



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XXX, s.r.o.**
se sídlem
zastoupený Ing. Oldřichem Wünschem, daňovým poradcem
se sídlem Praha 4, Pejevové 3128

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2016 č.j. 47708/16/5300-21443-711868

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30.9.2015 č.j. 6277370/15/2005-52522-109141 (dále jen „rozhodnutí finančního úřadu“). Rozhodnutím finančního úřadu byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 ve výši nadměrného odpočtu 20.887,- Kč.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav, odvolací důvody uplatněné žalobcem a zrekapituloval právní rámec případu. V rámci aplikace právního úpravy na zjištěný skutkový stav zdůraznil, že aplikace principu zneužití práva je možná až subsidiárně, neboť „*zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem*“ (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015 č.j. 1 Afs 61/2015-46, bod 33). Žalovaný si v rámci posouzení dané věci položil a zodpověděl následující otázky:
3. V čem spočívalo předmětné zdanitelné plnění a jaký je v tom případě daňový režim? Byla dodržena příslušná zákonná ustanovení? K těmto otázkám konstatoval, že žalobce na základě uzavřených smluv pořídil bytové jednotky, které následně pronajal jinému plátcí, jež tyto jednotky v rámci své ekonomické činnosti současně využil k soustavnému poskytování podnájmu koncovým uživatelům za účelem poskytnutí bydlení. Předmětná přijatá zdanitelná plnění mohla být žalobcem využita jako prostředek pro uplatnění nároku na odpočet daně pouze v případě, pokud měla být použita pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, což v daném případě pronájmu bylo podmíněno tak, že žalobce měl mít možnost uplatnit daň na výstupu za pronájem. Podmínkou přitom bylo poskytnutí nájmu jinému plátcí pro účely ekonomické činnosti. Z tohoto pohledu došlo ke splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároku na odpočet u těchto přijatých plnění, a žalobce tedy formálně postupoval v souladu s ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalobce při uplatnění nároku na odpočet daně postupoval souladně s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, neboť měl daňové doklady.
4. Jaký vliv na obchodní případ mělo žalobcem provedené zahrnutí nájemce jako dalšího článku v rámci plnění poskytování nájmu? Byly naplněny podmínky pro uplatnění zneužití práva tak, jak vyplývá z judikatury SDEU a NSS? K těmto otázkám žalovaný uvedl, že žalobcem pořízené byty byly v konečném důsledku určeny k zajištění bytových potřeb, kdy předmětem plnění bylo poskytnutí služeb, jež nejsou zatíženy daní na výstupu, nýbrž osvobozeny od daně bez nároku na odpočet, přičemž tato plnění byla poskytována nikoli žalobcem jako vlastníkem, ale prostřednictvím nájemce. To může vyvolávat pochybnosti o skutečné úloze nájemce a smyslu jeho zapojení do těchto transakcí. Vzhledem k faktu, že žalobce nerealizoval poskytovaný nájem za tržní cenu, bylo nutno zkoumat samotnou podstatu a okolnosti případu. Navozená situace přesto pro žalobce měla značný ekonomický efekt, a to v podobě uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého plnění. V případě, že by žalobce pronajal bytové jednotky přímo koncovým uživatelům a realizoval tak plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 51 resp. § 56a ZDPH, nebyl by v souladu s § 75 odst. 1 ZDPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu související s pořízením předmětných bytových jednotek. Žalovaný v rámci vymezení testovacích podmínek konstatoval, že ze spisového materiálu vyplývají objektivní skutečnosti, které jednoznačně prokazují, že za stávající situace bylo jednání žalobce s ohledem na běžné okolnosti při podnikání nestandardní. Uvedl, že například smlouvy o nájmu předmětných bytů uzavřené mezi žalobcem a nájemcem nereflektují tržní ceny. Měsíční výše nájemného inkasovaného od nájemce činí 6.000,- Kč + DPH ve výši 1.260,- Kč. Přitom částky za následné pronájmy (podnájmy) těchto bytů činí 8.500,- Kč (resp. v případě druhého bytu 9.000,- Kč). Podle žalovaného je zřejmé, že smlouvy by

standardně za takovýchto podmínek nebyly uzavřeny, pokud by se nejednalo o účelové vytvoření umělé konstrukce mezi propojenými osobami, tedy za přirozené situace, kdy by žalobce usiloval o dosažení zisku. Bylo by možné i konstatovat, že při nájmu bytu nájemci žalobce vytvářel přidanou nikoli hodnotu, nýbrž podhodnotu, na základě jejíhož zdanění se snažil obhájit jím uplatňovaný nárok na odpočet daně. Tato zjištění potvrzuje i skutečnost, že ze strany nájemce nebyla uhrazena smluvně předepsaná kauce ve výši 20.000,- Kč za každý předmětný pronajatý byt.

5. Žalovaný dále poukázal na tvrzení žalobce, že nájemce nese veškerá rizika spojená s pronájmem včetně nákladů spojených s příslušnou administrativou, přitom žalobce a nájemce mají mezi sebou uzavřenou nájemní smlouvu, dle které poskytuje nájemce žalobci měsíčně administrativní služby ve výši 18.000,- Kč plus DPH. Není však zřejmé, které administrativní služby a z jakého důvodu vykonává pro žalobce nájemce, jestliže oba tyto subjekty jsou představovány pouze jedinou osobou, kterou je společník a jednatel v obou korporacích – Ing. J. R. (dále jen „Ing. J. R.“). Obsah nájemní smlouvy byl v podstatě totožný s předmětem smlouvy mezi nájemcem a žalobcem, a proto nebylo zřejmé, jaké služby nebo činnosti měl nájemce zajišťovat. Byl to tedy žalobce, který nájem fakticky realizoval, a nájemci žádná povinnost nad rámec smluvních podmínek dle smlouvy nezůstala. Jestliže s podnájemci mohl nájemní smlouvy uzavřít nájemce, proč tedy tyto smlouvy nemohl uzavřít přímo žalobce, což by mělo z hlediska žalobce jako samostatného subjektu skutečný ekonomický smysl. Ze zjištění správce daně dále vyplynulo, že příchozí platby na bankovní účet žalobce nesvědčí o tom, že nájem a zálohy za služby řeší nájemce. Platby podnájemců jsou prováděny přímo na účet žalobce a nikoli přes účet nájemce, což nevypovídá o zajišťování služeb z jeho strany souvisejících se správou pronajímaných bytů a s vyúčtováním. Obě korporace mají stejné personální složení bez jiných zaměstnanců. Navíc dle údajů z veřejného rejstříku je k činnosti pronájmu bytů oprávněn pouze žalobce. Nelze tedy nalézt racionální odůvodnění, proč by korporace nájemce měla participovat na výnosech z pronájmů bytů vlastněných žalobcem.
6. Z předložené nájemní smlouvy dále nevyplývá, že by žalobce přenesl na nájemce být některé ze svých povinností vlastníka bytu, které by bylo možno považovat za správu bytu. Žalobce sám byl nadále povinen zajišťovat údržbu bytu nad rámec běžné údržby a drobných oprav, nebylo ani realizováno složení peněžních prostředků k zajištění nájemného. Za správu nemovitosti nelze bez dalšího považovat např. uzavření smlouvy nájemce s podnájemníkem, předání klíčů podnájemníkovi, zajištění prohlídky bytu apod. (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2016 č.j. 15 Af 134/2013-61).
7. Tvrzení žalobce, že důvodem pro využívání nájemce při pronajímání bytů je oddělení vlastnictví majetku od rizik spojených s jeho provozováním, nemá zákonný podklad, neboť stav, kdy je byt pronajímatelem dán do nájmu právnické osobě, která pak podnájemáním ubytovává další osoby bez práv nájemců bytů, zcela zjevně směřuje k obcházení zákona. Žalobce jako osoba, která dlouhodobě působí v dané oblasti podnikání, si musel být vědom těchto základních právních aspektů a rizik ohledně jednání v rozporu s právem. Skutečnost, že v původně předložených smlouvách o nájmu bytu mezi žalobcem a nájemcem bylo uvedeno přenechání bytů „za účelem zajištění bytových potřeb nájemce“ a měsíční nájemné stanoveno bez zmínky o uplatnění DPH, je jasným

indikátorem, že žalobcem poskytovaný nájem jím vlastněných bytů slouží k zajištění bytových potřeb konečným uživatelům, kterým je fakticky užívání bytů určeno. Tedy nikoli užívání bytů, v nichž či prostřednictvím kterých by byla realizována skutečná ekonomická činnost nájemce, přinášející nějakou přidanou hodnotu. Tím je potvrzeno, že nájemní vztah mezi žalobcem a nájemcem byl pouze uměle vytvořen za účelem získání daňové výhody.

8. Žalovaný dále poukázal na rozpory, které nepřispěly k odstranění pochybností. Konkrétně šlo o nesoulad mezi obsahem smluvních ujednání ve vztahu žalobce a nájemce (cena nájemného je uvedena bez DPH) a uplatnění daně na výstupu na platebních kalendářích. Dále se jednalo o odlišnosti uváděné u podnájmu bytu č. 555/13 v datu a částce – ve smlouvě je uvedeno od února 2015 na 8.500,- Kč a v platebním kalendáři je uvedeno od listopadu 2014 na 7.500,- Kč.
9. Žalovaný konstatoval, že žalobce přizpůsobil smluvní vztahy mezi zúčastněnými osobami aplikaci zákonných podmínek ZDPH tak, aby byly naplněny formální požadavky pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce neprokázal svá vysvětlení vztahující se k účelu nájemních vztahů s nájemcem. Žalobce dle názoru žalovaného neměl žádný důvod provádět nadbytečné úkony a v důsledku toho mít nižší výnosy, než mohl sám přímo získat. Z ekonomického hlediska jednání žalobce postrádalo smysl a jediným ekonomickým efektem bylo nárokování odpočtu DPH. Nešlo o zisk z realizace podnikatelské činnosti jako takové, ale účelem obchodu bylo získání zvýhodnění naplňující znaky zneužití práva, které je v rozporu s účelem šesté směrnice. Nutno rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých v úvahu přicházejících alternativ tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2012 č.j. 5 Afs 75/2011-57, bod 44 pak žalovaný uvedl, že plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.
10. V daném případě je prokázáno personální propojení zúčastněných obchodních partnerů osobou Ing. J. R., který je jediným společníkem a jednatelem v obou subjektech. Zapojením nájemce tedy byla dle žalovaného navozena optimální situace pro objektivní zneužití práva, jež vedla k inkasování DPH. Jen stěží lze předpokládat, že by stejný obchodní případ (nadbytečný a pro žalobce neefektivní) proběhl mezi osobami naprosto neznámými, spojenými dočasně pouze obchodními aktivitami, například že by žalobce při svém podnikání za účelem dosažení zisku realizoval výši nájemného o 25 % nižší, než je tržní cena, bez racionálního důvodu či získání nějaké (prokázané) protihodnoty. Vzhledem k identickému personálnímu složení obou zúčastněných korporací mohl žalobce jako vlastník bytových jednotek nájem koncovým uživatelům poskytovat sám, aniž by krátil svůj zisk. Žalobce tak zneužil ustanovení § 72 a § 73 ZDPH za účelem získání daňového zvýhodnění – nadměrného odpočtu, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným zákonnou úpravou práva vnitrostátního i komunitárního. Poskytnutí tohoto odpočtu by porušilo základní princip systému DPH, a to princip neutrality, což je nepochybně v rozporu se ZDPH, stejně jako se směrnicí, ze které tento princip vyplývá. Došlo by totiž

ke znevýhodnění ostatních konkurenčních hospodářských subjektů, které postupují řádným způsobem v rámci obvyklé hospodářské činnosti s cílem dosažení zisku, nikoli nadměrného odpočtu DPH, nemluvě o porušení zájmu státu a celé společnosti na řádném placení daní a dalších plateb za účelem financování veřejných služeb.

11. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že listopadu a prosinci 2014 koupil postupně dvě bytové jednotky v P. 4 – H. Obě bytové jednotky pronajal společnosti XY, s.r.o., se sídlem ... (dále jen „nájemce“), tedy společnosti, která má shodně se žalobcem jediného společníka a zároveň jednatele, kterým je Ing. J. R. Tento pronájem v souladu s § 56a odst. 3 ZDPH zdaňuje, neboť byty pronajímá jinému plátcovi pro účely jeho ekonomické činnosti. Přijatá plnění, v tomto případě nákup bytových jednotek, žalobce doložil daňovými doklady, nakoupený majetek používá k ekonomické činnosti a zdaňuje DPH, proto splnil všechny podmínky odpočtu DPH. Nájemce uzavřel podnájemní smlouvy na předmětné bytové jednotky, nájemné je v tomto případě osvobozené od DPH v souladu s § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, přitom nájemce nemá nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť přijatá plnění používá na vlastní plnění osvobozená od daně. Toto uspořádání zvolil Ing. J. R. ve snaze uložit a zhodnotit své finanční prostředky a zároveň co nejlépe ochránit svůj majetek proti znehodnocení způsobenému různými vlivy. Jeden subjekt je tak vlastníkem nemovitého majetku, avšak zatíženého přijatým závazkem, druhý subjekt s tímto majetkem podniká a nevystavuje jej tak rizikům spojeným s výkonem činnosti. Záměrem společníka a jednatele obou společností je ukládání (zdaněných) prostředků do nemovitostí, pomalé vytvoření struktury, jež mu umožní v době, kdy již nebude moci vykonávat svou hlavní činnost – ať už v důsledku stáří či jiného důvodu, mít připravený další zdroj příjmů. Záměrem je postupně vybudovat společnost zabývající se správou bytů, která si najme a bude dlouhodobě spravovat byty nejen žalobce, ale i třetích osob. V tomto horizontu také uvažuje Ing. J. R. o možnosti prodat fungující společnost nájemce, když už nebude nadále schopen vykonávat ani činnosti spojené s nájmem a správou bytů, a ponechat si jediný zdroj příjmů ze žalobce, tedy vlastníka nemovitého majetku. Žalobce dále uvedl, že podle současné právní úpravy nájemce bytu může nejen znehodnotit pronajatý majetek, ale v případě, že neplní své elementární povinnosti vůči pronajímateli, má pronajímatel proti nájemníkovi zcela zanedbatelnou možnost právní ochrany a tento vztah je výrazně nerovný. Postupem času je však tento nepoměr právní ochrany nájemníka vůči pronajímateli narovnáván. Jedná se o práva spojená s nemovitým majetkem, který je předmětem dlouhodobého investování, s dobou návratnosti měřenou v desítkách let. Zvolené uspořádání je možná dnes nedokonalé, ale představuje alespoň nějakou šanci v případě vážného konfliktu s uživatelem bytu. V horizontu návratnosti investice do nemovitosti může toto uspořádání v budoucnosti nabýt většího významu.
12. V prvním žalobním bodě žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť v něm není uvedeno jediné porušení konkrétního zákonného ustanovení. Žalovaný používá pouze vlastní názory a vývody, na základě kterých dovozuje zneužití práva žalobcem tím, že vytvořil strukturu subjektů, jež nevykonávají žádnou skutečnou ekonomickou činnost a jejichž existence a vzájemné vztahy jsou podřízeny jedinému cíli – vylákání výhody na státním rozpočtu formálním splněním podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu DPH z přijatého plnění. Žalovaný nepřiznává žalobci právo na

svobodné určení formy své podnikatelské činnosti a nepřijatelně extenzivně vykládá zákonná ustanovení upravující uplatňování DPH.

13. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že společník a jednatel žalobce pro svou investici zvolil strukturu, kdy jako fyzická osoba založil dvě společnosti, z nichž jedné půjčil peníze a tato vlastní nemovitosti – bytové jednotky, druhá má jednotky v nájmu a dále je spravuje a pronajímá. Tento model byl vytvořen nikoli s cílem vylákat ze státního rozpočtu DPH, ale s cílem co nejvíce snížit riziko a ochránit investované prostředky. Uspořádání vlastníků – nájemce – podnájemce bylo zvoleno především jako, dnes alespoň chabý, avšak argument pro případný spor s uživatelem bytu, požívajícím dnes zcela nepřiměřené právní ochrany. Dalším ekonomickým důvodem rozdělení vlastnictví a výkonu činnosti je prostý výpočet návratnosti investice. Ten lze shrnout tak, že jestliže pořizovací cena bytových jednotek činila v obou případech cca 1.520 tisíc Kč bez DPH, žalobce jako pronajímatel je pronajímá za cenu 6.000,- Kč měsíčně + 1.260,- Kč DPH, je doba návratnosti této investice 253 měsíců, tedy cca 21 let. U investice do nemovitosti je to doba návratnosti zcela přiměřená. Vzhledem k tomu, že investování do nákupu bytových jednotek nebylo motivováno získáním maximálního efektu z jejich pronájmu, ale skutečně dlouhodobou investicí, je nájemné, které při konzervativním přístupu vlastníka vrátí vložené prostředky do nemovitosti v horizontu 20 let, adekvátní. Z hlediska „účelově vloženého“ nájemce je ekonomika tohoto vztahu také srozumitelná, jelikož pronajímá byty za účelem bydlení, nájem zdaňovat DPH nemůže, a nemá tedy nárok na odpočet na vstupu z nájemného. Nákladem je pro něj částka měsíčně Kč 7.260,- a byty pronajímá jejich uživatelům za 8.500,-Kč, resp. Kč 9.000,-. Nájemce dosahuje zisku ve výši 17 %, resp. 24 %, přitom však nese riziko jak ztráty výnosu při neobsazení bytu, tak i nákladů při jeho poškození či opotřebení. Ponechání přiměřeného zisku nájemci zohledňuje i možné budoucí uspořádání, kdy Ing. J. R. převede obchodní podíly v této společnosti a tento stav pak bude zcela odpovídat poměrům na volném trhu. Pro srovnání žalobce uvedl, že subjekt, který nakoupí výrobní halu se strojírenskou výrobou, bude uplatněný odpočet vracet zpět do státního rozpočtu po dobu 30 let, tedy po dobu zcela srovnatelnou s dobou, po kterou bude DPH odvádět žalobce z pronájmu bytových jednotek. Dalším argumentem, že uspořádání nebylo zvoleno jen, nebo hlavně, s cílem získání neoprávněné výhody, je potencionální prodej této nemovitosti. V případě, že se žalobce rozhodne nemovitost prodat a prodej bude podléhat DPH (v závislosti na splnění časového testu 5 let od kolaudace podle § 56 odst. 3 ZDPH), převod nemovitosti touto daní zatíží, v případě, že se rozhodne ji prodat po uplynutí 5 let, avšak před uplynutím 10 let od jejího pořízení, bude povinen upravit odpočet DPH podle § 78 odst. 3 ZDPH. Vzhledem k tomu, že v období od konce roku 2014 do dnešního dne vyrostly ceny nemovitostí v Praze o cca 20 % - 30 %, je tato možnost více než reálná. Při tomto uspořádání a uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu tak bude do státního rozpočtu odvedena DPH výrazně vyšší. Žalobce uvedl rovněž, že vlastní celkem čtyři bytové jednotky, z nichž jednu pronajímá formou krátkodobého pronájmu, který DPH zdaňuje v souladu s § 56a odst. 1 písm. a) ZDPH. Vzhledem k dosavadnímu zájmu o tuto službu, kdy se postupně rozšiřuje poptávka po krátkodobém pronájmu na úkor ubytování v hotelech, je pravděpodobné, že po uvolnění některého z bytů obsazených dlouhodobě bude tento pronajímán formou krátkodobého pronájmu, a nájem tedy bude zdaňován. Při dalším rozšíření činnosti již bude potřeba najmout zaměstnance na zajištění výkonu činnosti nájemce.

14. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že předmětem uzavřené nájemní smlouvy (smluv) je obecný nájem ve smyslu § 2201 NOZ, a nejedná se tedy o vztah, který je neplatný absolutně v celém jeho rozsahu, nýbrž o vztah, kdy se kterákoli ze smluvních stran nemůže dovolávat práv spojených výhradně s nájmem bytu, tedy práv rozšířených oproti nájmu obecně. Ostatní práva, zejména právo nájemce věc užívat a právo pronajímatele na úhradu nájemného, samozřejmě stranám náleží. Tím náleží pronajímateli i povinnost vybrat DPH ze spotřeby nájemce a tuto odvést do státního rozpočtu. Dále žalobce uvedl, že vzhledem k ekonomickému i personálnímu propojení osoby žalobce a nájemce je zřejmé, že jakákoli úprava vztahů mezi těmito dvěma společnostmi je projevem výhradní vůle Ing. J. R. Nelze tedy předpokládat, že dokud bude Ing. J. R. jednatelem a společníkem s podílem 100 % na základním kapitálu obou společností, dojde mezi těmito společnostmi k jakémukoli sporu. Za této situace není zcela na místě předpokládat, že vzájemný vztah bude upraven zcela precizní písemnou smlouvou, která bude postihovat všechny předpokládané varianty vzájemných práv a povinností, zároveň s důsledky jejich porušení. Pro úpravu vzájemného vztahu tedy byla použita obdoba smlouvy, kterou uzavírá nájemce s uživateli bytových jednotek, ve své podstatě jen proto, aby bylo možné provést předpisy pohledávek a závazků mezi oběma společnostmi. Za lichou pak žalobce označil argumentaci žalovaného, že neuhrazením kauce ze strany nájemce byl doložen skutečný záměr žalobce, jímž bylo vylákat DPH. Zdůraznil, že jedním ze základních principů daňového práva je princip posuzování skutečného obsahu všech úkonů a plnění, nikoli tedy posuzování podle jejich formálně právního stavu, v tomto případě upraveného zcela nedokonalou smlouvou. Skutečný obsah dokumentuje vzájemné účtování nájemného, jeho zdaňování DPH a provedené úhrady.
15. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě konstatoval, že námitky žalobce důvodné nejsou a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že povaha institutu zneužití práva ze své podstaty neumožňuje žalovanému, aby poukázal na porušení konkrétního zákonného ustanovení. V této souvislosti opakovaně odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005 č.j. 1 Afs 107/2004-48 a zdůraznil, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně zabýval žalobcovým jednáním a detailně uvedl a zdůvodnil, v čem spatřuje zneužití práva, ke kterému došlo ze strany žalobce za účelem získání daňového zvýhodnění v oblasti DPH, tj. nadměrného odpočtu, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným zákonnou úpravou. Zohlednění cíle zákonné úpravy přitom nelze považovat za extenzivní výklad zákonných ustanovení. Žalovaný nezpochybnil, že by žalobce formálně nepostupoval v souladu s ZDPH, akcentoval však nezbytnost reagovat na situaci, že žalobce přizpůsobil smluvní vztahy mezi zúčastněnými osobami aplikaci podmínek ZDPH tak, aby byly naplněny formální požadavky pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně a uměle vytvořil situaci s následky, jež zákonná úprava nepředpokládá.
16. Žalovaný je toho názoru, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádal a vyvrátil tvrzení žalobce, dle kterého nájemce v pronajatých bytech či prostřednictvím pronajatých bytů realizuje skutečnou ekonomickou činnost. K argumentaci žalobce ohledně ekonomických výhod, které mu může v budoucnu přinést využití předmětné formy pronájmu a následného podnájmu bytů, žalovaný uvedl, že správce daně stejně jako žalovaný musí vycházet vždy ze stavu, který tu byl v daném zdaňovacím období, tj. ve 4. čtvrtletí 2014. S úvahami žalobce pro futuro, kdy žalobce jako podnikatel může různými

způsoby reagovat na poptávku na trhu a podle potřeby měnit rozsah svých podnikatelských aktivit, nemůže žalovaný polemizovat, a považuje je proto v dané věci za bezpředmětné.

17. Žalovaný odmítl, že by v napadeném rozhodnutí konstatoval absolutní neplatnost smluv o nájmu bytových jednotek. Zdůraznil, že pro posouzení věci je určující nikoli otázka platnosti předmětných smluv o nájmu, nýbrž to, zda smluvní vztahy mezi žalobcem a nájemcem byly vytvořeny za účelem získání daňové výhody. Žalovaný považuje za neakceptovatelné, aby žalobce odůvodňoval zapojení nájemce jako mezičlánku při pronajímání bytů koncepcí oddělení vlastnictví majetku od rizik spojených s jeho provozováním, když na takovou koncepci je možné nahlížet jako na jednání, které zcela zjevně směřuje k obcházení zákona stran „ochranářských“ kogentních ustanovení upravujících nájem bytu. Žalobce mohl dosáhnout stejného efektu oddělení vlastnictví majetku od rizik rovněž, pokud by ponechal pronájem bytů osvobozený od daně, čímž by nebyl zasažen princip daňové neutrality.
18. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
19. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
20. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
21. Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 je od daně osvobozen nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a).
22. Podle § 56a odst. 3 ZDPH plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.
23. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. V prvním žalobním bodě žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, přičemž argumentoval, že žalovaný neuvedl konkrétní zákonné ustanovení, které měl žalobce porušit. Soud přisvědčuje žalovanému, že institut zneužití práva ze své podstaty neumožňuje poukazovat na porušení konkrétního ustanovení, neboť vychází z koncepce obcházení účelu a stěžejních cílů dané právní úpravy při současném formálním dodržení zákonných postupů a definic. Jak konstatoval NSS v rozhodnutí ze dne 27. 11. 2008 č.j. 5 Afs 61/2008-80, doktrínou zneužití práva se zabýval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Emsland-Starke*, C-110/99. V něm Soudní dvůr uvedl, že: „(s)e jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha 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“.

Rovněž v rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci *Italservice Srl*, C-425/06 Soudní dvůr uvedl, že: „(v)nitrostátní 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“.

25. Východiska pro výklad zásady zákazu zneužití práva shrnul NSS též v rozhodnutí ze dne 23.8.2006 č.j. 2 Afs 178/2005-64, ve kterém konstatoval, že: „V oblasti DPH byl pojem zásady zneužívání práva jakožto zásady výkladu práva podrobně vyložen v souvislosti s případem *Halifax* [rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce *VAT and Duties Tribunal, London*) – *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*]. (...) Spolu s právním názorem vysloveným v judikátu *Halifax* považuje Nejvyšší správní soud za významné – a to pro sílu své přesvědčivosti, která se ostatně projevila i převzetím podstatného obsahu do judikátu *Halifax* Soudním dvorem – i myšlenky obsažené ve stanovisku generálního advokáta v této věci. V souladu s tímto stanoviskem (které se týkalo práva Evropských společenství) vychází i Nejvyšší správní soud při vymezení „testovacích podmínek“ pro zneužití práva v případě vnitrostátního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty (...) z následujících východisek obsahově se shodujících se závěry generálního advokáta:

- a) Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímě pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.
- b) Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

NSS dále na podkladě judikátu *Halifax* vyložil, že: „Rozsah působnosti výkladové zásady výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokovat plátcem daně je odepřeno pouze, pokud

- a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát *Halifax* tuto podmínku oproti názoru generálního

advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejména bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a

- b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.*

Ke kritériu „hlavního účelu“ transakce NSS uvedl, že jím je třeba chápat: (...) *takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.*

26. Žalobce se v první žalobní námitce omezil na konstatování, že žalovaný použil pouze vlastní názory a vývody. Nerozvedl však, které konkrétní úvahy žalovaného považuje za nepodložené a z jakých důvodů. Nutno připomenout, že přezkumné řízení soudní je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti je úkolem žalobce a nikoli soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel. Je věcí žalobce, aby v žalobě zřetelně vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů (námitok) ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Skutková tvrzení nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž se musí jednat o zcela jasně individualizovaný, a tedy od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Žalobce je povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (srov. rozhodnutí NSS ze dne 24. 8. 2010 č.j. 4 As 3/2008-78 či ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58). Soud se proto uvedenou námitkou mohl zabývat jen v míře ohraničené její obecností. Lze připustit, že úplná absence hodnotících úvah správního orgánu či jen obecné závěry postrádající konfrontaci se zjištěným skutkovým stavem mají za následek nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí. To však není případ napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný dostatečně podrobně zabýval posouzením objektivních i subjektivních skutečností daného případu a učinil závěr, který je logický a přesvědčivý. Především je nutno přisvědčit jeho úvaze, že uzavřené nájemní smlouvy nereflektují tržní ceny a ekonomická rentabilita (hospodářský efekt v širším smyslu) pronájmu s přihlédnutím k tomu, že nájemce není fakticky povinen vykonávat činnost, kterou by bylo možno hodnotit jako správu majetku ve smyslu zajištění technického a právního servisu pronajatých nemovitostí (bytových jednotek), a „vyvažovat“ tak nižší zisk na straně žalobce, se zcela vytrácí. Úzké personální propojení obou subjektů, které jsou představovány jedinou osobou (na pozici společníka i jednatele), zavdává rovněž důvodné pochybnosti o případné faktické podobě činnosti, kterou by nájemce měl vytvářet protihodnotu k žalobcem inkasované ceně nájemného pod tržní úrovní. Žalovaný se rovněž dostatečně vypořádal s odvolací námitkou, v níž žalobce argumentoval efektivitou oddělení vlastnictví majetku od rizik spojených s jeho provozováním. Úvaha žalobce, podle níž lze prostřednictvím nájemce bytových jednotek docílit uzavírání pro vlastníka výhodnějších podnájemních (nikoli nájemních) smluv

s koncovými uživateli bytů, se elementárně míjí s koncepcí ochrany nájemce jako slabší smluvní strany (podle § 2235 odst. 1 NOZ *zavazuje-li nájemní smlouva pronajímatele přenechat nájemci k zajištění bytových potřeb nájemce a popřípadě i členů jeho domácnosti byt nebo dům, který je předmětem nájmu, nepřiblíží se k ujednáním zkracujícím nájemcova práva podle ustanovení tohoto pododdílu*). Je-li pojmově vyloučeno, aby právnická osoba měla potřebu bydlení (právnická osoba nemůže platně uzavřít nájemní smlouvu za účelem uspokojení potřeby bydlení- viz žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 2006 sp. zn. 26 Cdo 1973/2006), nemůže taková osoba (platně) uzavírat podnájemní smlouvy ve smyslu § 2274 a násl. NOZ. Žalobcem deklarované rozložení rizik tedy zjevně směřuje k obcházení kogentní zákonné úpravy a z tohoto pohledu jej nelze akceptovat jako relevantní daňové tvrzení.

27. Žalobce uvedenou námitku opřel též o (toliko obecnou) proklamaci nepřijatelného extenzivního výkladu zákonného ustanovení upravujícího DPH, aniž by však označil zákonné ustanovení, jehož se extenzivní výklad má týkat, a konkretizoval, v jakých skutečnostech takový nezákonný postup žalovaného spatřuje. Soud se proto nemohl touto obecnou proklamací žalobce blíže zabývat. Ve vztahu k ní lze opět jen v obecné rovině uvést, že o extenzivní výklad zákona se nejedná, dospěl-li žalovaný k legitimnímu závěru, že žalobce účelovým a umělým vytvořením struktury (pronajímatel – nájemce – podnájemce) získal neoprávněné daňové zvýhodnění.
28. Nedůvodná je i druhá žalobní námitka, v níž žalobce prezentoval ekonomické důvody struktury, kterou pro svou investici zvolil Ing. J. R. jako fyzická osoba. Argumentace přiměřenou dobou návratnosti investice především nevysvětluje, proč žalobce do podnikatelské struktury začlenil další subjekt, s nímž se de facto „dělí“ o část zisku. Ani ekonomická „zainteresovanost“ nájemce, který má dosahovat zisku z rozdílu mezi jím hrazeným nájemným (a DPH) a nájemným inkasovaným za pronájem koncovým uživatelům, neodůvodňuje žalobcem zvolený model podnikání. Nemá-li nájemce nárok na odpočet DPH na vstupu z nájemného s ohledem na osvobození nájemného od daně [§ 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH], vytrácí se z pohledu nájemce (ekonomická) smysluplnost „zdanění“ plnění na vstupu, které je osvobozeno od DPH a které může být zdaněno jen fakultativně (z rozhodnutí plátce daně – žalobce) za splnění podmínek uvedených v § 56a odst. 3 zákona o DPH. Řečeno jinak, nájemce by mohl dosahovat vyššího zisku, nebýt fakultativního zdanění nájemného. S přihlédnutím k úzkému personálnímu propojení žalobce a nájemce je však třeba úvahy nad ekonomicky uvědomělým chováním nájemce chápat spíše jen akademicky, neboť rozhodnutí za oba subjekty činí jedna a tatáž osoba, tj. jednatel a zároveň jediný společník obou subjektů. Poukaz žalobce na možné budoucí uspořádání, kdy *Ing. J. R., společník žalobce i společnosti nájemce, převede obchodní podíly na této společnosti a tento stav pak bude zcela odpovídat poměrům na volném trhu*, postrádá relevantní souvislost s klíčovou otázkou, zda stávající obchodní vztah mezi žalobcem a nájemcem má ekonomické opodstatnění a zda je jeho hlavním účelem dosažení ekonomické a nikoli pouze daňové výhody. Soud k tomu na okraj dodává, že převod obchodního podílu ke společnosti, jejíž ekonomické portfolio zahrnuje pronájem nemovitosti za účelem jejího dalšího nájmu, není přímo ani nepřímo závislý na tom, že tato společnost je jako nájemce povinna platit DPH z nájmu. Naopak nemožnost uplatnit nárok na odpočet daně a současná povinnost odvést z poskytovaného plnění DPH „atraktivitu“ takového obchodního podílu spíše snižuje.

29. Nerelevantní je dále srovnání posuzovaného případu s dobou „návrtnosti“ odpočtu daně na vstupu v případě, že daňový subjekt nakoupí halu určenou pro strojírenskou výrobu. Doba, po kterou by žalobce měl odvádět DPH z pronájmu bytových jednotek, nepředstavuje kritérium, pomocí něhož lze hodnotit, co je a co není hlavním účelem transakce – nájemních smluv.
30. Neopodstatněná je též argumentace budoucími (hypotetickými) úmysly žalobce ohledně nakládání s předmětnými nemovitostmi. Je naprosto bezpředmětné, v jaké výši by žalobce odvedl DPH do státního rozpočtu, pokud by v budoucnu nemovitosti prodal nebo pokud by realizoval krátkodobý pronájem těchto nemovitostí, který není od daně osvobozen. Posuzovaným zdaňovacím obdobím bylo v projednávané věci 4. čtvrtletí 2014 a správce daně (i žalovaný) byl povinen vycházet a hodnotit skutkový stav, který byl zjištěn k tomuto období. Lze rovněž dodat, že hypotetická úvaha o tom, v jaké míře by žalobce v budoucnosti odvedl DPH do státního rozpočtu, nemůže nijak oslabit či dokonce vyvrátit závěr, že žalobce se k rozhodnému okamžiku choval zjevně neekonomicky, resp. jen s cílem získat daňovou výhodu.
31. Soud nevešel ani na třetí námitku, v níž žalobce uvedl, že vztah plynoucí z předmětných nájemních smluv nemůže být absolutně neplatný, neboť právo nájemce věc užívat a právo pronajímatele na úhradu nájemného stranám náleží. Nutno zdůraznit, že žalovaný na podkladě příslušné judikatury a literatury pouze vyložil relevantní východiska, kterými je třeba nahlížet na nájemní (podnájemní) vztahy. Aniž by vyslovil hodnotící závěr o (ne)platnosti předmětných nájemních smluv, uzavřel, že právní aspekty pronájmu nemovitostí i rizika, jichž si žalobce musel být vědom, zpochybňují zdůvodnění zapojení nájemce. Jinak řečeno, argumentace založená na „potřebě“ oddělení rizik vlastnictví majetku od rizik spojených s jeho provozováním nemůže pro zjevné obcházení zákona obstát. Právnická osoba (nájemce) jistě může uzavřít nájemní smlouvu, jejímž předmětem je nájem bytové jednotky, nemůže tak však učinit za účelem uspokojení svých bytových potřeb. Skutečnost, že žalobce jako pronajímatel je povinen odvést do státního rozpočtu DPH, kterou vybral ze spotřeby nájemce, nezakládá sama o sobě právo na odpočet DPH zaplacené v souvislosti s plněním na vstupu, je-li hlavním účelem pronájmu nemovitostí získání daňové výhody v podobě odpočtu daně uhrazené na vstupu.
32. Neopodstatněná je rovněž „obhajoba“ žalobce poukazující na nedokonalost předmětných smluv. Připustil-li žalobce, že pro znění nájemních smluv byla použita doba smlouvy, kterou nájemce uzavírá s koncovými uživateli bytů, nevyvrátil tím úsudek žalovaného, že to byl žalobce, kdo nájem fakticky realizoval, neboť nájemci žádná povinnost nad rámec smluvních podmínek dle smlouvy nezůstala. Není zřejmé, co žalobce míní tím, že použití znění nájemních smluv uzavíraných s koncovými uživateli umožňuje provést předpisy pohledávek a závazků mezi oběma společnostmi, stěžejním však zůstává skutečnost, že ani obsah předmětných nájemních smluv nedokládá ekonomicky smysluplný význam zapojení nájemce do dané struktury. Obdobně i okolnost, že nájemce neuhradil kauci, nemůže ve světle pochybností o skutečném účelu vztahů mezi žalobcem a nájemcem podpořit jeho daňové tvrzení.

33. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
34. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 23. července 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu