



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobce: **ISAMBARD INVESTMENTS PTE. LTD.,**
se sídlem Cecil Street, Singapur 15-01, Singapurská republika
zastoupen JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem
sídlem Jungmannova 24, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015 č. j. 38477/15/5300-21443-711868

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalované uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 18. 9. 2014, č. j. 5584307/14/2001-25003-110011, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za období prosinec roku 2013 ve výši 0,- oproti žalobcem vykázanému nadměrnému odpočtu daně ve výši 89 746 Kč. Žalobci nebyl v daňovém řízení uznán nadměrný odpočet v důsledku ověření jeho daňového tvrzení postupem k odstranění pochybností ohledně vykázaných zdanitelných plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Žalobce byl vyzván k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně výzvou ze dne 26. 2. 2014, a to k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně u přijatých plnění a uskutečňování ekonomické činnosti.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění a z dokumentů dokládajících při jednání u správce daně dne 31. 3. 2014, že žalobce je spoluvlastníkem nemovitosti na adrese Washingtonova 1624/5, Praha 1, kterou využívá k pronájmu nebytových prostor. Za tímto účelem bylo založeno sdružení s názvem „Sdružení Washingtonova 1624/5“ (dále jen Sdružení), přičemž k plnění daňových povinností v rámci této činnosti byl určen jeden z účastníků – I. T. C. (dále též „určený účastník“). Bylo zjištěno, že žalobce sám žádnou ekonomickou činnost neuskutečňuje. Zdanitelná plnění přijal v souvislosti s ekonomickou činností uskutečňovanou prostřednictvím Sdružení. Zdanitelnými plněními byly daňové a právní služby advokátních kanceláří. Na základě těchto přijatých služeb uplatnil nárok na odpočet daně.
4. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce, který namítal, že správce daně postupoval nezákonně, když nerespektoval ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) a namítal také nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně.
5. Žalobce v odvolání namítal nezákonnost rozhodnutí správce daně v nesprávném právním posouzení skutkového stavu věci, neboť měl za to, že správci daně vysvětlil a prokázal, že jím přijatá zdanitelná plnění nesloužila činnosti Sdružení jako celku, ale výlučně jemu samému pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Zdanitelná plnění přijal v souvislosti s plněním svých daňových povinností v České republice a s řešením právních otázek souvisejících s jeho ekonomickou činností, byť uskutečňovanou prostřednictvím Sdružení. Uvedl, že by předmětná plnění nepřijímal, pokud by nevlastnil spoluvlastnický podíl na nemovitosti, pokud by neuskutečňoval ekonomickou činnost – nájem nebytových prostor a nebyl účastníkem Sdružení. Náleží mu tedy právo na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Plnění, která přijal, se netýkají Sdružení jako takového, a proto nelze požadovat, aby jím určený účastník Sdružení evidoval žalobcem vedené evidence pro účely DPH jako plnění související s činností Sdružení. Uvedený postup by nebyl ani v souladu s ustanovením § 100 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého plátce daně vede odděleně evidenci DPH pro účely, pro které se sdružil s ostatními plátcí, přičemž za sdružení vede oddělenou evidenci určený účastník sdružení. Žalobce nesouhlasil s právním názorem správce daně, že nárok na odpočet daně je podmíněn tím, že daňový subjekt samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Sám žalobce přijímá plnění, která používá v rámci své ekonomické činnosti, i když je realizována prostřednictvím Sdružení. To, že zdanitelná plnění neposkytuje samostatně, ale prostřednictvím Sdružení nemůže být překážkou uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce má za to, že předložil dostatek důkazních prostředků včetně odůvodnění a vysvětlení jeho právního názoru ohledně příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.
6. Žalobce v podaném odvolání dále namítal, že rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné, neboť je založeno pouze na konstatování, že žalobce nepostupoval v souladu s ustanovením § 73 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty.

7. K uvedeným odvolacím námitkám žalovaný vyšel z dosavadního průběhu řízení tak, jak bylo zachyceno i v protokolu o ústním jednání před správcem daně dne 31. 3. 2014 v důsledku pochybností správce daně a postupu k odstranění pochybností. Žalovaný vyšel ze zjištění, že žalobce nerealizuje samostatně žádnou ekonomickou činnost, neboť ta je realizována výhradně prostřednictvím Sdružení. Tedy určeným účastníkem je odváděna daň z přidané hodnoty na výstupu z příjmu z pronájmu, a to za veškeré aktivity v rámci Sdružení. Žalobce přijal v průběhu roku 2013 na vstupu pouze taková plnění, která souvisela s právním poradenstvím týkajícím se jeho vztahu ke Sdružení a s jeho daňovými povinnostmi v tuzemsku. Plnění bylo fakturováno dvěma fakturami a od dvou advokátních kanceláří, které mu poskytly daňové poradenství. Předmětem plnění na fakturách od jedné z advokátních kanceláří bylo sestavení přiznání k DPH a k dani z příjmu právnických osob, u druhé to byly daňové služby a právní služby poskytnuté ve věci koupě domu, registrace do katastru nemovitostí, smlouvy o Sdružení, aspektu vstupu zahraničního subjektu do Sdružení, překlady, problematika provozovny, příjmy z pronájmu v rámci Sdružení, práva vlastníka nemovitosti a postavení člena Sdružení při pronájmu nemovitosti. Předmětem společné činnosti Sdružení, jehož účastníky jsou 4 osoby a žalobce je úplatné přenechávání nebytových prostor nacházejících se v nemovitosti třetím osobám a v činnostech, týkajících se změn, údržby, oprav a správy nemovitosti. Účastníkem pověřeným vedením daňové evidence a plněním povinnosti v oblasti DPH je I. T. C. To vyplývá ze smlouvy o Sdružení včetně ujednání, že se účastníci Sdružení dohodli na výdajích a nákladech, které vznikají při výkonu společné činnosti v rámci Sdružení tak, že se podílejí v poměru příjmů získaných při výkonu společné činnosti v rámci Sdružení spoluvlastnických podílů pro rata temporis v daném zdaňovacím období, a to bez ohledu na to, který účastník tyto služby objednal nebo uhradil.
8. K tomuto skutkovému stavu věci žalovaný v rozhodnutí vymezil právní základ případu tak, že uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plátců v případě tzv. sdružení osob bez správní subjektivity má svá specifická pravidla upravená v ustanovení § 73 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. V takovém případě uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých v činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za sdružení. Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení, mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí a pokud je uvedenou ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení. Žalovaný dále odkázal na speciální úpravu danou v ustanovení § 100 odst. 4 a v § 101 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, které vymezují vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty a podání daňových přiznání tak, že za sdružení vede evidenci určený účastník sdružení a v daňovém přiznání se daňová povinnost přiznává odděleně, u určeného účastníka sdružení z jeho činnosti a z činnosti celého sdružení, zatímco ostatní účastníci sdružení v daňovém přiznání uvádí pouze zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti.
9. Při aplikaci uvedeného právního základu na skutkový stav žalovaný zhodnotil, že při vyvíjené ekonomické činnosti, kterou je společný pronájem nemovitosti účastníky Sdružení, je tato ekonomická činnost uskutečňována výhradně prostřednictvím Sdružení a jedná se tedy o společnou činnost účastníků, při nichž jsou jejich práva a povinnosti

smluvně vymezeny. Jelikož Sdružení právní subjektivitu nemá, veškerou činnost uskutečňovanou jejím prostřednictvím lze přičíst jednotlivým účastníkům, majícím právní subjektivitu. V tom má žalovaný shodu se žalobcem. Z toho však vyplývá závěr, že neexistuje dvojí ekonomická činnost, neboť činnost žalobce a činnost Sdružení jsou totožné. Žalovaný spatřuje rozpor v tom, že žalobce si je na jedné straně vědom faktu, že jím přijatá předmětná plnění souvisela s jeho ekonomickou činností na území České republiky, uskutečňovanou prostřednictvím Sdružení, avšak současně tvrdí, že nesloužila činnosti Sdružení, ale výlučně jemu samému pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Dle žalovaného žalobce v rozporu s ustanovením § 73 odst. 7 zákona o DPH rozlišuje pojmy „ekonomická činnost Sdružení“, (resp. „ekonomická činnost společnosti“) a „ekonomická činnosti společnosti jako takové“ a „ekonomická činnosti daňového subjektu“. Přitom se však stále jedná o činnosti uskutečňované prostřednictvím Sdružení, neboť žádnou vlastní ekonomickou činnost žalobce samostatně nerealizuje. Sdružení není samostatným subjektem práva, nemá svoji vlastní činnost, činnost Sdružení je tvořena činností jednotlivých účastníků. Jde o společný pronájem nemovitosti, kdy se účastníci na této ekonomické činnosti podílí svou účastí. Nelze tedy tvrdit, že žalobcem přijatá plnění nesloužila činnosti Sdružení jako celku, ale výlučně pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Žalovaný dovozuje, že jediným důvodem argumentace žalobce, proč trvá na takovém rozlišení, může být snaha, aby tyto náklady nebyly následně přiřazeny (přeúčtovány ostatním účastníkům Sdružení). Žalobce však nemůže proti sobě stavit činnost Sdružení jako celku a náklady odlišovat podle toho, kdo z účastníků se na nich má podílet a nést je. To, zda a do jaké míry se daný náklad vztahuje k určitému účastníkovi Sdružení, není z hlediska § 73 odst. 7 zákona o DPH podstatné. Je nezbytné jen rozlišit, zda se jedná či nejedná o ekonomickou činnost a zda jde o vlastní samostatnou činnost účastníka realizovanou mimo Sdružení nebo činnost, pro kterou se účastníci sdružili. Je na vůli smluvních stran, jakým způsobem si rozdělí podíl na nákladech vztahujících se k činnosti Sdružení. Nelze tedy hovořit o činnosti Sdružení jako odlišné od činnosti účastníka Sdružení, ale o rozlišení nákladů z důvodu jejich rozdělení a přenesení na jednotlivé účastníky včetně finančního vyrovnání. Z pohledu ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH je pak důležité hodnotit, zda existuje přímá a bezprostřední vazba mezi předmětnými přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními v rámci ekonomické činnosti Sdružení. Pokud ano, došlo k naplnění předpokladů pro postup podle § 73 odst. 7 zákona o DPH.

10. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí předestírá možné způsoby uplatnění nároku na odpočet daně při naplnění základních předpokladů dle § 73 odst. 7 zákona o DPH. Rozlišuje případy, kdy nárok na odpočet daně uplatňuje určený účastník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za Sdružení a případy, kdy za určitých podmínek uplatňují nárok i plátcí, podnikající společně na základě smlouvy o sdružení, kdy tento nárok uplatňují u přijatých zdanitelných splnění použitých pro činnost Sdružení jednotlivě. V tomto směru žalovaný poukazuje na řešení konstrukce DPH u sdružení v rámci jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí s Komorou daňových poradců České republiky, při němž Ministerstvo financí vyjádřilo stanovisko, že plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení, pokud si chtějí uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě ve svém daňovém přiznání, musí uskutečňovat zdanitelná plnění sami, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, měla by být tedy účastníky, kteří neuplatňují daň na výstupu za

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

sdužení uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdužení, který uplatňuje daň na výstupu za celé sdužení. Žalovaný dále odkazuje na uplatňování ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH v odborné literatuře, která se rovněž zabývá možnostmi přefakturace přijatých zdanitelných plnění určenému účastníkovi sdužení.

11. Na základě uvedeného skutkového a právního rozboru žalovaný odmítl první odvolací důvod – nesprávné právní posouzení skutkového stavu správcem daně a odkázal na obecné podmínky možnosti uplatňování nároku na odpočet daně rovněž s odkazem na konstantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (rozsudky SDEU ve věcech *Midland Bank* C-98/98, *Abbey National* C-408/98 a dále rozsudek *Becker* C-104/12), z nichž zdůraznil, že nárok na odpočet může být přiznán v případě, že existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu a dále i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a na výstupu, avšak potud, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby a jsou složkou ceny výrobku nebo služeb, které dodává. Tzn., že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (rozsudky SDEU ve věcech *SKF* C-29/08 a *Eon Aset Menidjmont* C-118/11 a dále *X*, C-651/11). Z uvedeného žalovaný dovozuje nezbytnost transparentního prokázání bezprostřední souvislosti žalobcem přijatých plnění s plněními na výstupu, tedy zda náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu. Ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH, které je umožněno článkem 273 Směrnice, jako možnost uložit další povinnosti daňovým subjektům, napomáhá sledovat a ověřovat požadovanou provázanost mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními vztahujícími se k činností v rámci Sdužení. Logiku ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH a nezbytnost jeho uplatnění žalovaný demonstruje na příkladu, kdy model žalobce by neobstál v případě např. nárokování odpočtu ve zkrácené výši dle ustanovení § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Na sdužení nelze nahlížet jako určitou svébytnou či samostatnou entitu mající své autonomní vstupy a výstupy odlišné a nezávislé na jednotlivých účastnících. Proto dle ustanovení § 73 odst. 7 zákona je podstatný pojem „plnění použitá k činnosti sdužení“ nikoli žalobcem uváděná „plnění použitá k činnosti sdužení jako takového (resp. společnosti jako takové). Pokud odborná literatura používá v souvislosti se sdužením sousloví „sdužení jako takové“ používá je ve smyslu neexistence sdužení jako subjektu, tedy že sdužení není plátcem, za sdužení jako takové nemůže být podáno daňové přiznání či, že oprávnění se netýkají sdužení jako takového. Žalovaný citoval z odborné literatury, která vykládá, že jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdužení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdužení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdužení. Vzhledem k tomu by jednotliví účastníci sdužení měli vést samostatně i evidenci uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za sdužení.
12. K námitce nesprávného právního posouzení věci žalovaný uvádí, že žalobce žádné důkazní prostředky nepředložil, pouze odkázal na svá předchozí vyjádření a poskytnuté podklady. Žalobcem předložené odůvodnění a vysvětlení jeho právního názoru však důkazní prostředek nepředstavuje. Smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu nikoli odůvodňování a vysvětlování právního názoru žalobce.
13. K odvolací námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně žalovaný poukazuje na to, že z rozhodnutí je zřejmé, jaké důvody vedly správce daně k vydání výzvy k odstranění

pochybností. Jsou zde vyjmenovány předložené důkazní prostředky a popsány prováděné úkony. Správce daně vyhodnotil návrh žalobce na pokračování dokazování a je uvedeno, jaké podmínky měly být v daném případě splněny. Z rozhodnutí je zjistitelné, na základě čeho správce daně rozhodl a z jakých důvodů. V daném případě byl žalobce i vyrozuměn o výsledku postupu v odstranění pochybností. V protokolu o projednání těchto výsledků (tento protokol ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu lze také považovat za odůvodnění daňové povinnosti žalobcem) správce daně svůj právní postoj opírá i o odbornou literaturu, která považuje za dostatečné, že rozhodnutí o stanovení daně po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností neobsahuje již samostatně odůvodnění, neboť celý postup je již odůvodněn v pořízených listinách k postupu.

14. Žalovaný nepovažuje rozhodnutí správce daně za nezákonné ani za nepřezkoumatelné, a proto považuje odvolací námitky žalobce za nedůvodné.
15. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

16. Žalobce v podané žalobě uplatnil dva okruhy žalobních námitek.
17. Podle žalobce je napadené rozhodnutí především nezákonné.
18. Žalobce nezákonnost spatřuje v porušení ustanovení § 72 zákona o DPH, který mu zaručuje nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Odkazuje i na řadu rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (např. ve věci C-110/94, C-465/03 Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz, ve věci C-153/11 Klub OOD v. Direktor na Direkcija a dále ve věci C-32/03 I/S Fini H proti Skatteministeriet), podle kterých existence ekonomické činnosti odůvodňuje kvalifikaci subjektu jako osoby povinné k dani, které přiznává nárok na odpočet. Ekonomická činnost se může vedle Soudního dvora sestávat z řady po sobě následujících jednání včetně přípravních činností a pomocných a podpůrných plnění souvisejících s jednáním plátce jako takového pro účely jeho ekonomické činnosti. Žalobce daňovými doklady prokázal, že v rozhodném období přijal zdanitelná plnění, jimiž jsou právní a daňové služby, které přijal a v souvislosti s nimiž uplatnil nárok na odpočet daně, neboť je použil pro účely své ekonomické činnosti, když právě a výlučně s touto činností uvedená plnění odebral. Právě formování a zajištění vlastního právního postavení vůči ostatním spoluvlastníkům nemovitosti spolu s plněním vlastních daňových povinností souvisejících s využitím jeho spoluvlastnického podílu na nemovitosti umožnilo žalobci v rozhodné době dosáhnout výnosů z tohoto jeho spoluvlastnického podílu prostřednictvím pronájmu nemovitosti, resp. realizovat jeho ekonomickou činnost. V tomto směru žalobce odkazuje i na judikaturu vnitrostátních soudů, např. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. 15 Ca 100/2003-36, který souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a podnikáním považoval za zachování tehdy, když se plnění stahují k předmětu podnikatelské činnosti plátce daně a ten jich využije k dosažení zisku. Pokud existuje takto popsaná věcná shoda, jedná se o využití plnění pro účely související s podnikáním.
19. Žalobce oponuje názoru správce daně i žalovaného o použití ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH, neboť dle jeho názoru toto ustanovení pojednává výlučně o přijatých zdanitelných plnění použitých v činnosti sdružení. O taková plnění však v případě

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobcem uplatněných odpočtů nešlo, neboť se nejednalo o plnění použitá k činnosti sdružení v zájmu všech spoluvlastníků nemovitosti, ale o plnění poskytnutá výlučně žalobci, která se týkala jeho vztahu k ostatním spoluvlastníkům nemovitosti a jeho vlastní ekonomické činnosti. Žalobce je toho názoru, že ačkoli nelze plnění odebraná žalobcem možné považovat za plnění použitá k činnosti sdružení, tj. v zájmu všech účastníků Sdružení, nelze současně plnění odebraná žalobcem považovat za plnění, která by byla mimo režim zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný pominuli, že nedílnou součástí ekonomické činnosti spoluvlastníků a hmotného majetku využívaného za účelem získání příjmů je mj. i řešení jejich vlastního právního postavení a daňových povinností souvisejících s touto jejich ekonomickou činností a budování a řešení vzájemných vztahů s ostatními spoluvlastníky.

20. Předmětné Sdružení není právnickou osobou, ale je formou smluvní součinnosti samostatných a nezávislých osob, které uzavřením smlouvy o sdružení vymezují své vzájemné vztahy práva a povinnosti. Smlouva tak nezabývá jednotlivé účastníky Sdružení jejich samostatného postavení a možnosti primárně hájit své vlastní zájmy a svůj vlastní výdělek při tom, že každý jednotlivý účastník Sdružení vykonává vlastní ekonomickou činnost spočívajících ve využití jím vlastněné části společného majetku.
21. Dle žalobce je markantní nesprávnost výkladu ustanovení § 72 a 73 odst. 7 zákona o DPH správcem daně a žalovaným patrná z toho, že v důsledku jejich postupu došlo k odmítnutí uznání nároku žalobce na odpočet ve vztahu k právním službám přijatým v souvislosti s vlastním uzavřením a novací smlouvy o sdružení a s plněním jeho daňových povinností souvisejících s pronájmem. Toto plnění je nutné kvalifikovat jako bezprostředně související s ekonomickou činností žalobce vyvíjenou společně s ostatními účastníky Sdružení, a to přesto, že se nejedná o plnění sloužící účelům sdružení samotného. Žalobce má za to, že pokud by vlastnil celou nemovitost nebo byl určeným účastníkem sdružení, pak by správce daně proti odpočtu daně nebrojil a tento by uznal jako oprávněný (odlišná právní situace). Žalobce považuje tedy za nezákonné, že správce a žalovaný odepřeli žalobci nárok navzdory tomu, že splnil podmínky pro odpočet daně stanovené v § 72 odst. 1 konkrétně podmínku přijetí tvrzených zdanitelných plnění a jejich použití v rámci ekonomické činnosti žalobce. Ustanovení § 73 odst. 7 zákona se nepoužije, když se nejedná o plnění použitá ve vztahu k účelu sdružení. Předmětná plnění použil žalobce v rámci své ekonomické činnosti a tato plnění bezprostředně sloužila k získání příjmu z jím vlastněného hmotného majetku a byla tedy nedílnou součástí jím vyvíjené ekonomické činnosti, to je činnosti, kterou se v určitém ohledu rozhodl realizovat společně s ostatními spoluvlastníky na základě smlouvy o sdružení. Správnost závěru žalobce nemůže zpochybnit ani odkaz žalovaného na text Smlouvy o sdružení v bodě 5.3, kdy žalovaný zaměňuje pojem náklady Sdružení s pojmem přijatá plnění v rámci ekonomické činnosti. V závěru svého výkladu žalobce poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a na zásadu daňové neutrality, která vyžaduje, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky. Jakmile má daňová správa k dispozici údaje o tom, že určitá osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, nemůže ukládat další podmínky, které by mohly vést k tomu, že tento nárok by nebylo možné uplatnit (viz rozsudek Soudního dvora ve věcech C-95/07 a C-96/07). Správce daně i žalovaný tedy postupovali nesprávně a nezákonně, pokud žalobci nárok na odpočet daně nepřiznali.

22. Žalobce dále v žalobě vytýká procesní vady postupu správce daně i žalovaného, které spatřuje v nepřezkoumatelnosti platebního výměru a nevypořádání se s námitkami žalobce a v porušení zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*.
23. Žalobce opakuje svou odvolací námitku proti platebnímu výměru, že platební výměr je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť v platebním výměru správce daně neodůvodnil, proč argumentům žalobce nepřisvědčil a daň vyměřil odlišně. Žalobce má za to, že samotný platební výměr žádné srozumitelné jasné odůvodnění postupu správce neobsahuje důkazní prostředky ani jimi prokázané skutečnosti nepopisuje a nehodnotí. Rovněž právní posouzení věci zcela chybí, když správce daně pouze opakovaně konstatuje, že žalobce nesplnil podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 73 odst. 7 zákona o DPH. Žalobce polemizuje s tím, že by za odůvodnění platebního výměru měl považovat úřední záznam o postupu k odstranění pochybností, a to proto, že žalobci byl doručen toliko úřední záznam I. (nikoli úřední záznam II.), z něhož žalobce nemohl odůvodnění platebního výměru zjistit.
24. Porušení zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* žalobce spatřuje v tom, že ve smyslu uvedených zásad měla být dána přednost právnímu výkladu žalobce, neboť judikatura Ústavního soudu stanoví, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který nejméně zasahuje do základního práva či svobody jedince, a připouští-li zákon dvě možná řešení, pak v oblasti veřejného práva je vždy nutné ctít zásadu *in dubio mitius*.
25. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i platební výměr na daň z přidané hodnoty zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na svém právním názoru, že je třeba na situaci žalobce aplikovat ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH. Zdůrazňuje, že skutečnost, že žalobce je účastníkem Sdružení, znamená, že je třeba aplikovat speciální ustanovení § 73 odst. 7 zákona k ustanovení § 72 odst. 1 citovaného zákona. V uvedeném směru a k uvedené aplikaci žalovaný odkazuje na bod 47 napadeného rozhodnutí, na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a na požadavek přímé a bezprostřední souvislosti zdanitelných plnění s konkrétním plněním na vstupu s plněními na výstupu s tím, že pořízená plnění na vstupu jsou vyjádřena v ceně konkrétních plnění na výstupu. Tím se žalovaný zabýval, a proto vycházel z bodu 5.3 smlouvy o sdružení, která upravuje náklady, které jsou účastníky považovány za vzniklé při výkonu společné činnosti v rámci Sdružení.
27. K námitce žalobce, že správce daně by proti nároku na odpočet daně nebrojil, pokud by žalobce vlastnil celou nemovitost nebo byl určeným účastníkem Sdružení nebo by postupoval podle § 73 odst. 7 zákona, žalovaný poukazuje na to, že jde o nesrovnatelné situace. Pokud by žalobce byl určeným účastníkem, měl by povinnost v souladu s § 73 odst. 7 zákona z přidané hodnoty uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobce však namítá, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita k činnosti Sdružení, tedy si zde sám protiřečí a podle svého tvrzení by tedy stejně nemohl uplatnit nárok na odpočet daně.
28. Žalovaný k ustanovení § 73 odst. 7 uvádí právní výklad, že věta třetí tohoto ustanovení navazuje na větu druhou, týkající se uplatňování nároku na odpočet daně jednotlivými účastníky Sdružení, přičemž žalovaný zdůrazňuje, že žalobce deklaroval, že použil přijatá zdanitelná plnění, avšak neprokázal, že by zdanitelná plnění uskutečňoval. Svoji

ekonomickou činnost realizuje výlučně prostřednictvím Sdružení. K tomu odkázal na svoji právní argumentaci, např. v bodu 59, na argumentaci, která vychází z textu Smlouvy o sdružení.

29. K procesním námitkám žalovaný odkázal na rovněž na body 62 až 65 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný plně vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti platebního výměru. Žalovaný opouje tomu, že by žalobce nebyl seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Uvádí, že se tak stalo sdělením, které bylo žalobci doručeno dne 25. 8. 2014 a od tohoto okamžiku běžela žalobci lhůta pro vyjádření se a podání návrhu na pokračování v dokazování. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 3. 9. 2014. Správce daně následně sepsal úřední záznam ze dne 10. 9. 2014, v němž shrnul dosavadní zjištění a uvedl, že žalobce pochybnosti neodstranil. Tento úřední záznam nebyl doručen žalobci, není to však vadou způsobující nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Zákon neukládá povinnost doručit žalobci úřední záznam, v němž správce daně konstatuje, že neshledává důvody pro pokračování v dokazování. Reakcí na podané vyjádření je rozhodnutí o stanovení daně.
30. Daňový řád ukládá v § 90 povinnost seznámit žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností a dát mu možnost vyjádřit se. Toto bylo splněno a skutečnost, že žalobce nebyl seznámen s úředním záznamem, v němž správce daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování, nezakládá nepřezkoumatelnost platebního výměru.
31. Žalovaný opouje i namítanému porušení zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*, když má za to, že v daném případě nejde o interpretaci právní normy, nýbrž o subsumpci skutkového stavu pod odpovídající hmotněprávní normu.
32. Z uvedeného důvodu žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobce

33. Žalobce v podané replice zopakoval svůj právní náhled na užití ustanovení § 72, § 73 zákona o DPH a setrval na tom, že předmětná přijatá plnění nebyla použita k činnosti Sdružení ve smyslu § 73 odst. 7 citovaného zákona. Trval na tom, že toto ustanovení nevylučuje vznik nároku na odpočet ve vztahu k určitým plněním, v souvislosti s nimiž by byly jinak podmínky vzniku uvedeného nároku ve smyslu § 72 zákona o DPH dány, a to jen proto, že žalobce, kterému by jinak nárok na odpočet daně svědčil, uzavřel s jinými vykonávajícími obdobnou ekonomickou činnost smlouvu o sdružení a pokud by žalobce smlouvu o sdružení neuzavřel a svou ekonomickou činnost vykonával, aniž by si s ostatními spoluvlastníky vzájemné vztahy smluvně upravil, byl by mu zcela nepochybně nárok na odpočet daně v souvislosti s plněními, jejichž přijetí žalovanému doložil a v souvislosti s nimiž nárok na odpočet daně uplatnil, uznán.
34. Žalobce v replice dále setrval i na svých námitkách týkajících se procesních vad, postupu správce daně a žalovaného a na tom, že pokud se ohledně jeho nároku na odpočet daně v dané věci střetávají dva výklady a výklad žalovaného by čistě teoreticky byl možný, pak měl žalovaný aplikovat zásadu *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*.

VI. Jednání před soudem

35. Zástupce žalobce při jednání před soudem poukázal na specifický případ, kdy žalobce jako zahraniční osoba, která nabyla spoluvlastnický podíl, podniká v souvislosti s nabytím tohoto podílu, přičemž jde o plnění bezprostředně související s následnou podnikatelskou činností. Pokud by žalobce spoluvlastnický podíl nenabyl, tak by nemohl podnikatelskou

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

činnost uskutečňovat. Přesto tyto činnosti ale nejsou v souvislosti s činností sdružení, které bylo následně založeno, protože to je už potom následná činnost. To znamená, že přijetí plnění, jak uznává i judikatura SDEU, bylo přípravnou činností, která nepodléhá speciálnímu režimu ve smyslu § 73 odst. 7 zákona o DPH, ale jde vlastně o obecný režim ve smyslu § 72 a 73 odst. 1 zákona. Jedná se o náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s ekonomickou činností – s pronájmem a příjmy plynoucími z tohoto pronájmu. Ale zároveň to nejsou činnosti, které by byly, jak už jsem říkal, vynaloženy v zájmu ostatních členů Sdružení jako celku, protože naopak to jsou vlastně výlučné náklady jednoho spoluvlastníka, který je při sjednávání sdružení vlastně protistranou. To znamená, že účastníci sdružení nemají při sjednávání sdružení vlastně shodné zájmy, každý může být sám o sobě zastupován. To se snažil žalobce finančním orgánům vysvětlit, avšak jeho argumentace nebyla přijata a nebylo přihlédnuto k tomu, že jde o náklady související s přípravnou fází předcházející podnikatelské činnosti. Žalovaný přesto setrval na názoru, že není možné, aby jednomu ze spoluvlastníků vznikly specifické náklady, kdy by to, úplně absurdně, třeba byly náklady na překlady. On jako zahraniční osoba tyto náklady vynaložit musel, aby se vlastně seznámil s listinami a s dokumenty v českém jazyce. Ale samozřejmě tyto náklady nejsou náklady ve prospěch Sdružení, jsou ve prospěch žalobce jako specifické osoby. Celou řadu těchto různých specifických nákladů žalovaný neuznal.

36. Zástupkyně žalovaného se telefonicky před jednáním omluvila z neúčasti na ústním jednání z důvodů časově náročných dopravních komplikací v průběhu cesty ze sídla žalovaného a sdělila, že žalovaný z uvedených důvodů souhlasí s projednáním věci bez jeho účasti.

VII. Posouzení věci městským soudem

37. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobních bodů.
38. Žaloba není důvodná.
39. Žalobce v podané žalobě uplatnil 2 okruhy námitek, v nichž spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí i platebního výměru.
40. V logice uspořádání žalobních bodů soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti těch námitek, jimiž žalobce vytýkal nepřezkoumatelnost platebního výměru pro nedostatek důvodů a pro nevypořádání se s námitkami žalobce ohledně aplikace právních předpisů na jím uplatněný nárok na odpočet daně.
41. Protože námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se vztahuje k platebnímu výměru jako k rozhodnutí správního orgánu 1. stupně, soud posuzoval, zda tato námitka může způsobit tvrzenou nezákonnost napadeného rozhodnutí, která je žalobcem spatřována v nesprávném právním výkladu ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.
42. V souzené věci byl platební výměr vydán na základě postupu k odstranění pochybností, zahájeném výzvou správce daně ze dne 25. 2. 2014, k níž žalobce prokazoval přijetí zdanitelných plnění na vstupu v předmětném období, a to daňovými doklady, týkajícími se právního a daňového poradenství ohledně jeho spoluvlastnictví k nemovitosti v České republice a vstupu žalobce jako zahraničního subjektu do sdružení. V úředním záznamu ze dne 21. 8. 2014, který byl žalobci doručen, správce daně žalobci sdělil důvody svých pochybností ohledně splnění podmínek nároku na odpočet DPH s odkazem na právní

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

režim ust. dle § 73 odst. 7 zákona o DPH s ohledem na to, že žalobce není ve smyslu tohoto ustanovení pověřeným účastníkem sdružení. Žalobci bylo výslovně sděleno, že z tohoto důvodu správce daně považoval pochybnosti o splnění nároku na odpočet daně za neodstraněné. Poté, kdy správce daně obdržel žalobcovu vyjádření ze dne 2. 9. 2014 ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, správce daně sepsal další úřední záznam dne 18. 9. 2014 jako reakci na uvedené vyjádření žalobce. Žalobce ve svém vyjádření přdestřel vlastní právní argumentaci, odporující právnímu názoru a výkladu správce daně ohledně aplikace ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH a svůj výklad opřel o ust. § 72 odst. 1 a § 100 odst. 4 zákona o DPH. Správce daně pak v platebním výměru znovu shrnul výsledky postupu k odstranění pochybností, v němž výslovně uvedl, že žalobce nerealizuje žádnou ekonomickou činnost s místem plnění v tuzemsku, neboť ta je realizována výhradně prostřednictvím sdružení a z toho důvodu žalobce nesplňuje podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 7 zákona o DPH.

43. Z uvedeného skutkového stavu vyplývá, že žalobce již ode dne sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností věděl, z jakého důvodu se žalobci nepodařilo prokázat nárok na odpočet daně a že tento nedostatek průkazu nespočíval v tom, že by žalobce nepřijal plnění, která doložil daňovými doklady, ale v tom, že nedoložil takové skutečnosti, jimiž by prokázal nárok na odpočet daně ve speciálním režimu ust. § 73 odst. 7 zákona platném pro podnikání ve sdružení. O tom, že tyto důvody byly žalobci dobře známy, a to již před vydáním platebního výměru, svědčí jeho vyjádření obsahující polemiku s právním náhledem správce daně, kterou žalobce opřel o tvrzení, že přijatá plnění nesloužila sdružení jako celku, ale výlučně jemu samému. Z vydaného platebního výměru pak zcela zřetelně vyplývá, že správce daně svůj právní názor na uplatněný nárok žalobce nezměnil a vyměřil žalobci daňovou povinnost právě s ohledem na nesplnění podmínek dle § 73 odst. 7 zákona, jak již avizoval v úředním záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností.
44. Na základě uvedeného nelze přistoupit na námitku žalobce, že platební výměr trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a že žalobce nemohl pouze z úředního záznamu, který mu byl doručen (označuje jej jako úřední záznam I.) důvody vyměření daně zjistit. Platební výměr se opírá právě o tento úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2014 doručený žalobci, přičemž následující úřední záznam ze dne 10. 9. 2014 (žalobcem označený jako úřední záznam II.), jen reaguje na vyjádření žalobce ze dne 2. 9. 2014 a opakuje právní závěry úředního záznamu ze dne 21.8.2014, jenž nemohly na vědomosti žalobce o důvodech neuznání nároku ničeho změnit. O přezkoumatelnosti platebního výměru svědčí i obsah odvolání žalobce, v němž žalobce, shodně jako v žalobě, vytýká správci daně nesprávnost v zaujetí právního názoru v otázce povahy ekonomické činnosti žalobce i v závěru o neoprávněnosti nároku na odpočet daně. Za situace, kdy v této věci žalobce nenamítá nepřezkoumatelnost napadeného odvolacího rozhodnutí a městský soud dle § 69 s.ř.s. přezkoumává napadené rozhodnutí vydané k odvolání žalobce v 2. stupni řízení, jež tvoří s platebním výměrem jeden celek, pak žalobní námitky nepřezkoumatelnosti platebního výměru nejsou v tomto případě ani procesně způsobilé ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce svými odvolacími námitkami proti právnímu posouzení jeho nároku správcem daně sám prokázal, že mu z platebního výměru (i ze závěru postupu k odstranění pochybností) byly známy důvody neuznání nároku na odpočet daně, neboť ve svém odvolání pokračoval v polemice s právním názorem správce daně a v odlišném výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH. O tom, že žalobce již od počátku znal důvody platebního výměru a také to, jak se správce daně s jeho vyjádřením k věci v platebním výměru vypořádal, totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

argumentací o způsobu provádění ekonomické činnosti žalobce ve sdružení, svědčí i žalobní námitky, které ve vztahu k napadenému rozhodnutí směřují proti *právnímu posouzení věci* jak žalovaným, tak i správcem daně.

45. Posouzení oprávněnosti námitek poukazujících na aplikaci zásad „in dubio mitius“ a „in dubio pro libertate“ souvisí s věcným posouzením, pod jaká ustanovení zákona o DPH spadá případ nároku žalobce v souvislosti s jeho ekonomickou činností a zda znění příslušných ustanovení zákona o DPH neumožňují dvojí výklad.
46. K zodpovězení uvedené otázky je zapotřebí vymezit, jaké skutečnosti jsou mezi účastníky řízení nesporné. Jde o následující skutečnosti:
 - a) žalobce je zahraničním subjektem, který v České republice na základě kupní smlouvy ze dne 28. 9. 2012, nabyt spoluvlastnický podíl k nemovitosti, jejíž nebytové prostory používá ke své podnikatelské činnosti,
 - b) žalobce se stal s účinností od 2. 11. 2012 členem sdružení „Sdružení Washingtonova 1624/5“ na základě Smlouvy o sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku. Předmětem smlouvy byla úprava práv a povinností při společné činnosti (úplatné přenechávání nebytových prostor k užívání třetím osobám). Účastníkem pověřeným vedením daňové evidence a plnění povinností v oblasti DPH byl pověřen I. T. C.,
 - c) žalobce nevykonává samostatnou výdělečnou činnost, k uvedené ekonomické činnosti - pronájmu nebytových prostor v předmětné nemovitosti se sdružil s ostatními spoluvlastníky nemovitosti ve Sdružení,
 - d) předmětná plnění na vstupu (služby právního a daňového poradenství) přijal žalobce dle vystavených faktur advokátních kanceláří za služby poskytnuté v rozmezí 1. 2. 2013 - 31. 10. 2013.
47. Právně nepochybným je dále skutečnost, že sdružení založené podle § 829 a násl. občanského zákoníku („společnost“ – dle terminologie nového občanského zákoníku) nemá právní subjektivitu, což znamená, že veškerou činnost sdružení lze přičíst jednotlivým účastníkům sdružení, kteří jsou jedině způsobilí každý jednotlivě nabývat práva a plnit povinnosti. Ve smyslu uvedeného je třeba posuzovat následující právní úpravu podmínek uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
48. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění pro rok 2013 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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
49. Podle § 73 odst. 7 zákona o DPH v rozhodném znění pro rok 2013 u plátců, kteří *uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení* nebo jiné obdobné smlouvy, *uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za sdružení.* Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení *jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí,* a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna *daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení,* který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

50. Na základě uvedené právní úpravy je třeba přisvědčit žalobci v jeho argumentaci, opřené i o judikaturu Soudního dvora Evropské unie, že nárok na odpočet daně je zásadně dán a nelze jej odeprít, jestliže plátce daně z přidané hodnoty přijme zdanitelná plnění a použije je v rámci *svých* ekonomických činností. Uvedené je základem pro mechanismus daně z přidané hodnoty, fungující dle zásady neutrality daně, tj. za účelem, aby plátce daně nebyl zatížen daní na vstupu (zaplacením daně v rámci *jeho* ekonomické činnosti) a aby se mu tato daň po realizaci ekonomické činnosti v řetězci odběratelů vrátila v podobě odpočtu daně. To však za předpokladu, že uskutečňuje ekonomickou činnost. V souzeném případě nelze žalobci upřít obecnou skutečnost, že ekonomickou činnost uskutečňuje a že by ve smyslu ust. § 72 odst. 1 písm. a) z hlediska této obecné podmínky měl mít nárok na odpočet daně. To však, pokud by prokázal, že přijatá plnění skutečně realizoval v rámci *své* ekonomické činnosti, tj. ekonomické činnosti žalobce jako výlučného plátce a podnikatele, na kterého míří ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH jako obecné ustanovení upravující základní podmínky nároku na odpočet daně, aniž by zohledňovalo různé způsoby výkonu ekonomické činnosti a vztahy mezi plátcí daně v rámci této činnosti. To činí až ust. § 73 odst. 7 zákona, které je speciální úpravou k ustanovení § 72 odst. 1 zákona a míří právě na způsob realizace ekonomické činnosti vykonávané sdružením a stanoví odlišné podmínky pro uplatňování nároku na odpočet daně právě pro to, aby nárok na odpočet daně odpovídal výše zmíněnému mechanismu, zajišťujícímu neutralitu daně, a to ve vztahu ke všem účastníkům sdružení, kterých se ekonomická činnost sdružení - její vstupy a výstupy týkají.
51. Ustanovení § 73 odst. 7 ve větě první zakotvuje pravidlo, že nárok na odpočet daně u přijatelných zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení uplatňuje určený účastník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za sdružení. V případě žalobce ze správního spisu vyplývá a žalobce nezpochybňuje, že určeným účastníkem Sdružení, v němž žalobce podniká, je I. T. C., nikoliv žalobce.
52. Ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH pak rozvíjí ust. § 100 odst. 4 cit. zákona, které stanoví mechanismus vedení evidence činnosti a plnění v rámci evidence ekonomické činnosti tak, že plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za sdružení určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.
53. I v případě, že by určený účastník evidenci pro účely daně nevedl a každý účastník sdružení evidoval vlastní vstupy a vlastní výstupy (tj. faktury přijaté a následně vystavené konečnému odběrateli), nelze pro účely daně odhlédnout od toho, že účastníci sdružení bez právní subjektivity odpovídají za plnění ze smluvních závazků (zde ze smluv o pronájmu nemovitosti) společně a nerozdílně, neboť jsou všichni jejich účastníky, a proto jsou plnění uskutečněná v rámci sdružení fakturována jedním účastníkem zastupujícím sdružení. V takové situaci vstupy i výstupy týkající se sdružení uvádí do své evidence (mimo svou ekonomickou činnost nesouvisející se sdružením) určený účastník sdružení. Žalobce jako řadový účastník sdružení, byť uplatňuje předmětná plnění jako vstupy ve své evidenci, fakticky sám žádné plnění neposkytl. Uvedené nesvědčí o nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona, když takový postup v této věci nenaplnuje zásadu neutrality daně, neboť přijetí zdanitelných plnění, fakturovaná jen jednomu z účastníků sdružení a přisvojení si těchto plnění *z hlediska nároku na odpočet daně* neodpovídá povaze (způsobu výkonu)

ekonomické činnosti provozované Sdružením, povaze majetku užitého k ekonomické činnosti (podílové spoluvlastnictví) a obsahu přijatých plnění - přijetí služeb pro účely uspořádání vztahů žalobce k nemovitosti, k účastníkům sdružení a ke vzniku Sdružení, bez výstupu k cenám následně poskytovaných služeb pronájmu nemovitosti. Jen skutečnost, že žalobce provozuje ekonomickou činnost a že k jejímu provozu sloužilo plnění týkající se podmínek a dohod k zahájení ekonomické činnosti neznámá, že jen žalobce a jen pro svou ekonomickou činnost (srov. § 72 odst. 1 zákona) přijatá plnění použil.

54. Ustanovení § 73 odst. 7 ve větě druhé určuje pravidlo pro uplatnění nároku na odpočet daně tak, že plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí, a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Zákodárce v uvedeném ustanovení, a tohoto názoru je i žalobce, pokud odmítá posouzení jeho nároku podle ust. § 73 odst. 7, věty druhé, spojil oprávněnost nároku na odpočet DPH u účastníka sdružení s tím, že se vztahují k plnění, která tito účastníci sami uskutečňují. Věta třetí citovaného zákonného ustanovení pak stanoví uplatnění daně na výstupu vůči určenému účastníkovi sdružení. Žalobce v daňovém řízení i v podané žalobě však trvá na tom, že nárok na odpočet daně mu podle § 73 odst. 7 věty druhé zákona o DPH neuplatňuje, neboť přijatá zdanitelná plnění spočívající v přijetí služeb právního a daňového poradenství nepoužil pro činnost Sdružení v zájmu účastníků sdružení, ale tato plnění svědčila výlučně jemu k řešení jeho právního postavení a daňového poradenství souvisejícího také s řešením vzájemných vztahů s ostatními účastníky sdružení. To žalobce dokládal fakturami od advokátních kanceláří s různým předmětem poskytnutých služeb – např. č. faktury. 1-407/2013 (služby ve věci koupě domu, registrace do katastru nemovitostí, smlouvy o sdružení, problematika stále provozovny...). Přijetí těchto služeb souviselo s nabytím nemovitosti (spoluvlastnického podílu) do vlastnictví žalobce, právními záležitostmi týkajícími se záměru žalobce o vstupu do sdružení a uvažované podnikatelské činnosti. Přijatá plnění se však netýkala žalobcovy vlastní ekonomické činnosti, neboť žádnou sám ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona nevyvíjel, ale mohla být ve světle následně doložených skutečností pouze plněními přijatými ve fázi před započítáním podnikatelské činnosti účastníků sdružení. Žalobce se však nedomáhá toho, že by náklady na služby přijaté žalobcem měly být posouzeny jako součást výdajů Sdružení vzhledem k odběratelům (nájemcům) služeb a že by byly prvkem spoluurčujícím cenu služeb poskytovanou Sdružením. Žalobce se ani nedomáhá tohoto, že by i v případě dodržení režimu určeného účastníka Sdružení, jím přijatá plnění zakládala nárok na podíl odpočtu daně dle vztahů upravených Smlouvou o sdružení. I plnění v přípravné fázi podnikání, se musí upínat k ekonomické činnosti, k níž je toto plnění užito a takovou ekonomickou činnost v daném případě provozovalo Sdružení, nikoliv pouze žalobce.
55. Tvrze důvody nároku žalobce na odpočet daně jsou nesrozumitelné a nekonzistentní. Žalobce nevyvíjel žádnou svou ekonomickou činnost, ale pouze ekonomickou činnost v rámci Sdružení. K odpočtu uplatňuje plnění přijatá jako právní služby advokátních kanceláří s poukazem na to, že je použil ke své ekonomické činnosti a pro účely této své ekonomické činnosti. S odkazem na judikaturu Krajského soudu v Ústí nad Labem argumentuje souvislostí přijatých plnění s dosažením výnosu, resp. zisku, avšak tento výnos, který musel být výnosem Sdružení (neboť žalobce jiným způsobem nepodnikal) sám pro sebe nespecifikuje (zřejmě má na mysli svůj podíl na zisku Sdružení). Neuplatňuje však nárok na odpočet daně způsobem podle § 73 odst. 7, věty druhé zákona o DPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vědom si existence Sdružení a postupu prostřednictvím určeného účastníka Sdružení, a oponuje tomu, že by se v případě jím uplatněných odpočtů jednalo o plnění použita k činnosti Sdružení a v zájmu všech účastníků Sdružení. Tvrdí, že plnění přijal jen k objasnění a formování jeho právního vztahu k nemovitosti a ve vztahu k účastníkům Sdružení, případně k provozním záležitostem ohledně použití nemovitosti (např. otázka stálé provozovny). Uvedený účel však neslouží toliko ekonomické činnosti žalobce a netýká se toliko výnosu, který by měl žalobce ze své podnikatelské činnosti. Z uvedeného vyplývá nejen to, že si žalobce protřečí, ale že se domáhá prolnutí právní úpravy ust. § 72 odst. a § 73 odst. 7 zákona o DPH, kterou v případě způsobu podnikání žalobce v daném čase a rozhodném období nebylo možné směřovat. Nárok na odpočet daně je dán pořadem práva, který zohledňuje poměry plátců daně tak, aby uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u účastníků sdružení respektovalo uplatnění daně na výstupu určeným účastníkem sdružení.

56. Teprve novelizace zákona o DPH provedená zákonem č. 170/2017 Sb., který nabyl účinnosti 1. 7. 2017 zrušil zvláštní pravidla obsažená v § 73 odst. 7 zákona o DPH tak, že v současné době každý společník společnosti postupuje individuálně sám za sebe podle obecných ustanovení zákona o DPH. Nově musí každý společník společnosti vést samostatně evidenci pro účely týkající se jeho činnosti v rámci společnosti mimo ni. Podává také sám za sebe daňová přiznání. V daňovém přiznání, hlášení a kontrolním hlášení uvádí každý společník společnosti údaje týkající se veškeré jeho ekonomické činnosti, tj. činnosti v rámci společnosti i mimo ni. Uvedená novela překonala stav, kdy do 30. 6. 2017 platilo, že mezi účastníky sdružení (společníky společnosti) v zásadě nedocházelo k uskutečňování zdanitelných plnění dodáním zboží nebo poskytnutím služeb (v souzené věci tedy ani k plnění pro jednotlivé účastníky Sdružení). Své povinnosti na DPH, vzniklé z titulu jejich členství ve společnosti, plnili účastníci prostřednictvím určeného společníka.
57. Z uvedeného vyplývá, že žalobce nemá nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ze dvou důvodů:
 - a) přijatá plnění nepoužil v rámci své ekonomické činnosti, neboť nevyvíjel žádnou samostatnou (svou) ekonomickou činnost,
 - b) přijatá plnění (právní služby) ohledně koupě nemovitosti, přípravných prací k založení sdružení, otázek stálé provozovny), nejsou zdanitelnými plněními v rámci ekonomické činnosti žalobce, nemají svůj odraz v cenách na výstupu určité ekonomické činnosti žalobce a ani nebyla uplatněna jako plnění ve prospěch Sdružení a v režimu ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH.
58. K námitkám žalobce o možném dvojím výkladu práva soud uvádí následující
59. Důvodová zpráva k novele zákona o DPH zákonem č. 170/2017 Sb. shrnula dosavadní stav takto:

Ustanovení § 73 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty určuje pravidla pro uplatnění odpočtu daně v rámci společnosti. Podle tohoto ustanovení u plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění jako společníci společnosti, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti určený společník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost. Společníci společnosti, kteří jsou plátcí, mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost společnosti jednotlivě, pokud

uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí, a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými společníky společnosti, musí být těmito společníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti. V praxi se stává, že jednotliví společníci společnosti často nakupují některé služby či zboží vlastním jménem a je problematické vyžadovat po dodavateli, aby na doklad uváděl údaje určeného společníka společnosti a ne skutečného odběratele (tj. společníka společnosti, který není určeným společníkem). "Řadový" společník společnosti takto nakoupené zboží či služby, které pro společnost pořídil, určenému společníkovi společnosti "přefakturuje". Neznamená to ale fakturaci v pravém slova smyslu, v jakém se běžně používá. Řadový společník společnosti tak dosáhne stavu, kdy má v přiznání plnění nakoupená pro společnost na vstupu a stejná plnění na výstupu jako "přefakturaci" určenému společníkovi společnosti, i když mu fakticky žádné plnění neposkytl. Určený společník společnosti je uvede ve své evidenci a daňovém přiznání jako plnění přijatá pro činnost společnosti. Platí tedy pravidlo, které mj. nutí společníky k vzájemné fakturaci pouze z důvodu, že náklady na činnost společnosti vynaložil jiný než určený společník.

60. Na základě všech shora uvedených skutečností a s přihlédnutím k novelizaci zákona o DPH, k němuž důvodová zpráva uvádí zcela zřejmý stav speciálního právního režimu účinného do 30. 6. 2017, týkajícího se uplatňování DPH prostřednictvím určeného účastníka sdružení, městský soud nemohl vejít na námitku žalobce o možném dvojím výkladu práva a podmínek pro užití zásad „in dubio mitius“ a „in dubio pro libertate“.

VIII. Závěr

61. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.
62. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í : 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.

Praha 28. listopadu 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.