocená judikatura (nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 1903/07, rozsudek NSS č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, či rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98) uvádí, že „...jestliže jsou v projednávané cause vzneseny závažné právní argumenty, na které odpověď nevyplývá přímo z textu právního předpisu, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal.“. Totéž platí pro žalovaného, jenž sice podle citované judikatury není povinen podrobně reagovat na každý argument odvolatele, ale pouze tehdy, kdy na určitý argument je nějakým způsobem reagováno v rámci odpovědi na jinou námitku, což se však v daném případě nestalo, proto jde o porušení § 114 odst. 2 daňového řádu.
44. Žalobkyně namítla, že žalovaný si vyložil námitky *třetího žalobního bodu* nepřesně. V době, kdy správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností sestavil (pro žalobkyni jedinou) výzvu, vyjádřil svoji pochybnost jenom ze tří důvodů: 1) za posledních 12 měsíců žalobkyně neměla žádné plnění na výstupu, jenom odpočty DPH; 2) žalobkyně neuvedla v přiznání svoji hlavní činnost; a 3) správce daně neměl žádné údaje o majetku žalobkyně. Ve výzvě pak žalobkyni neumožnil reagovat pouze na tyto pochybnosti, ale žádal též doložit doklady, na základě kterých odpočet DPH za měsíc květen 2016 nárokovala, prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění a doložení dalších dokladů a skutečností, které přímo nesouvisely s tvrzeními uvedenými žalobkyní v daňovém přiznání. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přitom po správci daně požaduje, aby on prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. K tomuto odkázala žalobkyně na bod [16] rozsudku NSS, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, podle něhož: „Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.“

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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“. Pokud tedy žalobkyně doložila důvody, proč za posledních 12 měsíců neměla žádná plnění na výstupu, uvedla svoji hlavní činnost a uvedla údaje o svém majetku, předložila daňové doklady a smlouvy, na základě kterých si v přiznání uplatnila odpočet, přenesla tím důkazní povinnost znovu na správce daně, jenž měl doložit existenci skutečností, které věrohodnost, průkaznost a správnost těchto účetních dokladů zpochybňují. Správce daně však existenci takových skutečností nedoložil a žalovaný v napadeném rozhodnutí postupoval tak, jako by § 92 odst. 3 písm. c) daňového řádu neexistoval.

45. Žalobkyně ohledně *čtvrtého žalobního bodu* zopakovala, že kvůli tomu, aby bylo oddělené účetnictví objektu, docházelo k transakcím mezi žalobkyní a deklarovaným dodavatelem MARKING, kterého ze 100 % vlastní dva stejní společníci, a který sídlí na stejné adrese, takže daňové spisy obou korporací jsou spravovány na stejném územním pracovišti jednoho správce daně. Za této situace nemohlo při transakcích mezi korporacemi dojít k optimalizaci daňových povinností ani podvodnému jednání, neboť náklad u jedné z nich znamenal stejný výnos u druhé, a nárok na odpočet DPH u jedné, znamenal odvod DPH ve stejné výši u druhé z nich. Žalovaný se přiklonil k názoru správce daně nevyslechnout svědka pouze z hypotetického důvodu, „že bývalý zaměstnanec banky by v této věci nemusel vystupovat nestranně“, žalovaný však neprokázal skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, což podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu prokázat měl.
46. Co se týče *pátého žalobního bodu*, setrvala žalobkyně na interpretaci textu smlouvy o spolupráci, že deklarovaný dodavatel MARKING nebyl zavázán k prodeji bytů a smluvená odměna nebyla za prodej bytů. Skutečnosti a zjištění správce daně jsou žalovaným posuzovány v důsledku jeho chybné interpretace smlouvy o spolupráci a doslovného posuzování textu na předložených fakturách. Žalovaný konstatoval, že jde o jiný předmět, ale důvod, proč nepřipustil interpretaci předmětu smlouvy o spolupráci podle obsahu článku II., neuvedl. Žalobkyně konstatovala, že pokud by předmětem smlouvy o spolupráci měl být prodej bytových jednotek, tak by to v článku II. muselo být obsaženo a to, co je v článku II. skutečně uvedeno, by bylo zbytečně navíc. Text na fakturách je uvedený zjednodušeně a nesprávně, kdy např. ve faktuře č. 2016-002 je text „na základě Smlouvy vám fakturujeme odměnu za prodej bytu č. 301“, na příloze je však částka vypočtena přesně podle postupu uvedeného v čl. III. (Odměna) smlouvy o spolupráci. Je tedy zřejmé, že se postupovalo podle smlouvy o spolupráci, jejímž předmětem byla činnost v průběhu výstavby, nebyla to odměna za prodej bytových jednotek, neboť je všeobecně známo, že odměna za prodej bytových jednotek se pohybuje v částkách kolem 5 % ceny. Rovněž závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných plnění, je chybný, jelikož přijetí smluveného plnění bylo prokázáno tím, že bytové jednotky byly ve zvýšené kvalitě vystavěny a prodány.
47. Žalobkyně namítla, že žalovaný si vyložil námitku v *šestém žalobním bodě* též nepřesně, neboť žalobkyně brojila proti tvrzení správce daně, že smlouva o spolupráci byla sepsaná v rozporu s § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, přičemž žalovaný nerozebírá obsah námítky, ale

toliko popisuje, na základě čeho nebyl uznán odpočet, čímž opět nedodržel § 114 odst. 2 daňového řádu.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

48. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů. Městský soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s § 51 s. ř. s., neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
49. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, kterými mělo být zhodnocení dvou bytových jednotek, přičemž hodnota těchto zdanitelných plnění byla vyjádřena v odměně pro žalobkyni v případě prodeje bytů. Soud proto považuje za stěžejní a podstatné nikoliv časové okolnosti prodeje bytů a časový odstup fakturace odměny za prodej bytů, nýbrž to, co žalobkyně ostatně uvádí i v replice, zda přijetí *smluveného* plnění bylo prokázáno tím, že bytové jednotky byly ve zvýšené kvalitě a zásluhou výlučně společnosti MARKING na základě smlouvy o spolupráci se žalobkyní zhodnoceny a toto zhodnocení se projevilo v prodejní ceně bytů. To znamená, že mezi žalobkyní a jejím dodavatelem musela být učiněna smluvní ujednání, podle kterých by právě zhodnocení bytů a míra jejich kvality byly jako přidaná hodnota k hodnotě představované výstavbou bytů právě takovým přínosem k prodeji bytů, že tento přínos ovlivnil jak možnost prodeje, tak logicky i prodejní cenu bytů, která by odrážela hodnotu zvýšených nákladů společnosti MARKING vynaložených na vyšší standard bytů, které měla žalobkyně prodat. Je zřejmé, že přidaná hodnota v tomto smyslu by měla spočívat v úsilí dodavatele žalobkyně a jeho nadstandardních nákladech, prokazatelně vynaložených nad rámec nákladů na standardní výstavbu bytů v předmětném objektu Swisshouse. Bylo tedy otázkou, zda takové náklady a hodnotu činnosti dodavatele žalobkyně doložila. Zodpovězení této otázky bylo započato ověřováním daňové povinnosti žalobkyně, k němuž byly shledány podmínky po podání daňového přiznání.
50. Soud přezkum napadeného rozhodnutí vedl podle námitek žalobkyně, která v prvním až třetím žalobním bodu vytýkala procesní postupy správce daně při vydání výzvy a vydání platebního výměru, přičemž od čtvrtého žalobního bodu uplatnila výhrady, které již souvisí s věcným posouzením nároku na odpočet daně.
51. K prvním třem žalobním bodům soud uvádí, že je samozřejmé, že správce daně obchodní poměry žalobkyně, a tedy i jakékoliv okolnosti deklarovaného přijatého plnění v hodnotě „odměny za prodej bytů“ při podání daňového přiznání nemohl znát, pochybnosti o nároku na odpočet daně vznikly správci daně z důvodu analýzy daňového přiznání, kdy správce daně vycházel z údajů, že podíl uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání hodnotu nula, zároveň za posledních 12 měsíců vykázala žalobkyně přijatá zdanitelná plnění ve výši 4 168 967 Kč a uskutečněná ve výši 0 Kč, což dle správce popíralo základní smysl podnikání – dosahování zisku, takže u správce daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijatá plnění používá při uskutečňování své ekonomické činnosti. Dále nebyl na str. 1 daňového přiznání uveden žádný údaj o hlavní ekonomické činnosti žalobkyně, správci dani tak nebylo zřejmé, o jakou hlavní ekonomickou činnost se

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v předmětném zdaňovacím období má jednat, a proto přistoupil k ověření pravdivosti výše uskutečněných a přijatých plnění uvedených v přiznání. Protože současně šlo o nárok na odpočet daně, byl správce daně na základě tvrzených daňových poměrů žalobkyně ověřovat i konkrétní zdanitelná plnění. Učinil tak postupem k odstranění pochybností podle § 90 daňového řádu, a to výzvou ze dne 26. 7. 2016, prověřovány byly pochybnosti správce daně ohledně přijetí zdanitelných plnění zahrnutých do řádku 40 daňového přiznání v celkové výši základu daně 1 505 810 Kč a o jejich použití k ekonomické činnosti žalobkyně dle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 ZDPH.

52. Žalobkyně byla výzvou k odstranění pochybností ze dne 26. 7. 2016 byla také vyzvána, aby prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele MARKING, úhradu za tato plnění, a jak tato plnění byla či budou použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, čímž byla konkrétně seznámena se skutečnostmi, jež měla v rámci postupu k odstranění pochybností prokázat. Uvedenou výzvou k odstranění pochybností správce daně v souladu s § 89 daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání, že skutečně přijala zdanitelná plnění uvedená na ř. 40 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2016, v jakém rozsahu je přijala, od koho a na základě jakých ujednání; aby doložila daňové doklady za deklarovaná přijatá zdanitelná plnění dle § 73 ZDPH, smlouvy, objednávky, dodací listy a další listiny, které má v držení a které se vztahují k přijatým zdanitelným plněním; aby prokázala úhradu deklarovaných přijatých zdanitelných plnění; aby prokázala, jak byla, případně jak budou, použita přijatá zdanitelná plnění uvedená na ř. 40 pro její ekonomickou činnost; aby doložila, co tvoří její obchodní majetek.
53. Sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 11. 2016 byla žalobkyně rovněž seznámena s tím, že pochybnosti správce daně stran předmětných zdanitelných plnění nebyly odstraněny. Postup správce daně, který poté, co neshledal důvod pro pokračování v dokazování, vydal platební výměr, aniž by předtím reagoval na návrh žalobkyně na pokračování v dokazování, je v souladu se shora citovaným § 90 odst. 3 daňového řádu. Tvrzení žalobkyně uvedená v návrhu na pokračování v dokazování navíc byla správcem daně vypořádána v odůvodnění platebního výměru (odst. 2 a 4 na str. 7 platebního výměru).
54. Ze správního spisu předloženého žalovaným bylo k žalobnímu bodu, týkajícímu se opožděného vydání platebního výměru zjištěno, že dne 14. 11. 2016 byl správci daně doručen návrh žalobkyně na pokračování v dokazování a provedení dalších důkazních prostředků dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Dne 2. 12. 2016 byl správcem daně sepsán úřední záznam dle § 63 a § 90 daňového řádu, podle něhož správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování a přistoupil proto k vyměření daně podle v úředním záznamu uvedených zjištěných skutečností. Dne 5. 12. 2016 vydal správce daně platební výměr, jenž byl žalobkyni doručen dne 9. 12. 2016.
55. Byť městský soud shledává, že 15ti denní lhůta pro vydání platebního výměru dle § 90 odst. 3 daňového řádu nebyla dodržena (platební výměr měl být vydán nejpozději dne 30. 11. 2016), skutečnost, že správce daně vydal platební výměr po zákonem stanovené lhůtě, nemá vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí o stanovení daně, jelikož obecné lhůty pro vydání rozhodnutí dle daňového řádu mají povahu lhůt pořádkových, jejichž překročení nemůže vést k závěru o nezákonnosti procesního postupu nebo o nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, které z takového procesního postupu vzešlo. Tento právní názor je v souladu též s konstantní judikaturou NSS, podle níž průtahy v řízení zpravidla nemají vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí, z těchto důvodů proto nelze rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správního orgánu zrušit pouze pro průtahy v řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002 - 41).

56. Městský soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že se žalovaný s touto odvolací námitkou, která souvisela s nedodržením lhůty, vypořádal v bodu [34] s odkazem na bod [15] napadeného rozhodnutí zprostředkovaně tím, že v těchto bodech vysvětlil, jak postupoval, když neshledal důvody pro pokračování v dokazování a kdy bez dalšího vydal rozhodnutí o stanovení daně dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Časová prodleva ve vydání platebního výměru a nedostatek přímého vysvětlení, že uplynutí lhůty k vydání rozhodnutí o dani nemá prekluzivní účinky, není skutečností, která by žalobkyni zkrátila na právech a byla důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
57. Uvedené městský soud podporuje judikaturou vyšších soudů ohledně povinnosti žalovaného reagovat na každý jednotlivý argument uplatněný žalobkyní v odvolání, Soud odkazuje na přílehlavé závěry vyslovené ÚS a NSS, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. např. nálezy ÚS sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [srov. např. usnesení ÚS ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ÚS ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ÚS ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72], tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. ÚS v této souvislosti konstatoval, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* [srov. nálezy ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (bod 68); obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50 (bod 21), ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30 (bod 41), ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50 (bod 17), popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013). Ostatně i ÚS v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. bod 24 nálezu ÚS ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, v němž ÚS uvedl, že *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
58. S ohledem na výše uvedené k prvním třem žalobním bodům se městský soud ztotožnil s výkladem žalovaného, že jeho povinností není reagovat podrobně na každý jednotlivý argument uplatněný žalobkyní v odvolání, nýbrž v reakci na dané námitky přesvědčivě a

dostatečně odůvodnit své závěry, přičemž žalobkyní namítané porušení § 114 odst. 2 daňového řádu nelze vyvozovat toliko ze skutečnosti, že se žalovaný stran hodnocení dříve předložených důkazních prostředků a tvrzení žalobkyně ztotožnil se závěry správce daně vyslovenými v platebním výměru. Žalobkyně sice poskytla podrobná vysvětlení a podstatné skutečnosti, ale svá tvrzení nedoložila konkrétními důkazy o přijatých zdanitelných plněních od deklarovaného dodavatele MARKING, pročež uvedená vysvětlení žalobkyně zůstala toliko v rovině tvrzení, avšak nebyla již nikterak doložena relevantními podklady, tedy prokázána.

59. K čtvrtému až osmému žalobnímu bodu, které se týkají prokázání zdanitelného plnění a důkazní povinnosti žalobkyně v daňovém řízení, soud uvádí následující.
60. Správní soudy včetně NSS aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání a v takovém případě mu postačí listinné podklady (daňové přiznání, případně doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou.
61. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stihá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobkyně „nade vši pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcovi a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost

údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení a postup k ověření daňové povinnosti žalobkyně náležitě odůvodnil. Právě z důvodů údajů v daňovém přiznání neprokazujících zhodnocení přijatých plnění a jejich vliv na výši zisku při absenci údajů o obchodním majetku a kdy správce daně nemohl znát obchodní poměry žalobkyně, byl dán důvod ke vzniku pochybností a k tomu, aby správce daně zvolil postup k odstranění pochybností, a to učiněním již výše uvedené výzvy ze dne 26. 7. 2016 k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění (na řádce 40 daňového přiznání).

62. Žalobkyně reagovala na výzvu k odstranění pochybností podáním ze dne 9. 8. 2016, v němž uvedla, že *„byla založena s účelem rozvoje a výstavby residenčního projektu v Jeremenkově ulici s následným prodejem bytových jednotek, což byla její ekonomická činnost. Většina bytových jednotek byla v projektu prodána (dvě v roce 2015), zůstala poslední bytová jednotka k prodeji s plánovaným prodejem do konce roku 2016. O nadměrný odpočet v celkové výši 316 212 Kč společnost požádala na základě vyfakturovaných částek dle smlouvy o spolupráci ze dne 1. 10. 2010.“*. Žalobkyně dále doložila Smlouvu o spolupráci uzavřenou mezi ní a deklarovaným dodavatelem MARKING ze dne 1. 10. 2010, fakturu č. 2016-002 ze dne 10. 5. 2016, podle s předmětem plnění *„na základě smlouvy vám fakturujeme odměnu za prodej bytu č. 301 v Residence Swisshouse“*, základ daně 933 825 Kč, daň 196 104 Kč a dále fakturu č. 2016-003 ze dne 10. 5. 2016 s předmětem plnění *„na základě smlouvy vám fakturujeme odměnu za prodej bytu č. 101 v Residence Swisshouse“*, základ daně 571 985 Kč, daň 120 117 Kč.
63. Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že výzvou k poskytnutí listin ze dne 24. 8. 2016, byl deklarovaný dodavatel MARKING vyzván správcem daně dle § 78 a § 93 odst. 4 daňového řádu k doložení daňových dokladů (faktur) vystavených pro žalobkyni jako odběratele v období od ledna 2016 do současnosti na základě smlouvy o spolupráci; sestavy účetních dokladů (datum, dodavatel, text, základ DPH, daň, celkem, datum úhrady), které tvoří náklady na dosažení výnosů fakturovaných v květnu a v červnu 2016 žalobkyně jako odběratele na základě smlouvy o spolupráci; nabývacích dokladů (náklady) s celkovou hodnotou vyšší než 10 000 Kč k fakturovaným předmětům zdanitelných plnění pro žalobkyni jako odběratele v květnu a červnu 2016.
64. Dne 30. 8. 2016 doložil deklarovaný dodavatel MARKING smlouvu o spolupráci ze dne 1. 10. 2010, fakturu č. 2016-002 ze dne 10. 5. 2016, fakturu č. 2106-003 ze dne 10. 5. 2016, Property management smlouvu uzavřenou mezi ním a žalobkyní ze dne 1. 1. 2012, jejímž předmětem je poskytování služeb deklarovaným dodavatelem, konkrétně poradenství v oblasti řízení správy nemovitostí a fakturu č. 2016-004 ze dne 8. 6. 2016, na základě níž fakturoval deklarovaný dodavatel žalobkyni službu opravy a údržby v Residence Swisshouse, která však nebyla vystavena podle smlouvy o spolupráci ze dne 1. 10. 2010. Dále byly předloženy (subdodavatelské) smlouvy o dílo uzavřené mezi společností MARKING jako objednatelem a zhotoviteli - společnostmi Luperon s.r.o., EVVA spol. s r.o. Praha ohledně montáže fasády objektu bytů a uzamykacího systému do objektu.
65. Ze smlouvy o spolupráci ze dne 1. 10. 2010 bylo zjištěno, že žalobkyně podnikající v oblasti residenčního developmentu uzavřela s deklarovaným dodavatelem MARKING smlouvu o spolupráci, v níž se dohodli, že deklarovaný dodavatel bude podporovat prodej bytových jednotek v projektu Residence Swisshouse v Jeremenkově ulici v Praze 4 (čl. I. bod 3 smlouvy). Předmětem smlouvy o spolupráci bylo ujednáno (čl. II. smlouvy), že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

deklarovaný dodavatel se zavazuje svojí činností zvýšit kvalitu bytových jednotek v oblasti interiérových i exteriérových úprav v následujících ohledech: konzultace a případná úprava dispozičních řešení bytových jednotek; monitoring nákladů a případná optimalizace nákladů; kontrola kvality provedení instalačních prací a doporučení kvalitního koupelnového vybavení – dlaždice, vany, sprchové kouty, bidety, umyvadla; kontrola kvality provedení instalačních prací a doporučení kvalitního kuchyňského vybavení – dlaždice, parkety, spotřebiče; kontrola kvality a provedení instalačních prací a doporučení kvalitního pokojového vybavení – parkety, omítky, tapety, osvětlení; konzultace a návrh exteriérových úprav – trávnickové typy, stromy, keře, návrh sadových úprav. V čl. III. bodu 3 věty první smlouvy o spolupráci bylo ujednáno, že odměnu je deklarovaný dodavatel oprávněn vyfakturovat nejdříve půl roku po prodeji bytu, nejpozději však do dvou let.

66. Výzvou k poskytnutí listin ze dne 8. 9. 2016, č. j. 6801308/16/2004-60565-105791, byl deklarovaný dodavatel MARKING opětovně vyzván správcem daně dle § 78 a § 93 odst. 4 daňového řádu k doložení listin, neboť na základě první výzvy nedoložil listiny v požadovaném rozsahu.

Dne 16. 9. 2016 doložil deklarovaný dodavatel MARKING nabývací doklady (8 x faktura), sestavu účetních dokladů vztahujících se k fakturě č. 2016-004 a uvedl, že náklady vztahující se k fakturám č. 2016-002 a č. 2016-003 byly vynaloženy v průběhu stavby bytového domu v letech 2010 a 2011, předmětem smlouvy o spolupráci pak byla odměna závislá na výši dosažené prodejní ceny bytové jednotky, čímž byl motivován k nadstandardním úkonům k zajištění vysoké kvality stavby, přičemž nárok na odměnu vznikl až po prodeji jednotlivých bytů. Dále uvedl, že z účetních sestav nejsou zřejmé náklady přímo vztahující se ke smlouvě o spolupráci, jelikož se jednalo o náklady vážící se k fakturaci subdodavatelských prací v průběhu stavby. Náklady vztahující se ke smlouvě o spolupráci potom spočívaly především v činnosti a jednání zhotovitele při výstavbě (mzdové náklady), a proto není možné doložit sestavu účetních dokladů.

67. Výzvou k poskytnutí informací ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7414093/16/2004-60565-105791, vyzval správce daně dle § 57 odst. 3 daňového řádu banku UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. k poskytnutí informací ohledně majitele účtu č. 2104397830/2700, disponenta a peněžních transakcí za období od 4. 5. 2015 do současnosti. Dle odpovědi banky byl předmětný účet vedený na žalobkyni, zůstatek na účtu ke dni 19. 10. 2016 činil 3 819,65 Kč a dispoziční práva k účtu měli jednatele obou korporací – konkrétně pan S. M. a pan Z. M..
68. Z výpisu z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že deklarovaný dodavatel MARKING byl v předmětném období personálně propojený s žalobkyní přes osoby společníků – pana Z. M. a pana S. M.
69. Z úředního záznamu dle § 63 daňového řádu ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7554003/16/2004-60565-105791, bylo zjištěno, že správce daně učinil lustraci v katastru nemovitostí pomocí dálkového přístupu o bytovém domě Jeremenkova 1188, k. ú. Podolí, Praha 4, podle něhož byl byt č. 301 (daňový doklad č. 2016-002) prodán dne 9. 12. 2014, kdy právní účinky nastaly dne 12. 12. 2014 a byt č. 101 (daňový doklad č. 2016-003) byl prodán dne 3. 4. 2015, kdy právní účinky nastaly dne 10. 4. 2015.
70. Ze sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 11. 2016, č. j. 7743278/16/2004-60565-105791, bylo zjištěno, že správce daně sdělil žalobkyni v souladu s

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

§ 90 odst. 1 a 2 daňového řádu výsledek postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2016, v němž rozvedl své pochybnosti a zhodnotil důkazní prostředky. Správce daně zhodnotil, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění na ř. 40 v celkové výši základu daně 1 505 810 Kč a daně ve výši 316 221 Kč, neodstranila pochybnosti o jejich použití ke své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1, 2 a § 73 ZDPH, a proto nebude údaj uvedený na ř. 40 uznán. Správce daně žalobkyni poučil, že je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu.

71. Dne 14. 11. 2016 doručila žalobkyně správci daně návrh na pokračování v dokazování a provedení dalších důkazních prostředků, k němuž přiložila kopii technického průkazu vozidla ve vlastnictví žalobkyně, které zamýšlela do konce roku 2016 prodat, následně vstoupit do likvidace a společnost zrušit, dále smlouvy a faktury prokazující dodávky určitých materiálů a stavebních prvků, které objednal deklarovaný dodavatel MARKING, a to výlučně pro jeho činnost na stavbě pro žalobkyni, a výpisy jednotlivých nákladových položek deklarovaného dodavatele z účetního deníku z roku 2010 a 2011.
72. Z platebního výměru vyplývají důvody neuznání nároku na odpočet daně, spočívající v tom, že se mělo jednat o služby či činnosti prováděné při výstavbě bytů a pouze před prodejem bytů, tj. před 9. 12. 2014 (byt č. 301) a před 3. 4. 2015 (byt č. 101), předložené faktury (daňové doklady) nebyly proto vystaveny do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň dle § 28 odst. 4 ZDPH. Správce daně vyhodnotil, že smlouva o spolupráci byla sepsána v rozporu s § 21 odst. 4 ZDPH, neboť podle ní *„odměnu je partner oprávněn vyfakturovat nejdříve půl roku po prodeji bytu“*, navíc úplaty za deklarovaná plnění nebyly doloženy, jelikož dle předložených faktur k nim má teprve dojít ve lhůtě do 31. 12. 2016, neboť faktury uvádějí datum splatnosti *„IV. kvartál 2016“*, čímž žalobkyně neprokázala úplaty deklarovaných přijatých plnění. Správce daně konstatoval, že žalobkyně ani přes výzvu neprokázala její obchodní majetek, nedoložila, co bylo její ekonomickou činností v měsíci květnu 2016, a za posledních 12 měsíců neměla žádné plnění na výstupu. Správce daně dále konstatoval, že ani deklarovaný dodavatel MARKING nepředložil žádné listiny, kterými by prokázal odpovídající předmětné činnosti (služby) a v odpovídajícím rozsahu, ke kterým se zavázal smlouvou o spolupráci, a které mají být předmětem zdanitelných plnění faktur č. 2016-002 a č. 2016-003, proto neměl za prokázané, že deklarovaný dodavatel ve skutečnosti uskutečnil zdanitelná plnění ve smyslu § 21 ZDPH pro žalobkyni v uvedených předmětech a rozsazích na fakturách č. 2016-002 a č. 2016-003. Správce daně nepochybněval tvrzení žalobkyně, že založení nové společnosti požadovala banka, proto neshledal důvod k vyslechnutí tehdejšího zaměstnance banky. Tvrzením, že *„hlavní část služby byla poskytnuta o moc dříve a to přesto, že k fakturaci došlo později“* žalobkyně potvrdila, že nemohlo nastat předmětné zdanitelné plnění v květnu 2016, ale *„o moc dříve“* a tudíž ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, proto pochybnost správce daně o takovém zdanitelném plnění přetrvávala. Ačkoliv o výnosech z prodeje bytů bylo účtováno podstatně dříve, tj. kdy jsou prodeje bytů č. 101 a č. 301 evidovány u katastrálního úřadu dle smluv k 3. 4. 2015 a 9. 12. 2014, byl ke dni 19. 10. 2016 na bankovním účtu žalobkyně zjištěn zůstatek pouze 3 819,65 Kč, nebyl tudíž reálný předpoklad, že dojde k úhradě za předmětná zdanitelná plnění. Žalobkyně se potom ani v návrhu na pokračování v dokazování dostatečným způsobem nevyjádřila k tomu, z jakých zdrojů by k úhradám předmětných zdanitelných plnění mělo dojít, když zároveň tvrdila, že vstoupí do likvidace a rozprodá majetek, jehož úplnou evidenci však nedoložila.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Správce daně proto uzavřel, že neodstraněná pochybnost o úplatě předmětných zdanitelných plnění má za následek, že deklarovaná služba v uvedeném předmětu a rozsahu nebyla poskytnuta, neboť ani dodavatel deklarované služby nedoložil žádné listiny, kterými by doložil, že právě takovou službu uskutečnil. S ohledem na uvedené zjištěné skutečnosti správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, a proto vyměřil daň tak, jak uvedeno ve výrokové části platebního výměru.

73. Na základě shora uvedeného skutkového stavu dospěl městský soud k závěru, že v řízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokázaly příčinnou souvislost mezi zhodnocením bytů dodavatelem žalobkyně *v rozsahu činností a ceně dle článku II smlouvy o spolupráci ze dne 10. 1. 2010* a mezi nárokem na odměnu od žalobkyně za prodej bytů. Žalovaný nezpochybnil, že výše odměny za prodej bytů byla dohodnuta dříve, před prodejem bytů ani, že by k prodeji bytů žalobkyní došlo, nýbrž zpochybnil skutečnost, že by k prodeji bytů přispěla činnost deklarovaného dodavatele MARKING dle článku II Smlouvy o spolupráci, za což by mu náležela smluvená odměna. V řízení nebylo ze strany žalobkyně, ale ani ze strany jejího dodavatele prokázáno, v jakém stádiu výstavby a za jaké náklady dodavatel žalobkyně realizoval zvýšení kvality bytových jednotek v oblasti interiérových i exteriérových úprav v následujících ohledech: konzultace a případná úprava dispozičních řešení bytových jednotek; monitoring nákladů a případná optimalizace nákladů; kontrola kvality provedení instalačních prací a doporučení kvalitního koupelnového vybavení – dlaždice, vany, sprchové kouty, bidety, umyvadla; kontrola kvality provedení instalačních prací a doporučení kvalitního kuchyňského vybavení – dlaždice, parkety, spotřebiče; kontrola kvality a provedení instalačních prací a doporučení kvalitního pokojového vybavení – parkety, omítky, tapety, osvětlení; konzultace a návrh exteriérových úprav – trávnickové typy, stromy, keře, návrh sadových úprav., ačkoliv provedení těchto prací a náklady s nimi spojené by měli jak žalobkyně, tak i její dodavatel (propojení stejnými společníky) schopni prokázat. Z průběhu řízení vyplynulo, že ve vztahu k rozsahu uvedeného zvýšení kvality bytových jednotek (podpora prodeje) žalobkyně neuvedla žádné konkrétní práce dle smlouvy o spolupráci a dodavatel žalobkyně neuvedl ani žádné náklady na toto zhodnocení (podporu prodeje). Naopak uvedl, že náklady na tuto činnost byly mzdové náklady v průběhu výstavby, takže nelze rozlišit náklady na výstavby bytů a náklady na jejich smluvené zhodnocení příslušející toliko dodavateli žalobkyně kvalifikované jako podpora prodeje. Společnost MARKING sama poukázala na to, že z účetních sestav nejsou zřejmé náklady přímo vztahující se ke smlouvě o spolupráci, neboť byly účtované práce v průběhu stavby. Nebylo tedy možné rozklíčovat subdodavatelský či dodavatelský rozsah prací při výstavbě a hodnotu prací a zásluhu žalobkyně k podpoře prodeje.
74. V souzené věci tedy nebyla prokázána podstata plnění společnosti MARKING pro žalobkyni. Nebyl prokázán věcný a časový rozsah činností při výstavbě bytů vůbec (jak byl předmětem DPH) a následně také to, zda a v jakém rozsahu bylo realizováno zvýšení kvality bytových jednotek v oblasti interiérových i exteriérových úprav dle smlouvy o spolupráci, když toto bylo předmětem DPH dle prověřovaných faktur. To předpokládalo rozeznat a doložit investora a standard výstavby bytů a dále jejich zhodnocení přínosem speciálních činností, které měla provést právě společnost MARKING. Byla-li žalobkyně založena toliko za účelem bankovních záruk a bankovního účtu, není zřejmé jak toto toliko formální založení žalobkyně, dle jejího názoru vlastně zbytečné a údajně „na požadavek banky“ mohlo vyvolat faktickou změnu v procesu realizace výstavby objektu a zhodnocení bytů a rozdělení plnění na plnění od subdodavatelů, případně i od dodavatele

MARKING při výstavbě bytů na straně jedné a plnění společnosti MARKING při zvýšení kvality těchto bytů toliko zásluhou společnosti MARKING na straně druhé. K zodpovězení této otázky nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, a to věrohodně časově i věcně prokazující změnu v souvislosti se založením žalobkyně tzv. ad hoc“ pro věcně a časově ohraničený záměr zhodnocení bytů s následným (dle tvrzení žalobkyně) vstoupením do likvidace.

75. Aby plnění uplatňované k nároku na odpočtu daně bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z daňového dokladu, je třeba, aby se realizovalo a zejména prokázalo v určitém zdanitelném plnění. DPH zatěžuje a odpočet daně vyrovnává jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. Významná je tedy ověřitelná vazba mezi dokladem a dodáním služby od jednotlivých dodavatelů. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální.
76. V souzené věci hodnocení důkazních prostředků a všech okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti vedlo k závěru obou správních orgánů, že důkazy předložené žalobkyní neprokázaly splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zdanitelného plnění a ani ekonomických důvodů pro takové plnění. Jestliže žalobkyně vysvětlovala, že jde o propojené společnosti a nadto, že nedošlo k porušení zásady neutrality DPH (nedošlo k optimalizaci daňové povinnosti ani u žalobkyně ani u jejího dodavatele), pak tato skutečnost by byla na místě v případě prokázání přijetí zdanitelného plnění a jeho hodnoty po ukončení smlouveného zhodnocení bytů a nikoliv skrytě, v odměně za prodej, nadto po tak časovém odstupu platebního plnění (až po prodeji bytů), že nebylo možné odměnu za prodej bytů identifikovat s náklady na jejich zhodnocení, které po té, kdy mělo být učiněno, mělo být, ne-li fakturováno, tak jistě vyčísleno a účtováno.
77. Správní soudy již v řadě svých rozhodnutí k nároku na odpočet DPH judikovaly, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána *sama existence zdanitelného plnění*. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.
78. K námitce žalobkyně ve čtvrtém žalobním bodě ohledně nezákonného odmítnutí výsledku bývalého zaměstnance banky jako svědka, soud uvádí, že se v daném případě ztotožňuje s názorem žalovaného, neboť není rozhodné, za jakým účelem byla žalobkyně založena, ani to, zda mohlo dojít k optimalizaci daňové povinnosti či nikoli, nýbrž správcem daně tvrzená skutečnost, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele MARKING v deklarovaném rozsahu, jakož ani použití

předmětných plnění pro svoji ekonomickou činnost. Správce daně v prvním odstavci na str. 7 platebního výměru výslovně uvedl, že nezpochybňuje tvrzení žalobkyně o důvodu jejího vzniku, a proto neshledal důvod k provedení žalobkyní navrhnutého výsledku svědka, jenž by měl – avšak toliko důvod jejího vzniku (požadavek banky poskytující úvěr na výstavbu bytového domu Residence Swisshouse k založení nové korporace) potvrdit.

79. S námitkou žalobkyně v *pátém žalobním bodě*, že žalovaný chybně vyložil smlouvu o spolupráci jako závazek deklarovaného dodavatele MARKING prodávat byty v objektu Residence Swisshouse, ačkoliv šlo o závazek podpořit prodej bytů tím, že zvýší v průběhu výstavby jejich kvalitu, přičemž ve fakturách č. 2016-002 a č. 2016-003 je text „za prodej bytu“ chybou v psaní (formální chybou), nelze zcela souhlasit, neboť z napadeného rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, že za neprokázané zdanitelné plnění žalovaný nepovažoval účast či podíl dodavatele žalobkyně na vlastním prodeji bytů, ale jak výslovně žalovaný uvádí na str. 14 napadeného rozhodnutí, že „žalobkyně neprokázala tu tvrzenou skutečnost, že aby předmětné byty prodala, musela nejprve přijmout deklarované služby, a to právě od jí deklarovaného dodavatele“. Námitka chybného posouzení smlouvy o spolupráci tedy vychází ze správce daně posouzených rozporů mezi článkem I. a článkem II. smlouvy, ačkoliv pro správce daně i žalovaného bylo podstatné, že žalobkyně nedoložila přijetí zdanitelných plnění dle článku II uvedené smlouvy. Jak vyplynulo ze shora uvedených skutkových zjištění, předmětem smlouvy o spolupráci bylo ujednáno (čl. II. smlouvy), že deklarovaný dodavatel MARKING se zavazuje svojí činností zvýšit kvalitu bytových jednotek v oblasti interiérových i exteriérových úprav jako např. monitoring nákladů a případná optimalizace nákladů, kontrola kvality provedení instalačních prací a doporučení kvalitního koupelnového, kuchyňského a pokojového vybavení, či konzultace a návrh exteriérových úprav.
80. Ohledně *šestého žalobního bodu*, že se žalovaný nevypořádal s pátou odvolací námitkou, v níž žalobkyně brojila proti tvrzení správce daně, že smlouva o spolupráci byla sepsaná v rozporu s § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, kdy žalovaný vůbec nerozebral obsah odvolací námítky, ale toliko popsal, na základě čeho nebyl uznán odpočet DPH, přisvědčil městský soud výkladu žalovaného, že následkem porušení § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH sice nemůže být neuznání nároku na odpočet, avšak nárok na odpočet v daném případě nebyl žalobkyni uznán z toho důvodu, že neunesla své důkazní břemeno stran prokázání faktického přijetí předmětných zdanitelných plnění, nikoliv z důvodu porušení § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH. Soud vzal za zcela opodstatněné a logicky odůvodněné pochybnosti o tom, že by vznikl nárok na odměnu za prodeje bytů, uskutečněných navíc již dne 9. 12. 2014 a dne 3. 4. 2015, neboť tyto pochybnosti spočívaly v nedoložení nákladů či důkazních prostředků prokazujících nárok na odměnu. Proto závěr žalovaného (srov. str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí), že plnění uvedená v těchto daňových dokladech se fakticky uskutečnila a byla deklarovaným dodavatelem MARKING žalobkyni dodána a žalobkyní i fakticky přijata, nemá oporu v provedených důkazech. Na základě uvedeného a s přihlédnutím již k výše uvedenému nedostatku záznamů o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění tak soud přisvědčuje žalovanému v jeho závěru, že žalobkyní předložené faktury neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění *v rozsahu a předmětu plnění* dle smlouvy o spolupráci, přičemž žalobkyně k výzvě správce daně nevyvrátila pochybnosti správce daně, nepředložila jiné důkazy (např. předávací protokoly o konkrétních dílech při zhodnocení bytů, kontrolní protokoly o kvalitě provedení instalačních prací, projekt úprav dispozičního řešení bytových jednotek... apod.) a jen

setrvala na svých tvrzeních, jež nebyla nikterak schopna doložit ona ani jí deklarovaný dodavatel MARKING.

81. *Sedmý žalobní bod*, že žalovaný nereagoval na text šesté odvolací námitky žalobkyně, nýbrž pouze rozebíral, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, aby prokázala, že k uskutečnění plnění došlo, neshledal soud důvodným. Soud přisvědčil tvrzení žalovaného, že k šesté odvolací námitce se vyjádřil již v bodě [38] napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že správce daně využil zásady volného hodnocení důkazů, ve výzvě k odstranění pochybností dostatečně specifikoval své pochybnosti o faktickém přijetí předmětných plnění, jež žalobkyně žádnými důkazy nevyvrátila, neboť předmětem posouzení nároku na odpočet DPH bylo právě doložení fakticity uskutečnění předmětných plnění. Důkazy pak byly provedeny v souladu se zákonem, jak vyplývá z předloženého správního spisu, když závěry, k nimž žalovaný dospěl, a které vyjádřil v důvodech napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech logickou oporu. Právní závěr učiněný žalovaným, který z napadeného rozhodnutí vychází, má postačující oporu ve zjištěném skutkovém stavu, a tudíž i ve výsledku provedeního dokazování. Z napadeného rozhodnutí je pak zcela seznatelné, že žalovaný se zabýval všemi tvrzeními žalobkyně uvedenými jednak již v rámci prvostupňového řízení, jakož i následně námitkami vyslovenými v odvolání.
82. V *osmém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že žalovaný k sedmé odvolací námitce chybně uvedl, že se ztotožňuje s názorem správce daně, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí předmětných plnění, neboť předmětem přijatých daňových dokladů je odměna za prodej bytů. Tato námitka souvisí s již uplatněnou námitkou ohledně chybného výkladu smlouvy o spolupráci správcem daně. Ačkoliv správce daně zjišťoval i podíl MARKINGU na prodeji bytů, když vycházel i z místního šetření a zjištění, že jiný byt v daném objektu byl prodáván realitní kanceláří, nikoliv přímo žalobkyní či jejím dodavatelem, z napadeného rozhodnutí vyplývá (viz k pátému bodu žaloby), že proces ověřování nároku na odpočet DPH se odvíjel od prokázání předpokladu zhodnocení bytových jednotek jako přínosu k uskutečnění prodeje bytů. Jakékoliv jiné úvahy finančních orgánů, pokud by vedle uvedených zásadních skutečností (dle čl. II smlouvy o spolupráci) vycházely i z čl. I smlouvy, pak za situace, kdy k důkazu nebyla předložena žádná konkrétní podpora prodeje, nelze takovéto paralelní úvahy správci daně ani žalovanému vytýkat.
83. Žalovaný tedy zcela podloženě a v souladu se zákonem uzavřel, že v daném případě nebyla naplněna hmotněprávní podmínka vzniku nároku na odpočet daně spočívající v tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu. Žalobkyně tedy neprokázala naplnění podmínek § 72 odst. 1 ve spojení s § 73 odst. 1 ZDPH.

VII. Závěr

84. Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
85. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Poučení:

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

Praha 29. května 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu