



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Martina Bobáka a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **ADR projekt s.r.o.**, IČO: 28982924
sídlem Libínská 1, 150 00 Praha 5

zastoupené společností **UNTAX, s.r.o.**, IČO: 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 12452/23/5300-21442-713254,
takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 26. 6. 2023 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 12452/23/5300-21442-713254 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 21. 4. 2021 na daň z přidané hodnoty (dále též jen „**DPH**“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020, č. j. 3246940/21/2005-52523-111419 (dále též jen „**Dodatečný platební výměr**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), ve výši 39 467 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a Prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (odst. 1 – 7 Napadeného rozhodnutí), sumarizoval podstatu odvolacích námitek žalobkyně (odst. 8 – 16 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní základ posuzované věci (odst. 17 – 30 Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního základu na zjištěný skutkový stav (odst. 31 - 54 Napadeného rozhodnutí) popsal rozhodné skutkové okolnosti (způsob, jakým žalobkyně nabyla a přenechala pořízenou nemovitost k užívání jinému) a vyložil důvody, pro které uzavřel, že v daném případě byla v souvislosti s pronájmem a současným podnájmem žalobkyní nabyté nemovitosti vytvořena taková obchodní struktura, která neměla jiný podstatný účel, než získání daňového zvýhodnění, a byla uměle navozena situace, při níž mohla žalobkyně formálně uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu (pořízení nemovitosti). Pokud by pořízená nemovitost byla pronajímána přímo konečnému uživateli (neplátcí DPH), nemohla by si žalobkyně na vstupu uplatnit odpočet DPH, neboť by bylo dané plnění od DPH osvobozeno, tedy bez nároku na jeho odpočet. Zapojení mezičlánku („prostředníka“) v podobě personálně propojené obchodní společnosti ADR, s.r.o., IČO: 25617249 (dále též jen „ADR, s.r.o.“), která danou nemovitost využila v rámci své ekonomické činnosti a podnajala ji konečnému uživateli (neplátcí DPH), umožnilo žalobkyni uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu (pořízení nemovitosti). Žalovaný odůvodnil, proč stejně jako správce daně neuznává argumenty žalobkyně stran důvodů obchodního uspořádání, a naopak neshledal jeho jiný ekonomický důvod než daňový, přičemž z hlediska ekonomického považoval postup žalobkyně a personálně propojené společnosti ADR, s.r.o., ústící ve vzniklé uspořádání obchodních vztahů, za ekonomicky nelogické. Žalovaný uzavřel, že v posuzovaném případě tak byly naplněny všechny předpoklady aplikace institutu zákazu zneužití práva, neboť bylo prokázáno subjektivní i objektivní kritérium.
6. V rámci vypořádání se s jednotlivými odvolacími důvody žalobkyně (odst. 55 – 82 Napadeného rozhodnutí), žalovaný konstatoval, že správce daně při vyhodnocování objektivních a subjektivních kritérií ve vztahu k otázce zneužití práva nepochybil. Formální správnost obchodní transakce byla vymodelována za účelem získání daňového zvýhodnění v podobě nadměrného odpočtu DPH. Žalovaný odmítl, že by správce daně neprovedl dokazování za účelem ekonomického opodstatnění celé transakce, a žalobkyni odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68, neshledal v kontextu její argumentace příležitým. Poukázal přitom na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 1. 2008 ve věci C-425/06, *Italservice Srl*, dle nichž je namístě, aby se za účelem zhodnocení charakteru obchodní transakce posuzovaly mimo jiné i personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty. Žalovaný neshledal odvolání žalobkyně důvodným ani v tvrzení, že se správce daně nedostatečným způsobem vypořádal s jejími výtkami a předloženými důkazními návrhy. Správní orgán postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Obecný návrh žalobkyně na pokračování dokazování ve vztahu k objasnění úlohy obchodní společnosti ADR, s.r.o. v daném modelu neshledal Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalovaný ani správce daně důvodným, neboť po proběhlém dokazování byla uvedená skutečnost objasněna. Odkazujíc na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, žalovaný zopakoval, že se o běžnou obchodní praxi v řešeném obchodním modelu žalobkyně nejednalo, kdy naopak došlo k účelovému a umělému vytvoření dané obchodní transakce s cílem uplatnit odpočet DPH. Žalobkyně svá tvrzení o ekonomické racionalitě celé transakce nepodložila žádným důkazním materiálem. Jak navíc vyplynulo z proběhlého dokazování, žalobkyně jako pronajímatel měla mimo jiné povinnost řešit

veškeré nedostatky bránící užívání předmětu nájmu, platit veškeré daně a zajistit pojištění předmětu nájmu. Přestože tedy žalobkyně pronajala nemovitost personálně propojené obchodní společnosti ADR, s.r.o. s tím, že tak učinila z nedostatečných časových a kapacitních důvodů a že nedisponuje potřebným know-how z jednání s dodavatelem servisních služeb, pojišťovny apod., dle nájemní smlouvy byla k uvedeným činnostem vázána. Uvedené tvrzení proto žalovaný označil za rozporné s obsahem předložených důkazů. Nadto i pokud by uvedené tvrzení bylo pravdivé, bylo by ze strany nájemce zcela nepochopitelné a ekonomicky iracionální, aby si nemovitost pronajal za účelem dalšího pronájmu konečnému podnájemci za předpokladu tak nízkého zisku (5 000 Kč měsíčně – viz odst. 52 Napadeného rozhodnutí).

7. Žalovaný následně odmítl námitku žalobkyně, dle níž správce daně rozhodl v dané věci v rozporu s vlastní ustálenou praxí. Porušení zásady legitimního očekávání, namítané ze strany žalobkyně s ohledem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, žalovaný nepřisvědčil s odůvodněním, že žalobkyní odkazované prověrky dřívějších zdaňovacích období se v podstatných okolnostech s výsledky prověřování zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2020 liší. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 1/2020 - 57, přitom zdůraznil, že zásadu legitimního očekávání nelze namítat za situace, kdy dochází k porušování právních předpisů.
8. Ani argumentaci žalobkyně stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný nepřisvědčil. Závěry správce daně korespondovaly se zjištěným skutkovým stavem a následně aplikovaným testem zneužití práva. Vycházeno přitom bylo z celé řady důkazních materiálů, získaných v rámci postupu k odstranění pochybnosti (dále jen „POP“). Správce daně provedl mimo jiné analýzu bankovních účtů žalobkyně a místní šetření, hodnotil obsah kupní smlouvy, nájemní smlouvy a podnájemní smlouvy, přičemž jednou z klíčových indicií shledal zjištění o personálním propojení mezi žalobkyní a nájemcem (ADR, s.r.o.). Žalovaný rovněž odmítl, že by závěry správce daně byly účelové a motivované pouze snahou věc uzavřít, a to v souvislosti s podaným podnětem na ochranu před nečinností. S ohledem na učiněné úkony ze strany správce daně v daném případě totiž k nečinnosti nedošlo.

III. Žaloba

9. Žalobkyně v podané žalobě stručně rekapitulovala předchozí průběh řízení a reprodukovala hlavní důvody, jež vedly k vydání Prvostupňového a Napadeného rozhodnutí, zejména pokud jde o okolnosti svědčící dle finančních orgánů o naplnění znaku zneužití práva (odst. 1 – 9 žaloby).
10. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně namítala porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť jí žalovaný před vydáním Napadeného rozhodnutí neměl umožnit vyjádřit se ke skutkovým závěrům vedoucím k jeho vydání. Napadené rozhodnutí rozsáhle rozebírá časovou souslednost uzavření kupní, nájemní a podnájemní smlouvy, žalobkyně však v průběhu daňového řízení vůbec nedostala příležitost se k uvedeným skutečnostem vyjádřit, a předestřít tak správnímu orgánu ekonomicky rozumné vysvětlení vzniku

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

uvedeného obchodního modelu. Žalobkyni tak bylo upřeno ústavní právo vyjádřit se ke všem provedeným důkazům podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené usnesením předsednictva České národní rady 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „**Listina**“).

11. Námitkami soustředěnými pod **druhým žalobním bod** žalobkyně zpochybňovala dílčí závěr žalovaného svědčící o naplnění podmínek zneužití práva z její strany. Konstatovala přitom, že toliko formální povaha smluvních úkonů není důkazem o zneužití práva, a to vzhledem k personálnímu propojení smluvních stran – žalobkyně a ADR, s.r.o. Obchodní smlouva uzavíraná mezi propojenými smluvními stranami jejich společným jednatelem totiž ani nemůže mít jiný než pouze formální význam.
12. Následně se žalobkyně ohradila proti údajným podezřelým okolnostem souvisejícím s časovou sousledností jednotlivých událostí týkajících se vzniku předmětného obchodního modelu, a to v rámci **třetího žalobního bodu**. Zjištění správce daně o skutečnosti, že podnájemní smlouva byla podepsána v době, kdy ještě nebyla uzavřena kupní smlouva na pronájemnou nemovitost, označila žalobkyně za nedůležité. Žalobkyně si nabytím předmětné nemovitosti mohla být prakticky jista, neboť již v červnu 2019 uzavřela smlouvu o uzavření budoucí kupní smlouvy, kterou navrhla soudu k důkazu. Ekonomickou racionalitu předmětné transakce může potvrdit i realitní makléř Mgr. G., který podnájemní vztah s Ing. G sjednával a jehož výslech žalobkyně navrhla soudu k důkazu.
13. Podle žalobkyně ani skutečnost, že jí ze strany ADR, s.r.o. bylo hrazeno nájemné pravidelně se zpožděním, nenaznačuje, že by žalobkyni na těchto pohledávkách nezáleželo, a tedy že by celý model byl vytvořen jen za účelem dosažení daňového zvýhodnění. Je totiž nutno vnímat spřízněnost obou subjektů, v konečném důsledku znamenající jistotu dobytosti vzájemných pohledávek. Za podstatný důvod pro vytvoření nájemního vztahu s ADR, s.r.o. označila žalobkyně diverzifikaci podnikatelského rizika a úsporu nákladů na provádění specializovaných činností spojených se správou nemovitosti.
14. Námitkami soustředěnými pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobkyně vytýkala žalovanému nevypořádání se s její argumentací v odvolacím řízení, zejména pokud jde o ekonomickou racionalitu předmětné transakce. Žalobkyně již v rámci odvolacího řízení tvrdila, že ADR, s.r.o. od roku 2009 spravuje větší počet nemovitostí, zajišťuje jejich pronájem (komunikuje s nájemci), zajišťuje administrativní servis v souvislosti s přihlášením a odhlášením energií a vody, či pojištěním, jak dokládají k důkazu navržené anonymizované nájemní a podnájemní smlouvy. Způsob vyčlenění obslužných činností spojených s provozem nemovitostí je dle žalobkyně běžný a racionální, neboť slouží k diverzifikaci podnikatelského rizika a přináší úsporu oběma stranám. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením žalovaného stran nedůvěryhodnosti racionální dělby práce s odůvodněním, že žalovaný opět nevezal do úvahy personální propojení ADR, s.r.o. a žalobkyně. Ačkoliv z obsahu nájemní smlouvy vyplývá, že žalobkyně byla povinna veškeré nenadálé nedostatky souvisejícími s danými službami řešit, personální propojení obou subjektů je okolností, která podstatně snižuje význam uzavřených smluvních ujednání.
15. Správce daně v minulosti předmětný obchodní model opakovaně prověřoval, byl s ním obeznámen a nezpochybnil jej, nezasáhl proti němu. Jednalo se tedy o dlouhodobou ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání. Žalovaný však tím, že v Napadeném rozhodnutí změnu této správní praxe nijak neodůvodnil, nedostal požadavkům uloženým

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132.

16. Žalobkyně pod **pátým žalobním bodem** vyzdvihla, že i sám žalovaný splnění zákonné podmínky nároku na odpočet DPH z přijatého plnění dle § 72 a 73 ZDPH potvrdil. Zdůraznila přitom, že od data uzavření smlouvy s nájemcem odvádí DPH z nájmu do státního rozpočtu, aniž by si nájemce takové nájemné mohl na vstupu odečíst. Ačkoliv musí žalovaný stanovit daňové povinnosti správně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlídnout ke všemu, co při své činnosti zjistil, nesnížil žalobkyni za všechna dodnes uplynulá zdaňovací období daň na výstupu, kterou odvádí z titulu nájmu předmětné nemovitosti. Takový postup je nekonzistentní a vrhá stín účelovosti na jednání žalovaného, neboť dle výkladu zastávaného žalovaným by taková daň na výstupu vůbec neměla být žalobkyní odváděna.
17. Závěrem žalobkyně navrhl, aby soud Napadené a Prvostupňové rozhodnutí zrušil a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 7. 2023 shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu. Setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na jehož obsah odkázal, a následně se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám.
19. Námitku upření práva na vyjádření se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, respektive čl. 38 odst. 2 Listiny (**první žalobní bod**), nepovažoval žalovaný za opodstatněnou. Po celou dobu řízení měla žalobkyně možnost činit podání, předkládat návrhy na provedení důkazů a vyjadřovat se ke správním aktům správce daně, k čemuž byla rovněž správcem daně vyzvána, a to konkrétně dne 24. 8. 2020 výzvou k odstranění pochybností, vedenou pod č. j. 6680229/20/2005-52523-111419 (dále jen „**výzva POP**“). Žalobkyně na výzvu reagovala poskytnutím požadovaných informací a podáním ze dne 27. 8. 2020 rovněž předložením důkazních prostředků. Následně správce daně dne 17. 3. 2021 vydal sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností (dále jen „**sdělení POP**“), kde se podstatou projednávané věci podrobně zabýval, a to včetně námitek žalobkyně. V návaznosti na sdělení POP žalobkyně podáním ze dne 1. 4. 2021 navrhovala, aby správce daně doplnil výsledek POP o prověření tvrzení, že ADR, s.r.o. od roku 2009 spravuje vícero nemovitostí. Uvedený návrh vyhodnotili správce daně a žalovaný jako irelevantní, neboť tvrzení, že ADR, s.r.o. poskytuje obdobný servis i u jiných nemovitostí, nemá pro projednávaný případ význam a není způsobilé vyvrátit učiněný závěr o zneužití práva, respektive že posuzovaná transakce měla vyjma získání daňového zvýhodnění jiné racionální ekonomické opodstatnění.
20. Skutková zjištění učiněná správcem daně žalovaný shledal dostatečnými, a proto již žádné další dokazování neprováděl. Dospěl přitom i ke stejnému právnímu závěru jako správce daně, pročez pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny podmínky.
21. Ani námitkám pod **druhým žalobním bodem**, týkajícím se nesprávného hodnocení formální povahy smluvních úkonů mezi žalobkyní a ADR, s.r.o. (a jejího vlivu), žalovaný nepřisvědčil. Zopakoval svou argumentaci vyjádřenou v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, tedy že měsíčně dosažený zisk ADR, s.r.o., jakožto prostředníka dané transakce, je zcela minimální (5 000 Kč) a nedává ekonomický smysl. Obzvláště za situace, kdy celkový výsledek hospodaření za rok 2020 dané společnosti dosáhl výše 14 519 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

V běžném obchodním vztahu by ADR, s.r.o. s jistotou k takovému obchodu nepřistoupila, neboť cílem každé obchodní společnosti by měla být maximalizace zisku z podnikatelské činnosti. Neformálnost obchodních vztahů (mezi spřízněnými společnostmi), jak je tvrzena ze strany žalobkyně, může vést, a ve zde projednávaném případě i vedla, k nemožnosti prokázání některých skutečností ve vztahu k orgánům státní správy. Zejména pokud se jedná o obsah povinností při správě nemovité věci, nebo časový okamžik uzavření jednotlivých smluv.

22. Žalovaný dále ve vztahu k hodnocení okolností, za nichž došlo k realizaci obchodního vztahu mezi žalobkyní a ADR, s.r.o. (uzavření kupní, nájemní a podnájemní smlouvy), argumentaci žalobkyně odmítl (**třetí žalobní bod**). Setrval na tom, že uměle vymodelovaná transakce zapojením ADR, s.r.o. (plátce DPH) umožnila žalobkyni čerpat nárok na odpočet DPH, a získat tak daňovou výhodu, kterou by přímým pronájem skutečnému koncovému uživateli nemovitosti (neplátcí DPH) nezískala. Ekonomická činnost, pro kterou bylo zdanitelné plnění použito (pronájem nemovité věci jinému plátcí DPH – personálně propojenému), se z hlediska zapojené ADR, s.r.o. jeví jako extrémně nerentabilní, a to s ohledem na výši podílu na zisku z podnájem. Nárok na odpočet daně ve výši 2 400 000 Kč proto dle žalovaného nebyl uplatněn v rámci obvyklých obchodních podmínek, ale pouze s cílem získat daňové zvýhodnění, a to zneužívajícím způsobem. Při hodnocení charakteru obchodní transakce vycházel žalovaný zejména ze závěrů SDEU ve věci C-255/02, *Halifax*.
23. K námitkám soustředěným pod **čtvrtý žalobní bod** žalovaný uvedl, že se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s odvolacími námitkami žalobkyně zcela vypořádal. Zdůraznil přitom, že žalobkyně tvrzenou diverzifikaci podnikatelského rizika ani úsporu nákladů na provádění činností spojených se správou nemovitosti blíže nespecifikuje. Není tedy zřejmé, jakému podnikatelskému riziku by se vystavila, pokud by nedošlo k zapojení ADR, s.r.o. do nájemního vztahu. Žalovaný racionalitu dělby práce mezi žalobkyní a ADR, s.r.o. neshledal, neboť z předložené nájemní smlouvy vyplývá, že pronajímatel (žalobkyně) je mimo jiné povinen řešit veškeré nedostatky, které brání užívání předmětu nájmu, platí veškeré daně a pojistí předmětnou nemovitost proti živelním pohromám. Nadto žalovaný ani nedospěl k závěru, že by nájemce k pronájmu nemovité věci konečnému uživateli potřeboval disponovat natolik specifickými a odbornými předpoklady, kterými by žalobkyně sama nedisponovala.
24. S námitkou žalobkyně stran ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti správce daně zakládající legitimní očekávání, se žalovaný vypořádal již v Napadeném rozhodnutí (odst. 67 – 76 Napadeného rozhodnutí). Opakovaně zdůraznil, že předmětem šetření byly zcela jiné skutečnosti a jiná plnění, přičemž i obchodní model byl poněkud odlišný. Závěrem k uvedenému bodu doplnil, že protiprávní jednání nemůže být zhojeno ani prostřednictvím zásady legitimního očekávání nebo dlouhodobé ustálené praxi správce daně a odkázal na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019 - 50, dle nichž „[n]eprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně“. Námitku, týkající se porušení legitimního očekávání žalobkyně, označil žalovaný s podporou další judikatury (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86; ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 - 35) za nedůvodnou.
25. K **pátému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH ve výši 2 400 000 Kč. Argumentace odváděním DPH z nájmu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

do státního rozpočtu a nemožností odpočtu DPH u ADR, s.r.o., nemá na posouzení předmětu řízení žádný vliv.

26. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Další podání účastníků řízení

27. **Žalobkyně** v podání ze dne **5. 9. 2023** uvedla, že žalovaný ve vyjádření nepřipustným způsobem pozměňuje a doplňuje důvody Napadeného rozhodnutí. V podstatném žalobkyně zopakovala svou předešlou argumentaci.
28. Ve vztahu k **prvnímu žalobnímu bodu** žalobkyně konstatovala, že se před správcem daně návrhem na doplnění dokazování ze dne 1. 4. 2021 domáhala provedení testu zneužití práva dle jeho objektivních kritérií, tedy v podobě porovnání konkrétní transakce s ostatními podobnými transakcemi. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že správce daně ani žalovaný v průběhu správního řízení žádný test zneužití práva na základě objektivních kritérií neprovedli.
29. V reakci na argumentaci žalovaného stran **druhého žalobního bodu** žalobkyně podotkla, že otázkou míry výnosnosti obchodního modelu pro ADR, s.r.o. se žalovaný v Napadeném rozhodnutí nezabýval. Jestliže tak učinil až v rámci vyjádření k žalobě, jedná se o nepřipustné rozšiřování důvodů Napadeného rozhodnutí, k nimž by soud neměl přihlížet. Nadto tvrzení žalovaného, že by ADR, s.r.o. v běžném obchodním styku k takovému obchodu nikdy nepřistoupila, je pouhou spekulací, nikoliv výsledkem testu zneužití práva na základě objektivních kritérií. Zároveň jde i o argumentaci absurdní, dle níž by všechny obchodní transakce realizované s nižší, než s žalovaným předpokládanou ziskovostí, musely být motivovány zneužitím daňového práva.
30. **Žalovaný** v podání ze dne **18. 10. 2023** nesouhlasil, že by ve vyjádření k žalobě rozšiřoval důvody Napadeného rozhodnutí. Žalovaný pouze reagoval na žalobní námitky, případně blíže rozvedl či jinými slovy rekapituloval své úvahy vyjádřené již v Napadeném rozhodnutí.
31. Odmítl, že by se otázkou objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva nezabýval, a odkázal na odst. 44 až 55 Napadeného rozhodnutí. Konstatoval přitom, že posouzení objektivních kritérií ve světle judikatury SDEU nelze chápat v tom smyslu, že by žalovaný snad měl porovnávat podnájemní smlouvy mezi ADR, s.r.o. a jinými subjekty. Předmětem porovnání mají být obdobné transakce obecně v rámci podnikatelského prostředí správy nemovitostí – zda taková transakce dává z ekonomického hlediska smysl, vede k dosažení zisku, zda má racionální základ a zda obchodní model není nastolen uměle s cílem získání neoprávněného daňového zvýhodnění.
32. Pokud jde o otázku míry výnosnosti obchodního modelu, tou se žalovaný vzhledem k její důležitosti zabýval v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, a to konkrétně v odst. 52. Okolnosti týkající se racionality transakce ve spojení s informacemi ohledně propojení zúčastněných subjektů svědčí o naplnění objektivního i subjektivního hlediska zneužití práva, neboť z nich lze usuzovat, že jednání žalobkyně nebylo vedeno reálným a legitimním ekonomickým cílem, s výjimkou získání neoprávněné daňové výhody.

VI. Jednání

33. Na jednání konaném dne 15. 1. 2024 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a reprodukovali svou dosavadní argumentaci.
34. Žalobkyně se zaměřila především na dvě otázky, a to právo na procesní obranu v kontextu námitek pod prvním žalobním bodem a pak na samou podstatu sporu, tedy problematiku zneužití práva při uplatnění odpočtu na DPH a unesení důkazního břemene finančními orgány.
35. Soud při jednání zamítl návrh na provedení dokazování výsledkem svědka Mgr. G., smlouvou o uzavření budoucí kupní smlouvy a nájemních či podnájemních smluv, neboť jednotlivá tvrzení, k jejichž prokázání byly důkazní prostředky navrženy, pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nejsou relevantní, resp. poznatky, jež by z nich eventuálně vyplynuly, soud pro posouzení důvodnosti žalobních bodů pro nadbytečnost nepotřeboval (v podrobnostech viz body 77 - 78 níže).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

36. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
37. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které doměřily žalobkyni za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 na DPH částku 39 467 Kč. Dospěly totiž k závěru, že žalobkyně při pronájmu jí nabyté nemovitosti vytvořila za užití spřízněné osoby (ADR, s.r.o.) takový obchodní model, který neměl jiný podstatný účel, než získání daňového zvýhodnění. Jednáním, spočívajícím v pronájmu předmětné nemovitosti plátcí DPH pro jeho ekonomickou činnost (ADR, s.r.o.), došlo k zatížení nájemného DPH, což umožnilo žalobkyni provést odpočet daně na vstupu, přičemž ADR, s.r.o. současně s tím podnájala uvedenou nemovitost fyzické osobě. Právě v zapojení mezičlánku, umožňujícím odpočet DPH na vstupu, došlo, zejména vzhledem k ekonomické iracionalitě celé transakce pro ADR, s.r.o., k naplnění znaků zneužití práva. Pokud by žalobkyně pronajala nemovitost přímo fyzické osobě, nárok na odpočet DPH na vstupu by jí nevznikl.
38. V logice žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobkyně poukazovala na to, že v průběhu správního řízení jí bylo odňato právo se k věci vyjádřit, a průběžně tak reagovat na skutková zjištění či jiné úvahy správních orgánů ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny. V těchto intencích namítala zejména pochybení žalovaného, jehož postup, odporující § 115 odst. 2 daňového řádu, způsobil, že žalobkyně neměla možnost vyjádřit se ke skutkovým závěrům vedoucím k vydání Napadeného rozhodnutí (**první žalobní bod**). Pochybení žalovaného v tomto směru by totiž znamenalo bez dalšího nezákonnost Napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31).
39. Podle čl. 38 odst. 2 Listiny platí, že *„každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem“*.
40. K uvedenému ustanovení ústavního pořádku je vhodné dodat, že princip kontradiktornosti řízení ve smyslu seznámení účastníků se všemi pro rozhodnutí soudu relevantními podklady

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

platí jak ve všech typech soudního řízení, tak přiměřeně i ve správním řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. II. ÚS 262/06, ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04). Jeho smyslem je zabránit, aby měl účastník řízení první příležitost vyjádřit se ke konkrétní rozhodné skutečnosti až v rámci řízení o opravném prostředku, resp. nedostal příležitost vůbec.

41. Soud z obsahu správního spisu ověřil, zda správní orgány citovaný článek Listiny skutečně porušily, tedy zda zejména správce daně znemožnil žalobkyni vyjádřit se k prováděným důkazům. Dospěl přitom k závěru, že žalobkyně měla k vyjádření se v průběhu správního řízení dostatek prostoru, přičemž svého práva opakovaně využila. V tomto směru tak nutno přitakat obraně žalovaného.
42. Žalobkyně reagovala již na samotnou výzvu POP, kdy za účelem odstranění pochybností poskytla správci daně požadované informace a podáním ze dne 27. 8. 2020 na podporu svých tvrzení předložila důkazy. Poté žalobkyně nahlížela do správního spisu dne 22. 2. 2021, přičemž i při tomto úkonu mohla učinit další podání a reagovat tak na dosavadní obsah spisu. Dne 1. 3. 2021 došlo k telefonické komunikaci mezi žalobkyní a správcem daně s tím, že žalobkyně upozorňovala správní orgán na „markantní nečinnost“. Uvedený telefonát vyústil v podání podnětu na ochranu před nečinností ze strany žalobkyně dne 2. 3. 2021, který byl následně odložen vyrozuměním ze dne 13. 4. 2021. Dne 17. 3. 2021 došlo k vyhotovení sdělení POP, na které žalobkyně opět reagovala, a to návrhem na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazů ze dne 1. 4. 2021. V uvedeném podání žalobkyně obecně navrhovala, aby „*správce daně výsledek POP doplnil a provedl dokazování v této věci*“ ve vztahu k tvrzení, že ADR, s.r.o. provádí správu nemovitostí od roku 2009 a že v této souvislosti poskytuje plnění podnájemcům rodinných domů. Správce daně vydal dne 21. 4. 2021 Prvostupňové rozhodnutí, v němž se s otázkou (ne)důvodnosti návrhu žalobkyně vypořádal (srov. str. 20 Prvostupňového rozhodnutí). Proti Prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně blanketní odvolání, které doplnila podáním ze dne 25. 6. 2021, v němž argumentovala zejména k otázce oprávněného nastavení obchodního modelu.
43. Z výše uvedeného shrnutí obsahu správního spisu jednoznačně plyne, že žalobkyně měla dostatek prostoru pro svá vyjádření, k nimž byla ostatně i správním orgánem vyzvána. Žalobkyně toto své právo opakovaně využila. Rozhodně nelze hovořit o tom, že by měla možnost vyjádřit se teprve v rámci řízení o opravném prostředku, resp. že by nedostala vůbec žádnou příležitost.
44. Soud se dále zabýval tím, zda se strany žalovaného nedošlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, což by vedlo, jak je již výše uvedeno, ke zrušení Napadeného rozhodnutí pro nezákonnost.
45. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „*provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“.
46. Citované ustanovení má v právním řádu zásadní úlohu. K podmínkám užití a pravidlům postupu se správní soudy opakovaně vyjádřily (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, nebo ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS). Smyslem seznámení odvolatele s novým skutkový či právním hodnocením je umožnit mu na ně reagovat a zamezit tak vzniku překvapivých

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rozhodnutí. Zároveň je předcházeno tomu, aby se spory v rámci další „instance“ přesouvaly před správní soudy. Při výkladu uvedené (v zásadě každé) právní normy je však předně potřeba věnovat zvýšenou pozornost její hypotéze, tedy podmiňující části, která vymezuje zejména adresáty normy, či okolnosti a podmínky, za nichž nastupuje vlastní pravidlo chování (dispozice). Vztáhnuto do projednávaného případu je dispozicí pravidlo, dle něhož by bylo nutno žalobkyni seznámit před vydáním Napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit jí se k uvedeným ve stanovené lhůtě vyjádřit, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Toto pravidlo však nastupuje až v případě, kdy jsou splněny předpoklady pro jeho uplatnění, tedy v situacích kdy 1) odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádí dokazování nebo 2) když odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

47. Vzhledem k tomu, že v odvolacím řízení nebylo prováděno dokazování a žalovaný ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci dani, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobkyně coby odvolatele, nedošlo k naplnění hypotézy citovaného ustanovení, a proto nebylo na místě žalobkyni s čímkoliv seznamovat či jí jiným způsobem vyzývat k dalšímu doplnění dokazování či vyjádření. Soud na tomto místě proto uzavírá, že námitka žalobkyně soustředěná pod **prvním žalobním bodem** není důvodná.
48. Pokud jde o žalobkyní namítané neprovedení testu zneužití práva dle jeho objektivních kritérií, tedy v podobě porovnání konkrétní transakce s ostatními podobnými transakcemi, jak navrhovala žalobkyně správci daně podáním ze dne 1. 4. 2021, vzhledem k charakteru uvedené námítky se s ní soud vypořádal v rámci posouzení otázek samotného naplnění znaků zneužití práva v bodu 80 níže.
49. Poté, co soud dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech stran možnosti vyjádřit se a reagovat na průběh správního řízení, přistoupil k vypořádání dalších žalobních námitek, přičemž drtivá většina z nich se týkala merita sporu, kdy žalobkyně namítá, že se zneužití práva v oblasti zdanění nedopustila. Jde jednak o otázku hodnocení vlivu spřízněného vztahu mezi žalobkyní a ADR, s.r.o. (**druhý žalobní bod**), hodnocení okolností souvisejících se získáním a přenecháním předmětné nemovitosti k užívání jinému (**třetí žalobní bod**) a dále hodnocení ekonomické racionality předmětné transakce, tedy vytvoření obchodního modelu a s tím spojenou otázku legitimního očekávání žalobkyně (**čtvrtý žalobní bod**), vše ve vztahu k naplnění podmínek znamenajících zneužití práva.
50. Soud se proto blíže zabýval povahou institutu zákazu zneužití práva, zejména jeho zákonným a judikatorním vymezením.
51. Z ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu vyplývá následující:

„Při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

Toto normativní zakotvení zákazu zneužití práva v daňové oblasti se do znění daňového řádu dostalo s účinností od 1. 4. 2019, a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti. Současně s tím bylo ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu doplněno o dosavadní judikatorní závěry, že v případě zneužití práva musí rozhodné skutečnosti prokazovat správce daně. Jak k této legislativní změně stručně a srozumitelně shrnuje odborná literatura, „[o]d 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozuje ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“ (Rozeňal, T. - Daňový řád, Praktický komentář, Wolters Kluwer (ČR), Praha, 2019).

52. K samotnému vývoji judikatorního náhledu na zákaz zneužití práva soud předně uvádí, že se jedná o obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Přílehavě jeho základní smysl shrnul Nejvyšší správní soud například v rámci kauzy CTP v rozsudku ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 - 71, takto:

„Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona.

V této souvislosti lze poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

53. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „[j]ako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“.
54. Judikatura Nejvyššího správního soudu pak v podstatné míře vychází i z judikatury SDEU, který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva, jenž se poprvé objevil v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, Emsland-Stärke. Ke zneužití práva přitom SDEU v tomto rozsudku uvedl, že „[s]e jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž **zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně**“ (pozn. zvýrazněno soudem). V rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci C-425/06, Italsevice Srl k tomu SDEU doplnil, že „[v]nitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

55. SDEU následně aplikoval dvousložkový test zneužití práva z rozhodnutí *Emsland-Stärke* v oblasti nepřímých daní, a to konkrétně v oblasti daně z přidané hodnoty v průlomovém rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*. Předmětný test je založen na hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených unijním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr (hlavní cíl) získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. V případě subjektivního kritéria se vychází z charakteru plnění, jakož i právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty.
56. Na judikaturu SDEU navázala, zejména v oblasti nepřímých daní, řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, která judikatorní uchopení institutu zneužití práva v oblasti českého daňového práva dále dotvářela. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Daňovým subjektům totiž rozhodně nemůže být bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti; jen pokud je účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108). V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 - 43).
57. Při zneužití práva přitom nejde o zastírání určitého právního jednání jedním jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 - 94, přichází totiž výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. dissimulace (dříve dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dnes podle § 8 odst. 3 daňového řádu). Tedy, institut dissimulace a obecnou zásadu zákazu zneužití práva nelze v daňovém řízení směřovat. Kasační soud v tomto rozsudku s odkazem na svoji předchozí judikaturu uvedl: „[z]ákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Základ zneužití práva v daňové judikatuře položil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). Podle tohoto rozsudku „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“ Toto rozhodnutí činí jasný rozdíl mezi zneužitím práva a zastřeným právním úkonem ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, když v daném případě daňový subjekt nečinil právní úkony „naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné.“ Toto rozlišení později aproboval též rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 73/2004 – 89.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

58. V rozsudku ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80, uvedl Nejvyšší správní soud ke zneužití práva v oblasti nepřímých daní v návaznosti na judikatorní závěry SDEU názor, že **„[p]rávo nárokové plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108)“**, přičemž **„[k] chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění, dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přiblížit. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují žádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a který je v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse)... O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.“** Kasační soud potom tehdy posuzovanou věc uzavřel takto: **„Jakkoli stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody. Takový postup je ve smyslu judikatury Soudního dvora zneužitím práva.“** (pozn. zvýrazněno soudem).
59. Jako nejprůběhavější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na posuzovaný případ pak soud shledal v Napadeném rozhodnutí odkazovaný rozsudek ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68, jímž bylo opět navázáno na výše citovanou judikaturu SDEU. Rozsudek se týkal oblasti přenechání nemovité věci k užívání jinému, a to právě v souvislosti s otázkou zneužití práva při uplatnění DPH na vstupu. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud pro možnost učinění závěru o zneužití práva odkázal na potřebu kumulativního splnění podmínek vymezených rozhodnutím SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*, a vysvětlil, že **„[c]ílem systému odpočtů DPH především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu. Zásada daňové neutrality, a tedy i neutralita v hospodářské soutěži, se plně uplatňuje v rámci systému DPH, jak je nastaven směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která s platností od 1. 1. 2007 zrušila šestou směrnici (u níž byl nicméně tento princip rovněž uplatňován), a jež byla provedena do zákona o DPH“**. Doplnil dále, že **„[p]okud je tedy hlavním cílem systému odpočtu DPH zachování daňové neutrality plátců daně, je na místě se v rámci Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.**

zkoumání, zda byl naplněn první předpoklad zneužití práva, ptát, jestli úkony stěžovatelkou provedené směřovaly k zachování tohoto principu. Jak lze dovozovat z rozsudku Halifax (bod 79), v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem systému DPH by byla situace, pokud by bylo osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, nicméně v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění neumožnilo uvedenou DPH odpočíst nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část“.

60. Městský soud v Praze se se shora předestřeným robustním judikatorním rámcem zákazu zneužití práva ztotožňuje a vychází z něj i v nyní posuzované věci. Je přitom zřejmé, že pro závěr o naplnění nebo nenaplnění jeho objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se nejen konkrétním jednáním žalobkyně a ADR, s.r.o., ale též pozadím celého případu, a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobkyně bylo nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, který prošel i testem ústavnosti, viz usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20). Soud přitom dospěl, ve shodě s žalovaným, k závěru, že ke zneužití práva ze strany žalobkyně došlo, neboť hlavním, respektive s ohledem na skutkové okolnosti případu jediným racionálním důvodem pro zapojení mezičlátku ADR, s.r.o. při pronájmu nemovitosti vlastněné žalobkyní, bylo získání daňového zvýhodnění.
61. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a b) ZDPH platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.*
62. Podle § 72 odst. 5 ZDPH platí, že *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
63. Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH platí, že *při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen nájem nemovité věci (§ 56a).*
64. Podle § 56a odst. 3 písm. a) ZDPH platí, že *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem stavby rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí.*
65. Nutno zdůraznit, že znění posledně citovaného ustanovení bylo do ZDPH zakotveno zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „**zákon č. 80/2019 Sb.**“), přičemž jeho účinnost byla stanovena až k 1. 1. 2021. Pro posuzovaný případ je proto potřeba vycházet ze znění uvedené normy před přijetím citovaného zákona.
66. Podle § 56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2020 přitom platilo, že *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*
67. Z uvedeného plyne, že ZDPH původně explicitně neomezoval plátce ve svobodě rozhodnutí, zda u nájmu nemovité věci vůči jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň. Přijetím zákona č. 80/2019 Sb. však zákonodárce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

možnost zatížení nájemného o DPH podstatným způsobem omezil, přičemž nelze odhlédnout od důvodů, které jej k úpravě tohoto ustanovení vedly.

68. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 82/2019 Sb. „[d]osavadní ustanovení § 56a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty doposud umožňovalo, aby se plátce rozhodl, že u nájmu jakékoliv nemovité věci jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň. Z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně se nově navrhuje změna, podle které je omezena tato volba v případech, kdy předmětem nájmu pro jiného plátce jsou stavby, části staveb, jednotky, právo stavby a pozemek, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení“.
69. Obdobně pak odborná literatura. „Od 1. ledna 2021 je vyloučeno dobrovolné uplatnění daně v případě, že předmětem nájmu je nemovitá věc nebo její část, která je určena pro bydlení, a to i za situace, kdy by byl nájemce plátcem DPH. Zákonodárce tak reagoval na praxi, kdy rodinný nebo bytový dům plátce, který jej pořídil, pronajal jinému (spřízněnému) plátcovi, nájemné zatížil DPH, což mu umožnilo odpočet daně na vstupu. Nájemce pak předmět nájmu nebo jednotlivé byty poskytl konečným uživatelům do podnájmu. Tento postup hodnotil zákonodárce jako zneužívající, a proto v rámci novely DPHZ došlo k jeho vyloučení“ (srov. NOVOTNÁ, Monika. § 56a [Nájem nemovité věci]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 452).
70. Vůlí zákonodárce tak jednoznačně bylo zamezit zneužívání práva tím, že daňový subjekt pouhým zatížením nájemného o DPH uplatní odpočet DPH na vstupu (při pořízení nemovitosti). Takový postup nelze podřadit pod cíle systému odpočtu DPH, jak byly vymezeny judikaturou (srov. např. bod 59 výše). Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že již v době podání přiznání k DPH ze strany žalobkyně bylo uvedené ustanovení zakazující uplatnění daně u nájmu vymezených nemovitostí více než rok platné. Odložení účinnosti přitom nebylo učiněno proto, aby do té doby ještě daňové subjekty mohly postupovat takovýmto zneužívajícím způsobem, ale z důvodu, že „rychlá změna by mohla mít negativní dopad například na kraje, města, obce či i jiné soukromé subjekty, které k financování řady svých činností využívají příjmy z veřejného rozpočtu“ (srov. čl. 19 důvodové zprávy k zákonu č. 82/2019 Sb.). Dle názoru soudu šlo přitom pouze o novelu potvrzující stávající faktický stav, neboť navazovala na závěry dovozené ustálenou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu (srov. např. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68).
71. Žalobkyně k problematice zneužití práva především namítala, že je nutné obchodní model posuzovat při zohlednění propojenosti žalobkyně a ADR, s.r.o. (**druhý žalobní bod**), přičemž ekonomickou racionalitu je pak potřeba dovodit z diverzifikace podnikatelského rizika a také z úspor, které v důsledku obchodního uspořádání vznikly oběma stranám (**čtvrtý žalobní bod**).
72. Přestože o skutkových okolnostech a jejich časové souslednosti předcházející uplatnění odpočtu DPH mezi stranami nebylo sporu, když žalobkyně námitkami soustředěnými pod **třetím žalobním bodem** brojila toliko proti jejich hodnocení, soud považuje za vhodné je na tomto místě ve stručnosti zrekapitulovat.
- Žalobkyně a ADR, s.r.o. byly v rozhodné době personálně propojeny, a to osobou jednatele Mgr.A. L.
- Dne 4. 6. 2020 uzavřela ADR, s.r.o. s Ing. G. (na straně podnájemce) podnájemní smlouvu, kdy předmětem smlouvy je podnájem předmětné nemovitosti (dále jen „**podnájemní smlouva**“). Nájemné činilo 55 000 Kč měsíčně s tím, že podnájemce dále hradil ADR, s.r.o.
- Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

3 842 Kč měsíčně za poskytování služeb (dodávka studené vody, komunální odpad). Podnájemce měl dále uhradit jistotu ve výši 110 000 Kč.

Dne 5. 6. 2020 uzavřela žalobkyně s dodavatelem, obchodní společností Areál Hostivař III, a.s., kupní smlouvu, kdy předmětem kupní smlouvy byl pozemek č. X, o výměře 118 m², pozemek parc. č. X, o výměře 243 m², včetně stavby rodinného domu č. p. X, která stojí na pozemku parc. č. X a je tak jeho součástí (dále jen „**kupní smlouva**“). Zápis vlastnického práva byl proveden dne 30. 6. 2020.

Dne 30. 6. 2020 uzavřela žalobkyně s ADR, s.r.o. nájemní smlouvu, kdy předmětem smlouvy je pronájem předmětné nemovitosti ode dne 1. 7. 2020 na dobu neurčitou (dále jen „**nájemní smlouva**“). Nájemné bylo sjednáno ve výši 41 322,32 Kč bez DPH s tím, že bude hrazeno na bankovní účet žalobkyně vždy do 5. dne kalendářního měsíce. Dle nájemní smlouvy byla žalobkyně mimo jiné povinna začít neprodleně řešit veškeré nedostatky, které by užívání předmětu nájmu bránily; platit veškeré daně a pojistit předmět nájmu proti živelním pohromám. ADR, s.r.o. byla oprávněna užívat předmět nájmu pouze pro účely bydlení a hradit drobné opravy nemovitosti do 1 000 Kč za jednu opravu, v souhrnu ne však více než 6 000 Kč.

73. Soud konstatuje, že žalobkyně nikterak blíže nevysvětlila, co konkrétně si představít pod pojmem „*snížení ekonomického rizika*“ ve vztahu k danému obchodnímu modelu, či jaké konkrétní úspory zapojeným stranám vznikly (**čtvrtý žalobní bod**). Z obsahu spisu přitom vyplývá, že objektivně lze jediné vzniklé úspory shledat na straně žalobkyně, a to právě v souvislosti s možností uplatnění odpočtu DPH na vstupu (při pořízení nemovitosti). Již tato skutečnost přitom významně oslabuje obranu žalobkyně, dle níž hlavním důvodem zapojení ADR, s.r.o. při pronájmu uvedené nemovitosti nebylo získání daňového zvýhodnění. Pokud by žalobkyně pronajala předmětnou nemovitost přímo Ing. G., na daňové zvýhodnění by totiž nedosáhla.
74. I pokud by soud odhlédl od skutečnosti, že ADR, s.r.o. uzavřela podnájemní smlouvu na nemovitost, se kterou nejenže nebyla oprávněna disponovat, ale v době uzavření podnájemní smlouvy nebyla s uvedenou nemovitostí dokonce oprávněná disponovat ani její vlastnice, obranu žalobkyně podryvá rovněž obsah nájemního vztahu mezi žalobkyní a ADR, s.r.o. Tvrzení o diverzifikaci podnikatelského rizika, respektive uzavření nájemní smlouvy za účelem svěřením správy nemovitosti ADR, s.r.o., totiž odporuje obsahu této smlouvy. Žalobkyně se totiž nájemní smlouvou nezprostila povinností souvisejících s administrativou ohledně dané nemovitosti (např. zajištění pojištění), kdy byla nadto povinna v případě **kterýchkoliv** nedostatků bránících užívání uvedené nemovitosti **neprodleně** zajistit jejich vyřešení. Časová souslednost jednotlivých právních jednání předcházejících uplatnění odpočtu DPH přitom o to více utvrzuje soud v závěru, že celá obchodní transakce byla jen uměle vytvořeným modelem s jediným účelem, a tím bylo získání (neoprávněného) daňového zvýhodnění pro žalobkyni v rozporu se zákazem zneužití práva.
75. Tomu ostatně odpovídá i ekonomická iracionalita celého modelu, mimo jiné i pro ADR, s.r.o., již se příkladně zabýval žalovaný v rámci Napadeného rozhodnutí (srov. odst. 52 Napadeného rozhodnutí). Neobstojí zde tedy námitka žalobkyně, že by žalovaný rozšiřoval svou argumentaci nad rámec obsahu Napadeného rozhodnutí, či že by snad v rámci soudního řízení vytvářel nové důvody Napadeného rozhodnutí. Argumentaci žalobkyně v tomto směru nutno odmítnout, neboť její přijetí by v podstatě znamenalo, že správní orgán nemůže žádným způsobem v rámci soudního řízení správního reagovat na žalobní argumentaci, což by bylo v příkrém rozporu se zásadou spravedlivého procesu. Účast Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správního orgánu na soudním řízení by pak postrádala smysl. Soud se přitom se závěry žalovaného ztotožnil; těžko si totiž představit, že by subjekt v rámci své běžné obchodní činnosti vykonával správu nemovitosti se ziskem 5 000 Kč měsíčně za situace, kdy jeho výsledek hospodaření za rok předmětný dosáhl 14 519 000 Kč. Argumentaci žalobkyně ohledně racionality obchodního modelu odporuje tedy nejen neekonomické uspořádání obchodních vztahů, ale i skutečnost, že žalobkyně na ADR, s.r.o. správu nemovitosti nepřevzala v plném rozsahu, neboť byla i přes pronájem stále povinna neprodleně řešit veškeré nedostatky bránící užívání předmětu nájmu.

76. Nelze přitom odhlédnout ani od dalších okolností, svědčících o umělém vytvoření obchodního modelu, kdy např. ADR, s.r.o. dle nájemní smlouvy nebyla povinna složit u žalobkyně v souvislosti s nájmem předmětné nemovitosti jistotu nebo že k placení nájmeného ze strany ADR, s.r.o. docházelo s pravidelným zpožděním. Argumentace žalobkyně uvedená pod **druhým žalobním bodem** ohledně vlivu personálního propojení obou subjektů se fakticky míjí s podstatou věci, neboť právě pro posouzení ekonomicky racionálního uspořádání obchodních vztahů je potřeba obchodní model hodnotit objektivně, tedy zda se jedná či nejedná o běžnou obchodní transakci. Další argumentaci žalobkyně, dle níž je personální propojení obou subjektů okolností, která podstatně snižuje význam uzavřených smluvních ujednání (stran povinností ohledně správy dané nemovitosti), je pak třeba odmítnout jako zcela absurdní. Žalobkyně nemůže těžit ze své nedůslednosti.
77. O nedůslednosti žalobkyně lze v jistém smyslu hovořit i v souvislosti s její procesní aktivitou stran důkazních návrhů, kterou vyvinula až v rámci soudního přezkumu Napadeného rozhodnutí. Soud se při zvažování, zda žalobkyní navržené důkazy v soudním řízení provede, předně zabýval tím, k jakým tvrzením byly ze strany žalobkyně označeny, posuzoval tedy jejich důvodnost. Pokud jde o výslech Mgr. G, realitního makléře, který měl dokládat ekonomickou racionalitu předmětné transakce, soud předně konstatuje, že tvrzení o ekonomické racionalitě je tvrzením zcela obecným. Žalobkyně by měla nejdříve tvrdit, v čem konkrétně spatřuje ekonomické opodstatnění obchodního modelu a k takovému tvrzení označit důkazy, nikoliv navrhopvat výslech svědka s vidinou, že svědek konkrétní skutečnosti svědčící o důvodnosti celé transakce vysvětlí, čímž povinnost tvrzení žalobkyně nahradí. Nadto je potřeba upozornit, že svědecká výpověď jako důkazní prostředek slouží ke zjištění skutkových okolností, tedy zprostředkování toho, co svědek viděl, slyšel, čeho byl přítomen. Svědek není povolán k tomu, aby skutečnosti, již byl přítomen, hodnotil či k nim vyjadřoval svůj názor. V tomto směru je potřeba rozlišovat mezi svědeckou výpovědí a odborným vyjádřením či znaleckým posudkem, jejichž výstupem zpravidla bývá expertní názor, který slouží k podpoře či vyvrácení tvrzení jednotlivých účastníků řízení. Potřeba znaleckého zkoumání přitom v tomto řízení nevyvstala. Navrhovala-li dále žalobkyně výslech Mgr. G k tvrzení, že Ing. G. naléhal na okamžité uzavření podnájemní smlouvy, což má dle žalobkyně vysvětlovat skutečnost, že k uzavření podnájemní smlouvy došlo před uzavřením nájemní smlouvy mezi propojenými osobami (žalobkyní a ADR, s.r.o.), soud žalobkyní předestřené tvrzení nepovažuje za relevantní. Skutečnost, že Ing. G. naléhal na okamžité uzavření podnájemní smlouvy, totiž nemá žádný vliv na způsob provedení, jakým mu byla předmětná nemovitost poskytnuta k užívání. Ba naopak, pokud Ing. G. skutečně naléhal na okamžité uzavření nájemní smlouvy, jeví se nelogickým, aby ji neuzavřel přímo s vlastníkem, ale s prostředníkem, který k takovému právnímu jednání nebyl oprávněn (sám nedisponoval nájemní smlouvou). Prokazování uvedené skutečnosti je tak pro posouzení otázky zneužití práva zcela nadbytečné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

78. Obdobně tomu je tak i ve vztahu k nájemním či podnájemním smlouvám, navrženým k prokázání tvrzení o specializaci ADR, s.r.o., jakožto společnosti, která se zabývá správou nemovitostí. Uvedená skutečnost vztahující se opět ke zcela obecnému tvrzení nemá ve vztahu k nyní posuzovanému případu dostatečnou míru relevance, a to s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti uměle vytvořeného obchodního modelu, které byly opakovaně zmiňovány výše. Pokud pak žalobkyně navrhovala provedení důkazu budoucí kupní smlouvu k předmětné nemovitosti s tvrzením, že si nabytím nemovitosti mohla být prakticky jistá, soud uvedené tvrzení neshledal podstatným. Opět se totiž nejedná o skutečnost, která by byla způsobilá vyvrátit závěr o tom, že ADR, s.r.o. byla do celé transakce zapojena pouze za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění ze strany žalobkyně, a to v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva.
79. Zcela nad rámec zdůvodnění irelevance důkazních návrhů žalobkyně soud pro úplnost dodává, že žalobkyně mohla a měla tyto konkrétní důkazní návrhy (byť k v zásadě obecným tvrzením) činit především v rámci daňového řízení. I při zohlednění rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení platí, že při přezkumu zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů je v obdobných případech rozhodné, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Ani zásada plné jurisdikce přitom neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, podle něhož k „tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“). Obzvláště je tomu tak za situace, kdy byl daňový subjekt k prokázání předmětného tvrzení v rámci daňového řízení vyzván. Správní soudy přitom ustáleně judikují, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. Správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, či ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91). Na uvedených závěrech přitom ničeho nemění ani skutečnost, že důkazní břemeno stran podmínek aplikace institutu zneužití práva nese správce daně – žalobkyně totiž tyto důkazní návrhy činila k tvrzením, která sama do řízení (byť někdy nedostatečně konkrétně – viz výše) vznášela. Bližší posouzení těchto otázek, a to i v kontextu námítky žalobkyně v bodě 23 repliky, je však s ohledem na shora uvedené robustní závěry k důvodům zamítnutí návrhu na provedení dokazování, nadbytečné.
80. Soud nemohl souhlasit s žalobkyní ani v tom, že žalovaný neprovedl test zneužití práva podle jeho objektivních kritérií. Žalovaný se hodnocením objektivních kritérií zabýval dostatečně, a to v odst. 44 – 49 Napadeného rozhodnutí. Soud přitom sdílí jeho závěr, dle něhož „*jediným účelem transakce bylo získání daňové výhody umělým vytvořením podmínek pro její dosažení*“. Součástí posouzení objektivních kritérií v rámci testu zneužití práva přitom dle soudu v tomto konkrétním případě nemusí být srovnání s ostatními transakcemi

v daném oboru, a to vzhledem k obsahu smluvních ujednání, skutkovým okolnostem a jejich časové souslednosti vedoucí k uplatnění odpočtu DPH na vstupu.

81. Žalobkyně v rámci námitek soustředěných pod **čtvrtým žalobním bodem** dále namítala porušení zásady legitimního očekávání ze strany žalovaného.
82. Daňový řád podobně jako jiné procesní předpisy upravující postup orgánů veřejné moci při výkonu veřejné moci reflektuje jeden ze základních principů demokratického právního státu, tedy princip tzv. materiální rovnosti. Z ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že *„správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*
83. Aniž by to mělo vliv na posouzení této žalobní námítky, musí soud v posuzovaném případě dílčím způsobem korigovat názor žalovaného, že by měla zásada legitimního očekávání bez dalšího ustoupit zásadě legality. Tento výklad sice obecně vzato platí a sdílí jej i zdejší soud, tedy účastník řízení se nemůže dovolávat předchozí správní praxe, která byla nezákonná (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86, nebo ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 - 40). Je však třeba zdůraznit, že v takovém případě by orgány finanční správy byly povinny přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které by byly přesvědčeny o tom, že původně vyslovené závěry byly v rozporu se zákonem a nebyly tak optikou ustálených judikatorních závěrů případně způsobilé založit legitimní očekávání daňového subjektu, že budou vysloveny při nezměněném skutkovém a právním půdorysu i v budoucnu. K tomu je však nutno uvést, že žalovaný již v odst. 73 Napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem vysvětlil, proč nelze postup finančních orgánů ve vztahu k namítaným zdaňovacím obdobím, zejména 4. čtvrtletí 2015, v případě žalobkyně, vyhodnotit jako ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost správce daně. Jde především o skutečnost, že v posuzovaném období se jednalo o jinou nemovitost a jiného nájemce, který s žalobkyní nebyl personálně propojen. Nešlo tedy o skutkově nezměněný půdorys věci. Uvedený případ, v rámci něhož žalobkyně úspěšně uplatnila odpočet na DPH na vstupu (z pořízení nemovitosti), nevykazoval obdobné znaky uměle vytvořeného obchodního modelu. Žalovanou odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, tak na věc není přenositelné. K tomu soud dále dodává, že v mezidobí rovněž došlo k novelizaci ZDPH, a to ve vztahu k podstatnému omezení možnosti odpočtu DPH z pořízení nemovitosti z důvodu jejího pronájmu plátcí DPH (v podrobnostech viz body 64 - 70 rozsudku výše). Ani tyto námítky vznesené žalobkyní pod čtvrtým žalobním bodem tak nemohly být shledány důvodnými.
84. Žalobkyně námitkami soustředěnými pod **pátý žalobní bod** na svou obranu uvedla, že od data uzavření nájemní smlouvy odvádí DPH z nájmu do státního rozpočtu, aniž by si nájemce takové nájemné mohl na vstupu odečíst. Městský soud v Praze nepochybně existenci žádné z těchto daňových povinností, nicméně s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68, neshledává, že by tyto skutečnosti mohly vyloučit aplikaci zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH, jejíž použití orgány Finanční správy ČR v kontextu nyní posuzovaného případu, jak bylo vyloženo výše, náležitě vysvětlily a dostatečně obhájily.
85. K uvedenému žalobnímu bodu je dále potřeba doplnit, že sama okolnost záležející v tom, že žalobkyně od okamžiku uzavření nájemní smlouvy odváděla DPH z nájmu, není způsobila vyloučit, že při naplnění všech předpokladů aplikace předmětného institutu mohlo jít uplatněním odpočtu DPH z pořízení nemovitosti o zneužití práva. Samotným odvodem DPH z nájmu předmětné nemovitosti nemůže dojít ke zhojení ekonomické iracionality celé Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

transakce. Upozorněním na odvod DPH z nájmu ostatně žalobkyně zdůrazňuje toliko daňový aspekt transakce (aniž by přitom v jiných částech své žalobní argumentace zpochybňovala finančními orgány zdůrazňovanou daňovou úsporu), nikoliv její racionální ekonomický důvod. Aplikací institutu zákazu zneužití práva při uplatnění odpočtu DPH na vstupu, vzhledem k jeho sankční povaze, nelze bez dalšího automaticky negovat povinnost odvést DPH na výstupu v rámci souvisejícího plnění. Zákon finančním orgánům ostatně neukládá, aby při stanovování daně uvedenou skutečnost, plynoucí z protiprávního jednání, z vlastní iniciativy do příslušného výměru promítly. Odvádění DPH na výstupu při pronájmu předmětné nemovitosti je jen jednou z formálních povinností plátce, navazující na uplatnění odpočtu DPH na vstupu (z pořízení nemovitosti), kterou však samotné uplatnění odpočtu v rozporu se zákazem zneužití práva nelze ospravedlnit. V tomto směru odkazuje soud na v zásadě přílehlavé závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 64/2015 - 75, dle nichž *„[u]plnění principu zákazu zneužití práva, jež spočívá v suspenzi účinků konkrétního zákonného ustanovení, se vztahuje toliko k ustanovení zakotvujícímu zneužívané právo, nikoli nutně i dalším právním důsledkům ekonomické činnosti subjektu (zde sjednání daného úvěrového závazku). Pregnantně tento názor ostatně vyjádřil již žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl, že z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoli závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru.“* (pozn. zvýrazněno soudem), s čímž se zdejší soud bez dalšího ztotožňuje a v posuzované věci rovněž vychází.

86. Obdobně pak Nejvyšší správní soud, v již výše citovaném rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 - 43, který se rovněž týkal zákazu zneužití práva v daňové oblasti, vysvětlil, že aplikace tohoto principu se v dané situaci projevila tak, že *„[o]rgány veřejné moci odmítly připustit právní účinky soukromoprávních dohod o posunutí splatnosti závazků mezi stěžovatelkou a jejími společníky v daňovém právu, a proto účetní situace stěžovatelky bez dalšího naplnila skutkovou podstatu předmětného ustanovení. Právní řád přitom nestanoví, že by jakékoliv soukromoprávní jednání muselo mít účinky v daňovém právu za jakýchkoliv okolností a v tomto ohledu tedy aplikaci principu zákazu zneužití práva neomezuje“* (pozn. zvýrazněno soudem). Promítuto do posuzovaného případu, skutečnost, že žalobkyně uzavřela nájemní smlouvu s ADR, s.r.o., na základě níž odváděla DPH na výstupu, aplikaci principu zákazu zneužití práva neomezuje. Stejně tak není povinností správce daně v návaznosti na neuznání odpočtu DPH na vstupu odpovídajícím způsobem ponížít DPH na výstupu. Je totiž na daňovém subjektu, aby byl v tomto směru ve smyslu § 43 ZDPH aktivní.
87. Pro úplnost odkazuje soud i na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 10. 11. 2023, č. j. 3 Afs 257/2022 - 42, dle nichž *„[v]e vztahu k dani na vstupu, jejíž odpočet stěžovatelka nárokuje, NSS pouze znovu připomíná výše uvedené, a sice že stěžovatelka neprokázala základní podmínku vzniku nároku na odpočet a v návaznosti na správcem daně prokázané pochybnosti svá tvrzení ohledně daňových povinností nekorigovala. Povinnost správce daně z vlastní iniciativy provést opravu daně podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (ve znění od 1. 1. 2014), kterou za určitých okolností připustil citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, pak zaprvé dopadá pouze na případy fakturace fiktivních plnění, především se však za druhé týká daně fakturované na výstupu, tedy v případě stěžovatelky daně fakturované jejímu odběrateli spol. TŘI PYRAMIDY, nikoli odpočitatelné daně placené stěžovatelkou na vstupu.“* Argumentace žalobkyně se tak mívá s předmětem řízení.
88. Konečně dlužno podotknout, že otázce snížení DPH na výstupu v návaznosti na neuznání odpočtu se Nejvyšší správní soud zabýval rovněž v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022 - 43, dle něhož *„[o]becně lze uvést, že ponížení DPH na výstupu*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v návaznosti na neuznání odpočtu DPH přichází v úvahu právě v situaci, kdy správce daně zpochybní existenci plnění jako takového (tedy v případě fiktivních dodávek, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2016 č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 355/2017 Sb. NSS, bod 27). Není-li totiž prokázáno přijetí zdanitelného plnění, jen stěží může daňový subjekt totéž plnění následně dodat svým dodavatelům. V případě stěžovatelky však

správce daně nezpochybnil ani přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, ani uskutečňování zdanitelných plnění ze strany stěžovatelky. Zároveň stěžovatelka ani sama nenamítala, že by plnění na výstupu byla fiktivní. Stěžovatelka také vystavila daňové doklady na plnění na výstupu (resp. vystavení nerozporovala), tudíž i z tohoto důvodu byla povinna daň na výstupu přiznat v plné výši dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH (v době realizace plnění pod písm. i). Ke snížení DPH na výstupu tudíž nebyl důvod.“. Soud závěrem opět zdůrazňuje, že předmětem řízení bylo posouzení oprávněnosti žalobkyně k odpočtu DPH na vstupu (při pořízení nemovitosti), nikoliv otázka výše odváděného DPH na výstupu.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

89. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
90. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s; žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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.

V Praze dne 15. ledna 2024

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.