



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **Poleshchuk & Synové a.s.**, IČO 072 51 335
sídlem Koněvova 289/3, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátkou Mgr. Bc. Klárou Luhanovou
sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, 30100 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 421/31, 602 00 Brno

řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, č. j. 19351/21/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný potvrdil dva platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) vydané dne 13. 7. 2020 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“). Platebním výměrem č. j. 5612913/20/2003-52521-110324 byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 392 435 Kč za zdaňovací období 8. 1. - 31. 1. 2019 a platebním výměrem č. j. 5613059/20/2003-52521-110324 byla vyměřena vlastní daň ve výši 236 040 Kč za zdaňovací období duben 2019.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Nároky žalobkyně na odpočet daně nebyly uznány z důvodu, že podle zjištění správce daně byla přijatá plnění žalobkyní použita pro uskutečnění plnění na výstupu v rámci neobvyklých obchodních podmínek s cílem získání daňového zvýhodnění v podobě odpočtu DPH, čímž se měla žalobkyně dopustit zneužití práva.

2. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2019 uplatnila mj. nárok na odpočet daně z pořízení 19 bytových jednotek č. 1117/1 až 1117/19 v bytovém domě č. p. 1117 na adrese Kreuzmannova 1117/18b, Plzeň (dále jen „*bytové jednotky*“, „*byty*“ či „*nemovitost*“), od dodavatele Projekt Kreuzmannova s.r.o. (dále jen „*Projekt Kreuzmannova*“), a z přijatých plnění souvisejících s předmětnými bytovými jednotkami (zhotovení a montáž kuchyňského nábytku od dodavatele KUCHYNĚ KYPR s.r.o a nákup ložního prádla od dodavatele BROTEX Z&J s.r.o.). Předmětné bytové jednotky žalobkyně pronajala společnosti Pokrov International a.s. (dále jen „*Pokrov*“), která je dále podnajala družstvu ALMAX WORK-Holding, družstvo (dále jen „*ALMAX*“), které byty přenechávalo k užívání fyzickým osobám, svým zaměstnancům, a toto plnění vykazovalo jako zdanitelnou ubytovací službu. Podle zjištění správce daně jsou žalobkyně, Pokrov a ALMAX spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o dani z příjmů*“), neboť jsou personálně propojené panem Daniilem Poleshchukem a jeho manželkou Oksanou Poleshchuk. Správce daně a žalovaný došli mj. k závěru, že družstvo ALMAX ve snaze legitimizovat nárok na odpočet daně z pořízení předmětných bytových jednotek žalobkyní vydávalo v rozporu se skutečností dlouhodobý pronájem bytových jednotek jejich konečným uživatelům, který je osvobozen od daně a není s ním spojen nárok na odpočet daně na vstupu, za ubytovací službu, která je naopak plněním zdanitelným, a dále že obchodní řetězec byl vytvořen uměle a jeho hlavním cílem nebyla ekonomicky motivovaná činnost, nýbrž čerpání daňové výhody v podobě odpočtu daně z pořízení předmětných bytových jednotek a jejich vybavení.
3. Námitky žalobkyně míří proti nároku na odpočet daně z pořízení předmětných bytových jednotek žalobkyní a lze je rozdělit do následujících žalobních bodů:
4. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá nesprávné právní posouzení věci.
5. Žalobkyně má za to, že omyl ohledně určitého daňového institutu nemůže být zneužitím práva. Dle žalobkyně družstvo ALMAX plnění přijatá od 3. osob podrobovalo DPH na výstupu a o tom, že neposkytovalo 3. osobám plnění osvobozené od daně, neměl ani jeden ze subjektů v řetězci pochybnost. Svědčí o tom chování jednotlivých subjektů, smluvní dokumentace a skutková zjištění. Za těchto okolností nemůže jít o zneužití práva.
6. Jádrem sporu je dle žalobkyně, zda družstvo ALMAX provozuje v podnajatých prostorách svou ekonomickou činnost, či nikoliv. Rovněž je nutné posoudit, zda v pronajatých prostorách svou ekonomickou činnost vyvíjí společnost Pokrov, neboť kdyby tomu tak bylo, vznikl by žalobkyni nárok na odpočet DPH. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem správních orgánů, že zapojení subjektu Pokrov do řetězce je účelové a postrádající ekonomické opodstatnění, naopak žalobkyně tvrdí, že společnost Pokrov přidává k plnění odkoupenému od žalobkyně další hodnotu, neboť poskytuje dodatkové služby.
7. Nesprávné je podle žalobkyně i příliš široké chápání pojmu nájem ze strany správce daně a žalovaného. Žalobkyně je přesvědčena, že ve prospěch výkladu, že se v posuzovaném případě jednalo o ubytovací služby, svědčí skutečnost, že úplata byla sjednána částkou za lůžko a den, že byly společností Pokrov poskytovány další dodatkové služby jako recepce,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

úklid společných prostor či servisní služby na drobné opravy, dále skutečnost, že ubytování nemají možnost vybrat si, s kým budou na pokoji, a je jim poskytnuto pouze lůžko a že smluvní vztahy nebyly dlouhodobé (v období od září do prosince 2019 se v předmětných ubytovacích jednotkách mělo vystřídat 97 osob, běžná doba jejich užívání tak činí maximálně dva až tři měsíce).

8. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu a porušení základních zásad daňového řízení.
9. Z žádného důkazu nevyplývá, že by z její strany mělo dojít k cílenému zneužití práva. Takový závěr správce daně je opřen pouze o domněnky. Jediné skutkové zjištění představuje propojení žalobkyně se společností Pokrov a družstvem ALMAX, které žalobkyně nerozporuje a zdůvodňuje ho běžným rozložením podnikatelského rizika.
10. Žalobkyně je toho mínění, že žalovaný i správce daně si z provedeného dokazování vybrali jen skutečnosti, jenž vytváří domnělé schéma a ignorovali či bagatelizovali přitom důkazy, které tomu neodpovídají. Například správce daně dovedl, že recepce a úklidové místnosti byly vybudovány dodatečně, a to aniž by bylo provedeno řádné místní šetření, aby se správce daně přesvědčil, jak ve skutečnosti nemovitost vypadá. Správní orgány nevzaly v úvahu ani důkazy svědčící v její prospěch, například ty, jež prokazují znaky ubytovací služby. Podle žalobkyně rovněž nebylo žádným důkazem vyvráceno, že pořízené byty jsou využívány v rámci její ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, k čemuž předložila kompletní auditní stopu a další důkazní prostředky, které to prokazují.
11. Žalobkyně rovněž namítá, že nebylo provedeno místní šetření. Venkovní obhlídku nemovitosti považuje za nedostatečnou a skutečnost, že k ní žalobkyně nebyla přizvána, ačkoli se jednalo o její návrh, považuje žalobkyně za vadu. Měl-li správce daně pochybnosti o charakteru ubytování, mohl vyslechnout osoby ubytované v předmětných bytových jednotkách.
12. *Ve vyjádření k žalobě* žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že podle jeho názoru napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti ani nezákonnosti.
13. Žalovaný nejprve shrnul skutečnosti, které považuje za relevantní pro učinění závěru o zneužití práva ze strany žalobkyně. Popsal personální propojenost subjektů v obchodním řetězci (viz též výše) a dále uvedl, že žalobkyně již při registraci k DPH deklarovala poskytnutí předmětných bytových jednotek do užívání družstva ALMAX, avšak nakonec, zjevně z důvodu zastření přímé vazby na tento subjekt, zapojila do řetězce další spojenou osobu, společnost Pokrov. Družstvo ALMAX v rozporu se zákonem vykazovalo a odvádělo daň z přenechání bytových jednotek konečným uživatelům (svým zaměstnancům), ačkoliv se dle charakteru daného plnění nejednalo o ubytovací službu, nýbrž pronájem, tedy plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Za pomoci účelově vytvořeného obchodního řetězce tedy měly být formálně vytvořeny podmínky pro čerpání odpočtu daně z pořízení předmětných bytových jednotek, avšak ze skutečného obsahu a významu jednání žalobkyně vyplývá, že jejím hlavním a zřejmě i jediným účelem bylo získání daňové výhody. Žalovaný uvádí, že pokud by žalobkyně postupovala v souladu se smyslem právní úpravy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a nijak nezastírala konečný účel, k němuž jsou předmětné bytové jednotky využívány, tak by ani formálně na odpočet daně z pořízení těchto bytů nedosáhla. Při naplnění subjektivních a objektivních okolností dvoustupňového testu dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Recueil (dále jen „*rozsudek Halifax*“) dospěl žalovaný ke shodnému závěru jako správce daně, že v nyní řešeném případě byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva, a proto žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně za pořízení předmětných bytových jednotek a plnění s nimi souvisejícími.

14. Dále žalovaný reagoval na jednotlivé žalobní námitky:
15. Žalovaný má za to, že v posuzovaném případě se finanční orgány nedopustily nesprávného posouzení věci, závěr o zneužití práva má oporu ve spisovém materiálu a vychází z důkazů jak předložených žalobkyní, tak zjištěných správcem daně. Nesouhlasí s tím, že by závěr o zneužití práva byl postaven pouze na závěru o personálním propojení osob, neboť tento závěr vyplývá i z dalších okolností týkajících se nabytí předmětných bytových jednotek a dalšího nakládání s nimi. Podle žalovaného časový sled jednotlivých úkonů – pořízení bytů, zaplacení ceny, pronájem a podnájem – a jejich uskutečnění mezi osobami, které mají vzájemné personální vazby, svědčí o tom, že tyto byly předem připraveny a realizovány za neobvyklých obchodních podmínek, nikoliv za účelem hospodářského či ekonomického prospěchu žalobkyně, ale výhradně za účelem splnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Objektivní a subjektivní okolnosti šetřeného případu popsané správcem daně a žalovaným jsou tak početné a zásadní, že je jimi ve svém souhrnu zcela zjevně zdůvodněna nemožnost přiznat žalobkyni nárok na odpočet daně.
16. Žalovaný nesouhlasí s tím, že předmětný spor je založen na otázce, zda ALMAX provozuje v pronajatých prostorech svou ekonomickou činnost. Charakter ekonomické činnosti družstva ALMAX je však, mimo jiné, stěžejní pro posouzení toho, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH v rámci obvyklých obchodních podmínek, nebo pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem daňové zvýhodnění.
17. K námitce, že společnost Pokrov provádí úklid a správu předmětné nemovitosti, a proto byla do řetězce zapojena, žalovaný upozorňuje na to, že žalobkyně nevysvětlila, proč za tímto účelem předmětné bytové jednotky společnosti Pokrov pronajala, když si tuto službu mohla nechat zajistit touto společností externě. Na trhu je běžně praktikováno pronajmutí prostor nájemci, který je dále sám podnajme konečným uživatelům a vyřizuje agendu s tím spojenou, případně nese riziko neobsazenosti prostor, zatímco jejich majiteli (pronajmateli) platí fixní nájemné. Současně je tvrzení žalobkyně o úklidu předmětných bytů realizovaném společností Pokrov v rozporu se zjištěními správce daně, dle kterých si úklid provádí sami jejich koncoví uživatelé a ubytovatel neposkytuje ani hygienické potřeby jako mýdlo, ručníky a toaletní papír (viz článek V. smlouvy o ubytování mezi družstvem ALMAX a koncovými uživateli). Ani z podnájemní smlouvy ze dne 26. 8. 2019 neplyne, že by jejím předmětem měla být správa nemovitosti a její úklid ze strany nájemce Pokrov ve prospěch podnájemce ALMAX. Žalovaný podotýká, že společnost Pokrov se soustředí na zprostředkování zaměstnání (stejně jako ALMAX), jak sama žalobkyně připomněla. Nijak se tedy nespécializuje na správu nemovitostí, takovou činnost nemá ani registrovanu jako předmět podnikání. Není tedy jasné, proč právě tento subjekt měl správu předmětné nemovitosti provádět, a nebylo to žalobkyní ani nijak doloženo. Nadto není zřejmé, jakým způsobem má námitka ohledně rozložení podnikatelského rizika vyvrátit závěry o zneužívajícím výkonu práva, neboť ani eventuální přesměrování určitých služeb na společnost Pokrov nic nemění na tom, že se vzhledem k charakteru užívání předmětných bytových jednotek ze strany konečných uživatelů jedná o nájemní bydlení, nikoli ubytovací službu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

18. Žalovaný nesouhlasí s tím, že se správce daně dostatečně nezabýval naplněním znaků definice nájmu a dopustil se chyb při zjišťování a hodnocení skutkového stavu. Správce daně hodnotil důkazy předložené žalobkyní a důkazy, jež si opatřil v rámci vyhledávací činnosti, jednotlivě, ale zejména ve vzájemné souvislosti. Hodnocení správce daně je v souladu se zákonem a judikaturou SDEU, což dále doplnil žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazem na judikaturu SDEU a NSS a následně v rámci vypořádání odvolacích námitek řádně odůvodnil, proč se v daném případě jedná o nájem, nikoliv ubytovací služby (viz body 27 - 31 a 35 - 49 napadeného rozhodnutí).
19. V otázce posouzení charakteru služeb poskytovaných družstvem ALMAX žalovaný setrvává na svém stanovisku, že se jednalo o pronájem, a to vzhledem k tomu, že doba užívání bytových jednotek byla navázána na dobu trvání zaměstnaneckého poměru uživatelů bytů u družstva ALMAX, který nebyl předem časově ohraničen. Zaměstnanci subjektu ALMAX v předmětných bytových jednotkách pobývali po dobu minimálně několika měsíců (což vyplývá také z tabulek ve zprávách o kontrole) a rovněž měli na dané adrese evidován trvalý pobyt. Koncepce stanovení ceny v ubytovací smlouvě představuje jakýsi hybrid mezi krátkodobým nastavením ceny za lůžko na den a dlouhodobým, když byla stanovena měsíční frekvence plateb, tzn. i kalkulace ceny předpokládá dlouhodobé (minimálně několikaměsíční) trvání smluvního vztahu mezi družstvem ALMAX a jeho zaměstnanci - uživateli bytů. Dále žalovaný poukazuje na to, že dle čl. I bodu 4 vzorových ubytovacích smluv je zájemci poskytována celá bytová jednotka k užívání včetně kuchyňského koutu, nikoliv pouze lůžko. Žalobkyní nebyly doloženy žádné doplňkové služby, a to až na tvrzenou a fotodokumentací dokládanou recepční službu. Úklid bytových jednotek je v ubytovacích smlouvách uzavřených mezi subjektem ALMAX a jeho zaměstnanci přidělen uživatelům bytových jednotek a smlouvy také výslovně vylučují poskytování mýdla, ručníků či toaletního papíru uživatelům jednotek. Ubytovací smlouvy v čl. V bodě 8 zakotvují rovněž povinnost ubytovaného uvést ubytovací jednotku po ukončení pobytu do původního stavu s přihlédnutím k obvyklému opotřebení, což je ujednání běžné pro nájemní vztahy, nikoliv pro ubytovací služby. Dále žalovaný upozorňuje na to, že je v podnájemní smlouvě uzavřené mezi subjekty Pokrov a ALMAX předmět podnájmu vymezen jako přenechání předmětu podnájmu do užívání podnájemci k účelu provozování podnikání – pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, nikoliv tedy k poskytování ubytovacích služeb.
20. K námitce, že nebylo provedeno místní šetření za účasti žalobkyně, žalovaný uvádí, že dožádaný správce daně provedl místní šetření na adrese předmětné nemovitosti dne 20. 12. 2019, kde zjistil, že tato je vybavena zabezpečenými vstupními dveřmi a zvonky přímo na jednotlivé bytové jednotky, což není typické pro ubytovací zařízení, kde bývá kontakt realizován skrze recepci či podobnou službu. Naopak přímé venkovní spojení do samostatných jednotek je typické pro byty využívané k dlouhodobému bydlení. Tato zjištění byla dle správce daně dostatečná a nebylo nutné místní šetření opakovat kvůli vnitřní obhlídce budovy. Správce daně existenci recepce ani úklidové a technické místnosti nerozporoval, avšak vzhledem k její osamocenosti v kontextu ostatních skutkových zjištění k charakteru bytových jednotek a způsobu jejich využití a rovněž s ohledem na podezření na až dodatečné zřízení recepce, dospěl správce daně a žalovaný k závěru, že toto nemůže vést k závěru o poskytování ubytovacích služeb subjektem ALMAX. Na tom by podle žalovaného nic nezměnilo ani to, kdyby se správce daně dostal do budovy a fyzicky osvědčil skutečnosti vyplývající z fotografií. Žalovanému není zřejmé, jakým způsobem bylo zasaženo do práv žalobkyně tím, že místní šetření neproběhlo za její účasti.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

21. Žalovaný odmítá tvrzení, že by si on či správce daně vybírali pouze skutečnosti zapadající do domnělého schématu, či ignorovali a bagatelizovali důkazy, které mu neodpovídaly. Správce daně i žalovaný provedli ve svých rozhodnutích, resp. zprávách o kontrole, detailní hodnocení všech důkazů předložených žalobkyní i těch, které si obstaral sám správce daně, případně neprovedení důkazů odůvodnili. Skutečnost, že žalobkyně nesouhlasí se závěry, jež správce daně z důkazů vyvodil, neznamená, že byly důkazy posouzeny jednostranně v její neprospěch.
22. Podle žalovaného jak z auditní stopy, tak z předložených důkazů vyplynul závěr správce daně o tom, že se v daném případě jednalo pouze o objektivně účelové operace, jejichž jediným smyslem bylo formálně doložit použití předmětné bytové jednotky k ekonomické činnosti jako pronájem dalšímu plátcí. Žalovaný má za to, že v tomto směru unesl důkazní břemeno.
23. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně *repliku*, ve které odkázala na podanou žalobu a některé své námitky zopakovala. Zdůraznila, že v případě zneužití práva musí nárok na odpočet daně vzniknout, avšak je ho dosaženo záměrnou činností, jejímž hlavním cílem je získání daňového zvýhodnění, což podle mínění žalobkyně nelze v jejím případě dovodit. Jak ALMAX, tak Pokrov realizují v předmětných prostorách svou ekonomickou činnost. Mezi ALMAX a třetími osobami nelze shledat poskytování nájmu, naopak veškeré smlouvy a okolnosti svědčí o tom, že družstvo zde ALMAX provozuje ubytovací služby. Žalobkyni není zřejmé, jak by mohla směřovat ke zneužití práva, když pronájem oběma článkům řetězce by nárok na odpočet daně umožnil. Domněnka, že žalobkyně vytvořila umělý řetězec za účelem získání odpočtu daně, je dle jejího názoru mylná, jedná se o běžné rozložení podnikatelského rizika a jednotlivých poskytovaných služeb.
24. Městský soud v Praze (dále též „soud“) rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím žalobkyně i žalovaný souhlasili (§ 51 odst. 1 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud posoudil věc následujícím způsobem:
25. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH 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.
26. Podle ust. § 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: nájem nemovité věci (§ 56a)
27. Podle ust. § 56a odst. 1 písm. b) nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008,
28. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) nemusí soudy nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přílehlavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nálezn ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).

29. Stejně závěry se pak vztahují i na rozhodování druhostupňového správního orgánu, žalovaný nicméně všechny námitky řádně vypořádal. Soud tak napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným, neboť je srozumitelné a je z něho seznatelné, proč žalovaný považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.
30. Předmětem *prvního žalobního bodu* je otázka, zda příslušné správní orgány došly ke správnému právnímu závěru, že jednání žalobkyně vykazovalo znaky zneužití práva.
31. Institut zneužití práva není v českém právním systému explicitně vyjádřen, nicméně vnitrostátní právní úprava DPH je založena na šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „*šestá směrnice*“) a na ni navazující směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice 2006/112/ES*“), přičemž veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby dosáhly jím zamýšleného výsledku. K tomu, aby bylo možno odeprít výhody plynoucí z porušení zákazu zneužití práva, proto není zapotřebí výslovné zákonné ustanovení k provedení zákazu praktik z unijního práva, které z něho vyplývají. Za tímto účelem je možné využít také obecná ustanovení vnitrostátního práva, včetně obecných zásad, pokud jsou tato ustanovení vykládána a použita v souladu s unijním právem (viz rozsudek SDEU ze dne 19. 1. 1982, *Becker*, 8/81, Recueil, s. 53). V právním řádu České republiky je existence obecné právní zásady zákazu zneužití práva uznávána (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 - 74: „*Nejvyšší správní soud podotýká, že [...] zákaz zneužití práva je pravidlo českého vnitrostátního práva, včetně práva veřejného, které vyplývá z povahy České republiky jako materiálního právního státu založeného na určitých vřdčích hodnotách, k nimž vedle úcty ke svobodě jednotlivce a ochraně lidské důstojnosti patří mimo jiné i úcta k harmonickému sociálnímu řádu tvořenému právem a odeprění ochrany jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem.*“)
32. V souladu s rozsudkem Halifax lze plátcí daně odeprít jím nárokané daňové zvýhodnění s odkazem na porušení zákazu zneužití práva, pokud
 - a) přes použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice, resp. směrnice 2006/112/ES, a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo výsledkem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

b) ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

33. Rozsudek Halifax tedy zavedl tzv. dvoustupňový test spočívající ve zjištění jednak objektivních okolností, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním, resp. vnitrostátním právem, nebyl naplněn účel dané právní úpravy, a subjektivních okolností, tj. zda lze konstatovat záměr získat daňovou výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení jakožto hlavní účel dotčených plnění. Pomocí tohoto testu lze dojít k závěru, zda byl porušen zákaz zneužití práva, či nikoli.
34. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně pořídila předmětné bytové jednotky na základě smlouvy o budoucí kupní smlouvě o převodu vlastnictví jednotky ze dne 28. 6. 2018, resp. kupní smlouvy ze dne 31. 5. 2019 uzavřené se společností Projekt Kreuzmannova a dále je pronajala společnosti Pokrov od 26. 8. 2019. Společnost Pokrov byty dále podnajala družstvu ALMAX rovněž od 26. 8. 2019, které je přenechává k užívání fyzickým osobám, svým zaměstnancům, a toto plnění vykazuje jako zdanitelnou ubytovací službu. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění, které bylo postupně dodáváno v řetězci zmíněných subjektů.
35. V posuzované věci není mezi účastníky řízení sporné, že žalobkyně čistě formálně vzato naplnila hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.
36. Pojem nájem vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2012 č. j. 1 Afs 22/2012-53, v němž odkázal na rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008 – 47 a judikaturu SDEU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES, z níž vyplývá, že podmínky pro osvobození určitého plnění od DPH musí být vykládány restriktivně, takový výklad nicméně nesmí vést k popření účelu osvobození od daně. Nejvyšší správní soud s ohledem na citovanou judikaturu SDEU dovodil, že „*nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci Goed Wonen, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53).*“
37. Pro otázku posouzení charakteru právního vztahu mezi subjektem ALMAX a koncovými uživateli bytových jednotek vyplývají ze spisového materiálu následující podstatné skutečnosti:
38. Dle katastru nemovitostí se předmětné bytové jednotky nacházejí v nemovitosti, která je zkolaudována jako bytový dům a způsobem využití jednotek ve vlastnictví žalobkyně je byt. Dožádaný správce daně při místním šetření dne 20. 12. 2019 zjistil, že dům má zabezpečený vstup vybavený zvonky s čísly jednotlivých bytových jednotek. Přenechání jednotek družstvu ALMAX k užívání jejím zaměstnancům nepodléhá místnímu poplatku z ubytovací kapacity.
39. Předmětem smluv o ubytování uzavřených mezi družstvem ALMAX a jejími zaměstnanci (dále jen „*smlouvy o ubytování*“) je vždy jedna z bytových jednotek ve vlastnictví žalobkyně. Ubytováný je oprávněn k užívání celého bytu včetně veškerého jeho příslušenství (viz čl. I bod 4 smluv o ubytování), a to po dobu trvání pracovního poměru u družstva ALMAX.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Cena ubytování je v čl. II bodu 1 smluv o ubytování stanovena na 250 Kč za 1 lůžkoden včetně DPH s měsíční frekvencí úhrady. Dle článku V. smluv o ubytování *bere ubytovaný na vědomí, že úklid ubytovací jednotky je povinný zabezpečovat na své náklady a že ubytovatel neposkytuje v rámci sociálních a hygienických prostor mýdlo, ručníky a toaletní papír*. Ubytovací smlouvy dále v čl. V bodě 8 zakotvují povinnost ubytovaného po ukončení pobytu ubytovací jednotku uvést do původního stavu s přihlédnutím k obvyklému opotřebení.

40. Ze seznamu zaměstnanců družstva ALMAX od 26. 8. 2019 do dne 13. 12. 2019 vyplývá, že na adrese předmětné nemovitosti má trvalý pobyt s neukončenou dobou zaměstnání celkem 35 osob. Celkem 65 osob s trvalým pobytlem na této adrese mělo ukončen zaměstnanecký poměr. Správce daně na základě sdělení Policie ČR a Pražské správy sociálního zabezpečení učinil zjištění, že pracovní poměr zaměstnanců družstva ALMAX je zřídka sjednáván na dobu kratší než 1 měsíc, naopak zpravidla se jedná o minimálně několik měsíců, proto i ubytování v předmětné nemovitosti vázané na dobu trvání pracovního poměru je spíše dlouhodobého charakteru.
41. Žalobkyně nebyly doloženy žádné doplňkové služby, které by měly být poskytovány družstvem ALMAX jeho zaměstnancům v souvislosti s přenecháním předmětných bytových jednotek do užívání, a to až na tvrzenou a fotodokumentací dokládanou recepční službu zřízenou v prvním patře předmětné nemovitosti, kde se nachází bytové jednotky ve vlastnictví žalobkyně. Zároveň však kompletní fotodokumentace předmětné nemovitosti předložená správci daně dne 30. 8. 2019 fotografie recepce ani technické či úklidové místnosti neobsahuje, tyto byly zachyceny až na fotodokumentaci předložené žalobkyní dne 15. 4. 2020.
42. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že zaměstnancům družstva ALMAX jsou přenechávány bytové jednotky s veškerým příslušenstvím k převážně dlouhodobému užívání – zajišťování bytových potřeb zejména pro dobu pracovního klidu mezi pracovními směny. Jakkoli je cena stanovena za lůžko a den, platba je sjednána s měsíční frekvencí, i v tomto ohledu je tedy počítáno s užíváním bytu v řádu měsíců, nikoli dnů či týdnů. Kontakt na bytové jednotky je umožněn prostřednictvím zvonků přímo do jednotlivých bytů, jak je opět obvyklé v případě nájemního bydlení. Uživatelům bytů nejsou poskytovány doplňkové služby typické pro ubytovací služby, jako např. úklid, výměna ložního prádla, toaletní potřeby, stravování atp. Soud souhlasí s žalovaným, že ani přítomnost recepce (kterou ostatně lze nalézt i v některých bytových domech, v nichž bydlí přímo vlastníci bytů či nájemníci, u nichž není o povaze titulu k užívání bytu nejmenších pochybností) nemůže vyvrátit závěr o tom, že přenechání bytových jednotek koncovým uživatelům je v daném případě činností relativně pasivní. V otázce povahy právního vztahu mezi družstvem ALMAX a uživateli bytových jednotek proto soud musí přisvědčit žalovanému, že vykazuje znaky nájmu (resp. podnájmu), nikoli ubytovací služby. Na tom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že smlouva mezi ALMAX a jejími zaměstnanci je nazvána jako ubytovací, neboť je třeba dbát zásady materiální pravdy zakotvené v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle níž je vždy podstatný faktický obsah a rozsah poskytnuté služby. Praxe subjektu ALMAX, který přenechal bytové jednotky úplatně včetně DPH a toto DPH následně odváděl, tak představuje nesprávný daňový postup, neboť nájem nemovité věci je podle ust. § 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Soud ve shodě s žalovaným shledal, že zákonem vymezené podmínky pro čerpání odpočtu daně byly navozeny prostřednictvím formálního výkazu ubytovací služby namísto reálně poskytovaného pronájmu ze strany

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

družstva ALMAX a umělým vytvořením obchodního řetězce. Otázce, zda toto jednání žalobkyně bylo záměrné, se soud věnuje v následujících bodech rozsudku, v každém případě však lze konstatovat, že poskytnutí daňového zvýhodnění by bylo v rozporu s účelem právní úpravy nároku na odpočet DPH. První podmínka výše popsání dvoustupňového testu je tedy podle názoru soudu splněna.

43. Pro závěr o zneužití práva, je třeba, aby byl naplněn i druhý předpoklad stanovený rozsudkem Halifax, podle něhož musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění (tzv. test motivu transakce). Soud se ztotožňuje s žalovaným, že i tato druhá podmínka je v nyní projednávané věci splněna, neboť záměr žalobkyně získat daňovou výhodu jakožto hlavní účel dotčených plnění vyplývá z následujících okolností:
44. Z výpisu z bankovního účtu žalobkyně a jejího sdělení vyplývá, že družstvo ALMAX poskytlo žalobkyni zápůjčku ve výši 7 500 000 Kč, resp. zaslalo na bankovní účet žalobkyně v období od listopadu 2018 do dubna 2019 celkovou částku 14 219 500 Kč, přičemž žalobkyně jednotlivé částky ihned po jejich připsání na účet přeposlala na úhradu zálohových faktur dodavateli Projekt Kreuzmannova. Na financování předmětných bytových jednotek se tak podílel i budoucí podnájemce ALMAX. V této souvislosti je vhodné zmínit i skutečnost, že Oksana Poleshchuk jako statutární orgán subjektu ALMAX má vedle pana Daniila Poleshchuka jako statutárního orgánu žalobkyně rovněž dispoziční právo k bankovnímu účtu žalobkyně.
45. Předmětné bytové jednotky byly pronajímány a podnajíány mezi subjekty, které jsou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů spojenými osobami, kdy oproti původnímu tvrzení žalobkyně byla mezi ni a družstvo ALMAX včleněna společnost Pokrov. Tento subjekt byl přitom do obchodního řetězce zařazen bez zjevného racionálního ekonomického opodstatnění, mj. s ohledem na skutečnost, že žalobkyně pronajala společnosti Pokrov předmětnou nemovitost za částku 133 000 Kč měsíčně bez DPH a společnost Pokrov celý předmět pronájmu podnajala družstvu ALMAX za částku 228 000 Kč měsíčně. Subjekt ALMAX tedy přijal plnění od společnosti Pokrov v mnohem vyšší částce, než jej mohl získat přímo od žalobkyně. Nadto lze konstatovat, že s ohledem na předmět podnikání společnosti Pokrov se tato na pronájem nemovitostí a služby s tím spojené nijak nespécializuje. Tvrzení žalobkyně, že tento subjekt zajišťoval správu a úklid předmětné nemovitosti, nebylo nijak prokázáno. Bez významu nejsou ani časové souvislosti, a sice, že za výše uvedených sjednaných cen pronájmu nemovitosti společnost Pokrov podnajala bytové jednotky družstvu ALMAX od stejného okamžiku, od kterého je měla sama pronajaty od žalobkyně, tj. od 26. 8. 2019.
46. S ohledem na výše uvedená zjištění je dle soudu racionálním uzavřít, že celý řetězec společností předcházející poskytnutí předmětných bytových jednotek do užívání konečným uživatelům – fyzickým osobám byl předem připraven. Podle názoru soudu odvolací orgán správně uzavřel, že časový sled jednotlivých úkonů (pořízení předmětných bytových jednotek, jejich úhrada, pronájem a podnájem) a jejich uskutečnění mezi osobami, které mají vzájemné personální vazby, svědčí o tom, že celá transakce byla předem připravena a realizována za neobvyklých obchodních podmínek, nikoliv za účelem hospodářského či ekonomického prospěchu žalobkyně, ale výhradně za účelem splnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, k němuž by žalobkyně v případě transparentního a nezastíraného pronájmu předmětných bytových jednotek neplátcům DPH nebyla oprávněna.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

47. K prvnímu žalobnímu bodu tedy soud shrnuje, že přestože žalobkyně formálně naplnila zákonné předpoklady pro odpočet daně, ze skutečného obsahu a významu jejího jednání vyplývá, že jeho hlavním a zřejmě i jediným účelem bylo získání daňové výhody, na niž by žalobkyně bez umělého vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhla. Postup žalobkyně je proto třeba hodnotit jako jednání zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu jednání protiprávního, a chápat ho tedy ve smyslu judikatury SDEU a NSS jako zneužití práva. V případě neodepření nároku na odpočet daně by se žalobkyně jednak obohatila na úkor státního rozpočtu a jednak by získala výhodu oproti ostatním plátcům DPH – soutěžitelům účastnícím se hospodářské soutěže. Námitky prvního žalobního bodu soud neshledal důvodnými.
48. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu a porušení základních zásad daňového řízení. Tvrdí, že nebylo prokázáno, že by z její strany mělo dojít k cílenému a plánovitému zneužití práva, a tento závěr správce daně je opřen pouze o domněnky. Dále má za to, že si žalovaný i správce daně z provedeného dokazování vybrali jen skutečnosti zapadající do domnělého schématu, a namítá neprovedení místního šetření.
49. Námitky druhého žalobního bodu musí soud rovněž odmítnout, neboť dospěl na základě spisového materiálu k závěru, že správní orgány v dané věci shromáždily pro své rozhodování značné množství podkladů a skutková zjištění z nich vyplývající jsou ve svém souhrnu zcela dostačující. Výše popsané objektivní a subjektivní okolnosti daného případu zjištěné správcem daně jsou tak početné a zásadní, že je jimi nemožnost přiznat žalobkyni nárok na odpočet daně zdůvodněn v dostatečné míře. Správce daně a žalovaný hodnotili důkazy předložené žalobkyní a ty, jež si správce daně sám opatřil v rámci vyhledávací činnosti, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, a to v souladu se zákonem, judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu, a své závěry následně v rámci vypořádání odvolacích námitek řádně odůvodnili.
50. Ve vztahu k námitce neprovedeného místního šetření soud rovněž přisvědčil žalovanému, že místní šetření na adrese předmětné nemovitosti provedené dožádaným správcem daně dne 20. 12. 2019 a další shora uvedená zjištění byla natolik dostatečná, že provedení vnitřní obhlídky budovy se jeví jako nadbytečné, rovněž s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně poskytla správci daně fotodokumentaci vnitřních prostor.
51. Ani námitky druhého žalobního bodu proto soud neshledal důvodnými.
52. S ohledem na výše uvedené Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 11. července 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.