



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **ADR projekt s. r. o.**, se sídlem Libínská 1, Praha 5, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 12452/23/5300-21442-713254, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2024, č. j. 18 Af 7/2023-60,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2024, č. j. 18 Af 7/2023-60, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 12452/23/5300-21442-713254, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši **36 798 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) platebním výměrem ze dne 21. 4. 2021, č. j. 3246940/21/2005-52523-111419, vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020, ve výši 39 467 Kč. Žalobkyně si od společnosti Areál Hostivař III, a. s. (dále jen „společnost Areál Hostivař“) pořídila

nemovitou věc, pozemek se stavbou rodinného domu, a uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 2,4 milionu Kč. Tuto nemovitou věc pronajala společnosti ADR, s. r. o. (dále také „společnost ADR“ nebo „nájemce“) a uplatnila DPH [§ 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „zákon o DPH“)]. Společnost ADR ji dále podnájala za účelem dlouhodobého bydlení Ing. M. G., neplátcí DPH. Tím měla žalobkyně podle správce daně vytvořit obchodní strukturu pouze za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH, čímž se dopustila zneužití práva. Správce daně proto neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z tohoto nákupu.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru. Ztotožnil se se závěrem správce daně o zneužití práva žalobkyní. Pro tento závěr podle něj svědčila v první řadě časová nesrovnalost smluv. Zatímco kupní smlouva k nemovité věci a podnájemní smlouva byly podepsány již dne 4. 6. 2020, přičemž žalobkyně vlastnické právo nabyla ke dni 8. 6. 2020, nájemní smlouva mezi žalobkyní a společností ADR byla uzavřena až dne 30. 6. 2020. Ze smluv dále vyplynulo, že nájemce nemusel složit žalobkyni jistotu a že obsah nájemní a podnájemní smlouvy se výrazně nelišil, žalobkyně tudíž mohla uzavřít smlouvu přímo s konečným uživatelem nemovité věci. Zisk společnosti ADR z podnájem byl zároveň velmi nízký. K zapojení společnosti ADR, personálně propojené s žalobkyní, proto podle žalovaného došlo jen za účelem vylákání nadměrného odpočtu DPH.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví.

[4] Neshledal důvodnou námitku, že došlo k porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v důsledku čehož žalobkyně neměla možnost vyjádřit se ke skutkovým zjištěním vedoucím k vydání napadeného rozhodnutí. Měla totiž dostatečnou možnost se k důkazům vyjádřit v rámci postupu k odstranění pochybností. V odvolacím řízení již nebylo prováděno nové dokazování a žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Hypotéza § 115 odst. 2 daňového řádu tudíž nebyla naplněna.

[5] Městský soud podrobně vyložil zákonná a judikatorní východiska institutu zneužití práva a dospěl k závěru, že žalobkyně se zneužití práva dopustila, neboť jediným racionálním důvodem pro zapojení společnosti ADR do pronájmu nemovitých věcí vlastněných žalobkyní bylo získání daňového zvýhodnění. Připomněl, že zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, došlo k novelizaci § 56a odst. 3 zákona o DPH. Byť citované ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2020 neomezovalo uplatnění DPH u nájmu nemovité věci, od 1. 1. 2021 již došlo k podstatnému omezení této možnosti, a to právě za účelem zabránění zneužívání tohoto institutu v situacích, kdy daňový subjekt zatíží nájemné DPH, aby si mohl uplatnit odpočet DPH na vstupu při pořízení nemovité věci.

[6] Městský soud zdůraznil časovou nesrovnalost při uzavírání smluv a odmítl argument, že by daný obchodní model měl sloužit ke snížení ekonomického rizika a případným úsporám. Jediná úspora, kterou tento obchodní model žalobkyni přinesl, byla totiž možnost uplatnění odpočtu na DPH. Tvrzení o diverzifikaci podnikatelského rizika svěřením správy nemovité věci společnosti ADR podle městského soudu vyvrací obsah nájemní smlouvy,

pokračování

podle níž byla žalobkyně povinna neprodleně řešit jakékoliv nedostatky bránící v užívání nemovité věci. Také pro společnost ADR byl daný model ekonomicky iracionální, neboť její zisk z transakce byl minimální. Mezi další okolnosti svědčící o umělém vytvoření obchodního modelu městský soud zahrnul skutečnost, že společnost ADR nebyla povinna složit jistotu a nájemné hradila se zpožděním. Naopak odmítl argument, že význam smluvní dokumentace výrazně snižuje personální propojení žalobkyně a společnosti ADR.

[7] Městský soud nevyhověl návrhu žalobkyně na provedení důkazu výsledkem realitního makléře a nájemními či podnájemními smlouvami uzavřenými společností ADR. Tyto důkazy totiž neshledal relevantními, žalobkyni nadto tížilo břemeno tvrzení a důkazní již v řízení před daňovými orgány. S námitkou, že žalovaný neprovedl test zneužití práva podle jeho objektivních kritérií, se městský soud neztotožnil. Součástí posouzení objektivních kritérií v tomto případě nemuselo být srovnání s ostatními transakcemi v daném oboru.

[8] Městský soud se neztotožnil ani s námitkou porušení legitimního očekávání. Postup daňových orgánů vůči žalobkyni ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2015 se netýkal srovnatelné situace, neboť v tomto případě se jednalo o jinou nemovitou věc a jiného nájemce bez personálního propojení s žalobkyní, přičemž zde nic nenaznačovalo, že by se jednalo o uměle vytvořený obchodní model. To, že žalobkyně od uzavření nájemní smlouvy odvádí do státního rozpočtu DPH, nevylučuje aplikaci institutu zneužití práva.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a navazujících podání

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Městský soud nesprávně posoudil námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť podle judikatury má odvolací daňový orgán povinnost seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů, čímž je podle stěžovatelky nutné rozumět jakýkoliv zásah do úvah správce daně. Nevyjádří-li žalovaný bezpodmínečný souhlas se závěry správce daně, musí postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, což v nynějším případě neučinil, přestože úvahy správce daně doplnil. Z tohoto pohledu je irelevantní, že ve věci probíhal postup pro odstranění pochybností, během něhož měla stěžovatelka možnost se vyjádřit, neboť ten je omezen okruhem skutečností, kterými správce daně vymezil výzvu k odstranění pochybností. Rozhodnutí o odvolání bylo tudíž překvapivé.

[11] Nesouhlasí s hodnocením naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva. Již první podmínka totiž není splněna, neboť stěžovatelka vysvětlila, že pronájem nemovitých věcí společnosti ADR má jednoznačně převažující hospodářský, tedy nedaňový charakter. Stěžovatelka postupovala zcela v souladu s účinnou právní úpravou, jejíž následná novelizace, případně důvody, které k ní vedly, nemohou nijak odpovědět na otázku, zda stěžovatelka zneužila právo či nikoliv.

[12] O zneužití práva nemůže svědčit pouze to, že stěžovatelka a společnost ADR jsou personálně propojeny, neboť to není v obchodním styku nijak neobvyklé. Stěžovatelka, která je jednočlennou společností bez zaměstnanců, se zabývá projektováním staveb, nikoliv

jejich pronajímáním a s tím souvisejícími činnostmi, což je naopak obvyklou činností společnosti ADR, která k tomu disponuje personálem. Stěžovatelka proto běžně nemovité věci pronajímá právě společnosti ADR, která zajistí jejich podnájem, což stěžovatelce přináší příjem, snižuje náklady a zároveň přenáší a snižuje riziko. Podnájemní smlouvu lze totiž rychle ukončit v případě potřeby prodeje nemovité věci, přičemž k pronajímání nemovitých věcí dochází pouze po dobu, než je pro ně nalezen kupec. Nelze tak říci, že by tato hospodářská činnost neměla jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na odpočet DPH.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že se nájemní smlouvou nezprostita povinností spojených s administrací nemovité věci, neboť smluvní odpovědnost za plnění vůči koncovému uživateli nesla společnost ADR. Stěžovatelka a společnost ADR jsou personálně propojeny, fakticky je proto vyloučeno, že by uplatňovala jedna vůči druhé odpovědnost. Také z tohoto důvodu nesložila společnost ADR jistotu a nelze považovat za problematické, že hradila nájemné se zpožděním, neboť správě pohledávek stěžovatelka z důvodu personální propojenosti logicky nevěnovala takovou pozornost.

[14] O zneužití práva nevypovídá ani časová souslednost smluv. Stěžovatelka si mohla být jistá nabytím vlastnického práva k nemovité věci, neboť již v červnu 2019 uzavřela smlouvu o smlouvě budoucí kupní. K uzavření podnájemní smlouvy ve stejný den, v jaký byla podepsána kupní smlouva, došlo proto, že Ing. G. měl zájem na okamžitém uzavření smlouvy. Rovněž není podstatné, jakého zisku dosáhly jednotlivé společnosti. Závěr městského soudu, že nebylo nutné vést dokazování ke srovnání s ostatními podobnými transakcemi, je v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU (dále jen „SD EU“).

[15] Městský soud neměl odmítnout provést stěžovatelkou navržené důkazy, neboť jimi reagovala na novou argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Z povahy věci proto nemohla důkazy navrhnout dříve. Svědeckou výpovědí realitního makléře mělo být prokázáno, že Ing. G. trval na okamžitém uzavření smlouvy, čemuž stěžovatelka vyhověla. Důkaz tudíž nebyl nadbytečný, městský soud jej nadto nepřípustně hodnotil, aniž by jej provedl. Nájemní a podnájemní smlouvy měly prokázat, že se ze strany stěžovatelky jednalo skutečně o diverzifikaci podnikatelského rizika a běžný postup, čímž by došlo k vyloučení teze o zneužití práva.

[16] Došlo k porušení stěžovatelčina legitimního očekávání, neboť v minulosti jí správce daně tentýž obchodní model opakovaně aproboval a odpočet DPH uznal. Městský soud se vyjádřil pouze k případu z roku 2015, přičemž jeho argument, že se jednalo o jinou nemovitou věc, je absurdní, neboť správní praxe by se stěžím mohla vyvinout ve vztahu k téže nemovité věci. Existenci správní praxe rovněž nelze popřít pouhým odkazem na to, že stěžovatelka v minulosti jinou nemovitou věc pronajímala prostřednictvím personálně nepropojené společnosti.

[17] Závěr o zneužití práva je značně oslaben skutečností, že stěžovatelka od samého počátku odvádí z nájemného DPH; takový závěr je rovněž v rozporu s judikaturou SD EU. Správce daně nemůže vybírat DPH z plnění, na něž by mělo být nahlíženo, jako by nebylo.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že hodnotil pouze důkazy provedené správcem daně, přičemž jeho závěry byly shodné se závěry správce daně. Nad

pokračování

rámec závěrů správce daně žalovaný poukázal pouze na časovou nesouslednost smluv, to však nelze považovat za závěr překvapivý či odlišný od závěrů správce daně. K námitkám týkajícím se zneužití práva žalovaný zopakoval skutečnosti, které jej vedly k závěru o iracionalitě stěžovatelkou zvoleného obchodního modelu. Stěžovatelka mohla a měla důkazy navrhnout již v daňovém řízení. Neprovedení důkazů městský soud náležitě odůvodnil. Na námitku porušení legitimního očekávání žalovaný adekvátně reagoval, stejně jako následně městský soud. Stěžovatelka nad rámec své argumentace v žalobě a odvolání nic nepřináší. Odvedením DPH z nájmu nemůže stěžovatelka zhojit ekonomickou iracionalitu zvoleného obchodního modelu a vyloučit aplikaci institutu zneužití práva.

[19] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že žalovaný přiznává, že učinil závěr nad rámec závěrů správce daně, a proto jí měl umožnit se k němu před vydáním rozhodnutí vyjádřit. Závěr o časové nesouslednosti smluv nadto nehrál marginální roli, ačkoliv se to žalovaný pokouší tvrdit a bagatelizuje tím své pochybení. Následně zopakovala důvody, které podle ní svědčí o racionálnosti zvoleného obchodního modelu a o tom, že se nedopustila zneužití práva. K námitkám neprovedení důkazů městským soudem, porušení legitimního očekávání a nekonzistentního postupu daňových orgánů zopakovala argumenty obsažené v kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Stěžovatelka v první řadě namítá, že se žalovaný dopustil porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. V tom je nutné dát stěžovatelce zapravdu.

[23] Žalovaný ve svém rozhodnutí učinil zcela nové skutkové zjištění ohledně časové nesouslednosti smluv. Ačkoliv smlouvy provedl k důkazu již správce daně, tuto skutečnost z nich správce daně nezjistil – učinil tak poprvé až žalovaný, a to na základě nově provedeného důkazu smlouvami. V takovém případě byl podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen stěžovatelku s novými skutkovými zjištěními seznámit a umožnit jí se k nim vyjádřit (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, body 48–51 a 67). Vzhledem k tomu, že tak neučinil, zatížil své rozhodnutí procesní vadou.

[24] NSS zároveň souhlasí se stěžovatelkou, že toto pochybení není marginální, neboť zjištěná časová nesouslednost smluv byla pro žalovaného i městský soud jedním z klíčových argumentů svědčících pro závěr o zneužití práva (body 34–39 a 44 rozhodnutí žalovaného, body 72 a 74 napadeného rozsudku). Toto pochybení nabývá dále na významu v důsledku toho, že daňové orgány založily závěr o zneužití práva stěžovatelkou na několika mála skutkových zjištěních, která o zneužití práva podle NSS nesvědčí, a zároveň ignorováním skutečností svědčících ve prospěch stěžovatelky jí neumožnily prokázat, že se nejednalo o obchodní model vytvořený pouze za účelem vylákání odpočtu DPH.

[25] Žalovaný, stěžovatelka i městský soud rozsáhle rekapitulovali judikaturu zabývající se zneužitím práva. NSS proto jen zopakuje, že o zneužití práva jde, pokud transakce postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60). Judikatura SD EU rozlišuje subjektivní a objektivní prvek zneužití práva (rozsudky ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, a ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*). Objektivní podmínka spočívá v tom, že přes formální splnění zákonných podmínek není naplněn účel právní úpravy. Podstatou subjektivní podmínky je skutečnost, že hlavním účelem transakce je získat daňové zvýhodnění, pro což jsou vytvářeny umělé podmínky. Zároveň NSS připomíná, že *„zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům,“* přičemž osoba povinná k dani má *„právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh.“* (rozsudek SD EU ve věci *Halifax*, body 75 a 73, obdobně např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108)

[26] Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání zneužití práva tíží správce daně, *„jelikož ten tvrdí, že žalobkyně uvedenými transakcemi zneužila právo [...]. Aby byla skutečnost prokázána, nevyžaduje se absolutní jistota, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (rozsudek NSS z 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, odst. 39). Pokud stěžovatel zneužití práva prokáže, je na žalobkyni, aby transakce vysvětlila a závěr stěžovatele vyvrátila (rozsudek NSS z 22. 3. 2023, čj. 4 Afs 109/2022-32, odst. 29 či rozsudek z 29. 6. 2023, čj. 4 Afs 197/2022-117, odst. 43). Jednotlivé důkazy je nutno posuzovat jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu).“* (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2024, č. j. 8 Afs 246/2022-61)

[27] Daňové orgány nijak nezpochybňují začátek a konec obchodního řetězce, tedy nákup nemovité věci od společnosti Areál Hostivař a podnájem nemovité věci Ing. G., který v ní bydlí se svou rodinou a řádně hradí podnájemné. Podle daňových orgánů svědčí o zneužití práva toliko „vlození“ společnosti ADR mezi stěžovatelku a podnájemce. Účelovost tohoto kroku podle nich prokazuje časová nesouslednost uzavíraných smluv, jejich obsah, jakož i ekonomická iracionalita smluvních vztahů. NSS se s hodnocením těchto skutečností žalovaným neztotožňuje, zároveň má za to, že daňové orgány bez náležitého odůvodnění nepřihlédly k argumentaci stěžovatelky, která se smysl svého obchodního modelu pokoušela vysvětlit a obhájit.

[28] Pokud jde o časovou souslednost uzavírání smluv, NSS není zřejmé, jakým způsobem by měla vypovídat o zneužití práva. Žalovaný v bodě 39 svého rozhodnutí uvádí, že z časové souslednosti smluv je *„naprosto zřejmá účelovost celého obchodního vztahu a uzavřených smluv“*. S tím, že dané smlouvy byly uzavřeny za konkrétním účelem, však stěžovatelka nijak nepolemizuje. Právě naopak, setrvale předkládá důvody, které ji k volbě daného obchodního modelu vedly. Z dokazování vyplynulo, že závazkové vztahy mezi stěžovatelkou a společností ADR, stejně jako mezi společností ADR a Ing. G., fakticky i právně existují a že jednotlivé strany své závazky plní, nejedná se tudíž o fiktivní smlouvy a vztahy. Při první příležitosti, kterou k tomu měla, tj. v žalobě, se zároveň stěžovatelka pokoušela smlouvou o smlouvě budoucí prokázat, že nabytí vlastnického práva k nemovité věci v jejím případě nebylo nejistou otázkou budoucnosti, ale praktickou jistotou. „Nesrovnalosti“ v časové souslednosti smluv lze jednoduše přičíst skutečnosti, že

pokračování

stěžovatelka a společnost ADR jsou personálně propojeny. Je proto pochopitelné, že smlouvy podepisuje tatáž osoba a že jednotlivé strany přistupují ke smluvní dokumentaci s určitou laxností, neboť je prakticky vyloučeno, že by mezi nimi s ohledem na personální propojenost vznikl ve vztahu k danému smluvnímu závazku soukromoprávní spor.

[29] V tomto kontextu NSS připomíná, že soukromé právo zásadně poskytuje smluvním stranám značnou volnost v tom, jakým způsobem a jakou formou své (závazkové) vztahy upraví a případně změní [princip smluvní volnosti a autonomie vůle zakotvený v § 1 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“)]. Pokud se pohybují v mezích zákona, orgány veřejné moci jim nemohou ukládat, jakou konkrétní podobu a formu by měly tyto vztahy mít, případně s kým by je měly uzavřít.

[30] Žalovaný tudíž v bodě 45 svého rozhodnutí správně konstatuje (a odmítá tedy argument správce daně), že zákon vlastníkovu nemovité věci nikde neukládá povinnost převést veškeré povinnosti spojené s vlastnictvím na nájemce, navzdory tomu to však stěžovatelce v bodě 63 svého rozhodnutí opět klade k tíži. Nepřevedení veškerých povinností spojených s nemovitou věcí na společnost ADR však bylo zcela v souladu s platným právem a nelze je stěžovatelce samo o sobě přičítat k tíži. Za mimoběžný považuje NSS odkaz žalovaného na nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím. Jak napovídá samotný název citovaného nařízení, vztahuje se na bytové spoluvlastnictví, zatímco v nyní projednávaném případě se jedná o nájem rodinného domu. Problematika správy bytového domu je proto v nynějším případě irelevantní.

[31] Žalovaný dále klade stěžovatelce k tíži, že v nájemní smlouvě není sjednána jistota. Nesjednání jistoty se společností ADR však není v kontextu nynější věci nijak podezřelé. Zákon ponechává v dispozici smluvních stran, zda si sjednají zajištění v podobě jistoty či nikoliv (§ 2010 a § 2254 občanského zákoníku). NSS neshledává důvod, proč by si stěžovatelka vůči personálně propojené společnosti sjednávala ve smlouvě zajištění, neboť jak již zmínil výše, je vysoce nepravděpodobné, že by vůči sobě tyto dvě společnosti uplatňovaly smluvní odpovědnost. Obdobně lze stěžovateli vyčítat, že to byla ona, kdo měl nemovitou věc pojistit, neboť její pojistný zájem na vlastním majetku je dán, zatímco pojistný zájem nájemce je postaven na vyvratitelné domněnce (§ 2762 odst. 2 občanského zákoníku). Skutečnost, že pojištění nemovité věci sjednává vlastník, proto nelze hodnotit jako podezřelou.

[32] NSS proto shrnuje, že smlouvy předložené stěžovatelkou nesvědčí o tom, že by se dopustila zneužití práva.

[33] Žalovaný dále stěžovatelce klade k tíži personální propojenost se společností ADR a údajnou ekonomickou iracionalitu obchodního modelu. Personální propojenost mezi spolu obchodujícími subjekty nicméně sama o sobě nesvědčí o podezřelosti či nekalosti jejich jednání (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). K rozdělení činnosti mezi více propojených právnických osob může podnikatele vést celá řada zcela legitimních a legálních důvodů, a to ekonomických, soukromoprávních či veřejnoprávních. Žalovaný v nyní projednávaném případě uzavřel, že společnost ADR figuruje v obchodním modelu zcela účelově. Pokud by tomu tak bylo, mohlo by to vést

k závěru o zneužití práva. Žalovaný si nicméně pro prokázání závěru o zneužití práva vybral pouze ty skutečnosti, které jeho narativ podporují, zatímco nepřihlížel ke skutečnostem, které svědčily o opaku, ani ke snahám stěžovatelky o vysvětlení a prokázání důvodů, které ji vedly k volbě tohoto modelu.

[34] Stěžovatelka setrvale uvádí, že jedním ze zmíněných důvodů je skutečnost, že sama nemá zaměstnance, a proto nemá správu nemovitých věcí jak zajišťovat. Oproti tomu společnost ADR zaměstnance k zajištění této činnosti má, přičemž tuto činnost vykonává již po mnoho let a ve vztahu k různým nemovitým věcem (sám žalovaný v bodě 61 svého rozhodnutí rekapituloval, že dle stěžovatelčina vyjádření spravuje společnost ADR celkem 11 domů či bytů). Žalovaný argumentaci stěžovatelky odmítl s tím, že svá tvrzení nepodložila žádným důkazním materiálem, a obchodní transakci vyhodnotil nikoliv jako běžnou, ale izolovanou (body 63 a 64 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný nicméně přinejmenším ze své vlastní úřední činnosti věděl, že stěžovatelka totožný obchodní model v minulosti opakovaně uplatnila a že společnost ADR dlouhodobě vykonávala činnost spočívající v podnajíání nemovitých věcí (body 69 až 73 rozhodnutí žalovaného a listiny založené ve správním spise, týkající se činnosti správce daně ve vztahu ke stěžovatelce a společnosti ADR v jiných zdaňovacích obdobích).

[35] Namátkou např. v protokolu ze dne 15. 3. 2016 (ústní jednání ve věci postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2015) je uvedeno, že „bylo zjištěno, že hlavní ekonomickou činností daňového subjektu je pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí. Daňový subjekt pronajímá nemovitosti, které jsou určeny k bydlení. Nemovitosti jsou pronajímány právnickým osobám vč. daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Nájemci je následně pronajímají fyzickým osobám. Daňový subjekt v prověřovaném období vykázal uskutečněná zdanitelná plnění za pronájem nemovitostí na Praze 10 společnosti ADR s.r.o...“ (podtržení doplněno soudem) Tuto část protokolu žalovaný zcela pominul, zatímco jeho následující část, která se týkala pronájmu jedné nemovité věci prostřednictvím nepropojené společnosti, žalovaný použil jako okolnost svědčící v neprospěch stěžovatelčiny argumentace (bod 73 rozhodnutí žalovaného). Obdobně např. ze sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 2. 2012, týkajícího se společnosti ADR a DPH za zdaňovací období srpen 2011, vyplývá, že společnost ADR „pronajímá nemovitosti fyzickým osobám, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, za účelem dlouhodobého bydlení.“ Totéž je uvedeno v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 21. 2. 2013, týkajícího se zdaňovacího období září 2012 a společnosti ADR, v němž je obsažen i podrobnější popis činnosti společnosti ADR a jména (pod)nájemníků. Již toto svědčí jednak o tom, že narozdíl od závěru žalovaného o izolovanosti obchodní transakce se stěžovatelčino tvrzení přinejmenším zčásti zakládá na pravdě a že přístup daňových orgánů k dokazování byl neodůvodněně selektivní.

[36] V takovéto situaci proto nelze aprobovat závěr žalovaného, že se nejednalo o stěžovatelčinu běžnou obchodní praxi. Zmíněné listiny naopak výrazně svědčí ve prospěch stěžovatelčiny argumentace, žalovaný je proto nemůže ignorovat a paušálně odmítnout stěžovatelčinu argumentaci. V této situaci měl buď pokračovat v dokazování tak, aby náležitě doložil, zda se skutečně jedná o izolovaný a účelový případ, anebo naopak o běžnou obchodní činnost stěžovatelky a společnosti ADR, případně aby podepřel svůj závěr o zneužití práva jinými skutečnostmi.

pokračování

[37] Je-li pravdivé stěžovatelčino tvrzení, že společnost ADR se pronajímáním nemovitých věcí fyzickým osobám zabývá dlouhodobě a má k tomu příslušné zdroje (zatímco stěžovatelka, jak upozorňovala již v odvolání, je jednočlennou společností bez zaměstnanců, zabývající se projektováním staveb), pak dostává výrazné trhliny také argument žalovaného o ekonomické iracionalitě transakce. Provozuje-li totiž dlouhodobě tuto činnost společnost personálně propojená se stěžovatelkou, pak by bylo v závislosti na okolnostech možné jako ekonomicky iracionální hodnotit naopak spíše situaci, kdy by stěžovatelka nemovitou věc pronajímala prostřednictvím třetí, nepropojené osoby. V takovém případě by totiž její zisk z pronájmu mohl být nižší, zatímco riziko a transakční náklady by byly s největší pravděpodobností vyšší. Ani tento argument ve prospěch závěru o zneužití práva proto neobstojí.

[38] NSS opakuje, že podnikatele mohou k volbě určitého obchodního modelu vést různé důvody, přičemž totožný model se může v určitém kontextu jevit iracionálně, zatímco v jiném kontextu může být jeho volba naprosto logická. Závěr o účelovosti určitého obchodního modelu proto musí být náležitě důkazně podložen a odůvodněn, a to i se zřetelem k právní úpravě soukromoprávních vztahů.

[39] NSS proto uzavírá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že stěžovatelka zneužila právo. Z tohoto důvodu NSS nezbylo než rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného, zrušit. Žalovaný v dalším řízení doplní dokazování a případný opakovaný závěr o zneužití práva náležitě podloží a odůvodní. Přihlédne při tom ke všem rozhodným skutečnostem a vypořádá se s tvrzeními a důkazními návrhy stěžovatelky.

[40] S ohledem na uvedené se NSS již nezabýval zbývajícími kasačními námitkami, neboť by se jednalo o postup nadbytečný, a tudíž rozporný s procesní ekonomikou.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[42] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku; naopak žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu NSS náklady řízení nepřiznal.

[43] Náklady řízení o žalobě spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a odměně zástupkyně žalobkyně, společnosti UNTAX, s. r. o., se sídlem Libínská 1, Praha 5, poskytující daňové poradenství, která zahrnuje čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí právního zastoupení, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného a účasti na

jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 12 400 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupkyně stěžovatelky v řízení o žalobě je plátkyní DPH, NSS zvýšil odměnu o částku 21 % odpovídající DPH. Odměna zástupkyně stěžovatelky za řízení o žalobě tedy činí 16 456 Kč, celkově náklady řízení o žalobě představovaly 19 456 Kč.

[44] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za tři úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení a sepsání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. 9 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že právní zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, NSS zvýšil odměnu o částku 21 % odpovídající DPH. Odměna zástupce stěžovatelky za řízení o kasační stížnosti tedy činí 12 342 Kč, celkově náklady řízení před NSS představovaly 17 342 Kč.

[45] Celkem stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náleží náklady řízení ve výši 36 798 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení k rukám právního zástupce stěžovatelky byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2024

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu

)