



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobkyně: **Silverent, s. r. o.**, IČ 05959268
sídlem Poděbradská 538/46, 190 00 Praha 9,
zastoupená advokátem Mgr. Ing Vitem Křivánkem,
sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha 4,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2024, č. j. 34690/24/5300-22441-708656

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) ze dne 18. 11. 2023, č. j.

8557040/23/2009-52523-111404 (dále též „Rozhodnutí správce daně“, „Prvostupňové rozhodnutí“), a toto rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím správce daně byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben (dále též „ZO“) 2023, resp. nadměrný odpočet v částce 4 905 Kč.

2. Žalobní body

- Žalobkyně v první řadě namítla, že z rozhodnutí žalovaného plyne, že požadavek na prokázání oprávněnosti daňového odpočtu byl nezákonně smrštěn výhradně na listinné důkazní prostředky. Podle žalobkyně žalovaný připouští, že nárok by mohl být oprávněný, avšak nebyl předložen dostatek listin ze strany žalobkyně.
- Dále žalobkyně namítla, že závěry žalovaného jsou v rozporu s čl. 192 Směrnice¹ a zásadou neutrality daně. Mělo tak dojít k porušení ustanovení Směrnice, dle něhož se dotčená osoba nesmí v důsledku změny režimu uplatňování DPH ocitnout v postavení, které by jí přinášelo výhody či nevýhody v hospodářské soutěži. Dle žalobkyně daňové orgány neposoudily, zda byla neutralita daně v tomto zachována. Princip neutrality navíc žalovaný vykládá nesprávně, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudky Soudního dvora EU (dále též „SDEU“).
- Žalobkyně rovněž namítla, že její hlavní činnost developera je „v zásadě“ zdanitelná. Žalobkyni by pak dle jejího názoru nemělo jít k tíži, že si Česká republika k povinné registraci stanovila určitá obrátová kritéria a žalobkyně by neměla být znevýhodňována za to, že toto splnila až k určitému okamžiku. Žalobkyně namítá, že dříve registrace k DPH nebyla možná a nebyla by správcem daně provedena.
- Stejně tak žalobkyně namítla, že provedené důkazy prokazují, že zprostředkovaná služba probíhala také k datu 1. 12. 2022, a nebyla tak před tímto datem spotřebována. K tomu žalobkyně odkázala na obsah zprostředkovatelské smlouvy mezi ní a společností KUZO Partners s.r.o., DIČ: CZ27602974 (dále též „dodavatel“). Mělo jít o komplexní službu, u které je obvyklé, že její zúčtování proběhne až po realizaci všech prodejů. Služba ve své komplexnosti měla být považována za poskytnutou až po splnění všech jejích složek. To má dokazovat i to, že společnost KUZO Partners vykazovala jako datum uskutečnění zdanitelného plnění stejné datum jako žalobkyně.
- Žalobkyně dále namítla, že měla být provedena kontrola u dodavatele či měl být vyslechnut jeho jednatel, resp. že dala žalovanému v odvolacím řízení jasně najevo, že mají být její tvrzení u dodavatele ověřena, přičemž formu tohoto ověření nechala žalobkyně na žalovaném. Žalobkyně je názoru, že je procesní chybou, že žalovaný tímto směrem nevedl z vlastní iniciativy další dokazování.
- Žalobkyně dále odkázala na e-maily mezi subjekty zainteresovanými v transakcích. Z nich dle žalobkyně plyne, že poskytování služeb trvalo i po dni 1. 12. 2023. Žalobkyně má za to, že žalovaný pochybil, když neprovedl kontrolu u dodavatele, ani s ním aktivně nejednal při zkoumání skutkového stavu věci.
- Žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a přiznal jí náhradu nákladů řízení ze strany žalovaného.

3. Vyjádření žalovaného

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Poté reagoval na námitku týkající se požadavku doložení listinných důkazů v řízení před daňovými orgány. Žalovaný konstatoval, že po žalobkyni nebylo vyžadováno, aby předkládala výhradně listinné důkazní prostředky. Věta z odůvodnění napadeného rozhodnutí, na níž žalobkyně nejspíše naráží, vyjadřuje pouze tolik, že žalobkyně předkládala listinné důkazní prostředky a tyto její tvrzení neprokazovaly. Významově, a tím méně pak při zohlednění celkového obsahu a kontextu rozhodnutí o odvolání, tato věta dle žalovaného nevyjadřuje, že by ze strany žalobkyně nemohly být předkládány typově i jiné důkazní prostředky.
11. K tvrzením naznačujícím, že nárok *možná* skutečně byl oprávněný, žalovaný poukázal na to, že daňové řízení není vedeno vyšetřovací zásadou a není tak povinností daňových orgánů sporovat tvrzení daňového subjektu. Žalovaný uvedl, že v tomto případě byla důvodem vyměření daně z rozhodnutí správce daně ta skutečnost, že žalobkynino tvrzení o oprávněnosti odpočtu DPH bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno a žalobkyně jej v návaznosti na to nebyla schopna prokázat.
12. Stran námitky rozporu závěrů žalovaného s čl. 192 Směrnice a zásadou neutrality daně žalovaný s odkazem na dotčené ustanovení Směrnice uvedl, že v případě žalobkyně nejde o změnu režimu zdanění u stávajícího plátce, ale o změnu postavení žalobkyně od neplátce k plátcí. Dále zopakoval, že nárok na odpočet daně by žalobkyni vznikl jedině tehdy, pokud by byl uplatněn z přijatého zdanitelného plnění použitého k ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“).
13. Žalovaný zároveň nesouhlasil s tím, že by dezinterpretoval, případně nezohlednil princip neutrality daně. Naopak má za to, že žalobkyně sama zavádějícím způsobem analyzuje judikaturu SDEU, když vytrhává některé závěry z kontextu. Žalovaný má za to, že žalobkynin výklad principu neutrality daně stojí na chybném předpokladu, že přijaté zdanitelné plnění musí být použito k uskutečnění takového plnění, které by typově *mohlo* být zdanitelným plněním (což vyvozuje z užitého pojmu „v zásadě“), přestože tuzemská i unijní právní úprava vyžaduje, že uskutečněné plnění *musí* být plněním zdanitelným či plněním uskutečněným plátcem v některém z režimů zdanění.
14. K námitce, že činnost developera je „v zásadě“ činností ekonomickou a zdanitelnou, žalovaný uvedl, že typově se skutečně jedná o ekonomickou činnost podnikající osoby ve smyslu § 5 odst. 3 ZDPH, jejíž výkon je obecně předpokladem toho, aby se osoba povinná k dani mohla stát plátcem DPH. Aby se však jednalo o činnosti zdanitelnou, muselo by se jednat o ekonomickou činnost plátce DPH. Zda se jedná o zdanitelné plnění totiž není určeno primárně podobou tohoto plnění, ale tím, zda jej uskutečňuje plátce. Developerská činnost vykonávaná žalobkyní před tím, než se stala plátcem DPH nebyla v režimu ZDPH, negenerovala žádnou daň na výstupu, a tak se o uskutečňování zdanitelných plnění nejednalo. Žalovaný následně poukázal na možnost dobrovolné registrace plátce DPH, které však žalobkyně nevyužila.
15. Co se týče námitky, že předmětná služba probíhala i po datu 1. 12. 2022, žalovaný uvedl, že mu není znám důkaz, který by prokazoval, že služba zprostředkování prodeje bytů probíhala i po realizaci prodeje bytových jednotek. Z obsahu smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitostí ze dne 3. 4. 2019 dovodil, že služba spočívala v obstarání příležitosti k

uzavření kupní smlouvy či smlouvy o smlouvě budoucí kupní s koupěchtivou stranou. Služba tak byla poskytnuta v momentě, kdy žalobkyně získala reálnou příležitost uzavřít smlouvu. Jsou-li známa data uzavření kupních smluv k příslušným bytovým jednotkám, je z logiky věci zřejmé, že obstarání příležitosti k jejich uzavření jim muselo předcházet, resp. je vyloučeno, že by obstarání příležitosti k uzavření smlouvy nastalo později než uzavření smlouvy samotné. Všechny bytové jednotky, jichž se týkaly zde řešené služby zprostředkovatele, byly prodány v období před tím, než se žalobkyně stala plátkyní DPH.

16. Žalovaný je názoru, že společnost KUZO Partners evidentně vystavila daňový doklad takového obsahu, který je ve zjevném rozporu s odkazovanými pravidly ZDPH. Daňovým dokladem deklarovaný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění není v souladu se zjištěným skutkovým stavem.
17. K námitce, že pochybil, když nevedl dokazování také u zprostředkovatele, uvedl, že mu není známo, že by žalobkyně učinila takový důkazní návrh stran zjišťování skutkového stavu, ve kterém by konkrétně uvedla, kdo či co má jakou okolnost osvědčit. Dodal, že pokud chtěla žalobkyně závěry žalovaného korigovat, měla formulovat konkrétní tvrzení a k nim učinit důkazní návrhy. Pokud tak chtěla žalobkyně vést dokazování za účelem zjištění podoby služby, měla nejprve tvrdit, jaká dle jejího názoru byla (byla ostatně její příjemkyní), a to se pak mohlo stát předmětem dokazování. Vzhledem k vágnosti tvrzení, že služba trvala, však nebylo co dokazovat.
18. Stran odkazu žalobkyně na emailovou komunikaci mezi subjekty zainteresovanými v transakcích žalovaný uvedl, že by neměly být tyto dokumenty provedeny jako důkaz, jelikož jimi žalobkyně evidentně míní prokazovat okolnosti, které měla prokazovat v daňovém řízení. K obsahu emailů uvedl, že vyčíslení výše provize, vystavení daňového dokladu, ani výzvu k úhradě této provize nelze považovat za součást služby, jíž se provize týká.

4. Průběh řízení před daňovými orgány

19. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud, že správce daně zahájil dne 29. 6. 2023 u daňového subjektu (žalobkyně) daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben roku 2023 (dále také „šetřené období“), a to v omezeném rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele KUZO Partners s.r.o., DIČ: CZ27602974. Správci daně vznikly pochybnosti o uplatněných nárocích na odpočet daně z plnění, která měl přijmout dle daňových dokladů vystavených dodavatelem v celkové výši základu daně 7 252 893 Kč a daně 1 523 107 Kč, konkrétně zda nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 ZDPH, tedy z přijatých zdanitelných plnění, které slouží k uskutečňování ekonomických činností žalobkyně.
20. Prvostupňový správce daně proto vyzval žalobkyni výzvou ze dne 7. 8. 2023, č. j. 6696848/23/2009-60564-106642, k prokázání skutečností a doložení důkazních prostředků. Žalobkyně podáním zaevidovaným dne 28. 8. 2023 pod č. j. 7253038/23, předložila další důkazní prostředky (kupní smlouvy a smlouvy o zřízení služebnosti). Tyto důkazní prostředky však požadované skutečnosti neprokázaly, naopak důvodné pochybnosti ještě prohloubily. S průběhem daňového řízení a s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění za předmětné zdaňovací období byla odvolatelka seznámena dne 30. 9. 2023, písemností č. j. 7576943/23/2009-60564-106642. Prvostupňový správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 ZDPH, když neprokázala, že předmětná přijatá zdanitelná plnění použila v

rámci uskutečňování ekonomických činností definovaných v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Vyjádření žalobkyně ze dne 18. 10. 2023 zaevidované pod č. j. 8150081/23, posoudil prvostupňový správce daně jako neschopné změnit jeho závěry plynoucí z kontrolních zjištění. Daňová kontrola za zdaňovací období duben roku 2023 byla ukončena dne 2. 11. 2023, a to doručením Oznamení o ukončení daňové kontroly ze dne 23. 10. 2023, č. j. 8209825/23/2009-60564-106642. Na základě Zprávy o daňové kontrole správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, jež je specifikováno v části „Vymezení věci“ tohoto rozsudku. Proti němu podala žalobkyně (odvolatelka) odvolání.

21. V rámci odvolacího řízení žalovaný seznal, že žalobkyně nebyla řádně seznámena s hodnocením všech zjištěných skutečností, a proto ji v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“, případně „DŘ“), ji s těmito skutečnostmi seznámil písemností ze dne 15. 8. 2024, č. j. 24929/24/5300-22441-708656 (dále též „Seznámení 1“), a zároveň ji poučil o jejím právu vyjádřit se k předmětným skutečnostem. Žalobkyně tohoto práva využila a zaslala žalovanému podání zaevidované ve spise pod č. j. 28204/24-22441-708656, č. j. 28207/24-22441-708656, č. j. 28209/24-22441-708656, č. j. 28211/24-22441-708656. S hodnocením předložených důkazů žalobkyni žalovaný opětovně seznámil písemností ze dne 2. 10. 2024, č. j. 30300/24/5300-22441-708656 (dále též „Seznámení 2“). Žalobkyně následně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení 2. Lhůta jí byla prodloužena o 8 dnů, tj. do 25. 10. 2024. Žalobkyně zaslala žalovanému další vyjádření, které je datováno dnem 18. 10. 2024 (dále též „Podání“). V tomto podání žalobkyně opětovně polemizovala se závěry daňových orgánů stran splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH. Navrhla také provést ověření skutečností u dodavatele.
22. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, přičemž odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. Ztotožnil se totiž se závěry správce daně a shledal odvolací námitky nedůvodnými.

5. Posouzení věci

23. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
24. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
25. Žaloba není důvodná.
26. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem účastníci souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS].
27. Soud předesílá, že spornou otázkou v této věci je, zda žalobkyně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění splnila podmínky dané § 72 a násl. ZDPH. Konkrétně je sporným to, zda žalobkyně v šetřením období prokázala použití zdanitelných plnění od dodavatele KUZO Partners v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH.
28. Nárok na odpočet DPH je upraven v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle kterého *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

*ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému DPH v právu Evropské unie (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, ve věci *C-154/20, Kemwater ProChemie*, bod 27). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice Směrnice, která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočítat od daně, kterou je povinna odvést, [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.*

29. Při přezkumu napadeného rozhodnutí se soud nejdříve zabýval námitkami směřujícími na nedostatečné zjištění skutkového stavu a prokázání rozhodných skutečností. Žalobkyně má za to, že dostatečně prokázala, že splnila podmínky dle § 72 ZDPH, a náleží jí tak nárok na odpočet na DPH. K tomu doložila např. zprostředkovatelskou smlouvu mezi ní a dodavatelem, kupní smlouvy na bytové jednotky. Dále pak v podání ze dne 18. 10. 2024 navrhla, aby žalovaný provedl ověření některých rozhodných skutečností u dodavatele. Žalovaný je naproti tomu názoru, že mj. s ohledem na rozložení důkazního břemene dle § 92 a násl. DŘ splnil své povinnosti a je to právě žalobkyně, kdo svým povinnostem tvrdit a doložit nedostála.
30. Stran této námítky soud nejprve k podání datovanému dnem 18. 10. 2024 uvádí, že ze správního spisu není patrné, kdy bylo žalovanému doručeno. Ve spise je pouze uvedeno „datum vložení“ 21. 10. 2024. Ani přímo ve správním spise není založena doručenka či jiný indikátor data doručení předmětné písemnosti. Dle soudu je však možné vyvodit závěr, že podání nebylo doručeno později než 21. 10. 2024, tj. dne, kdy bylo do spisu „vloženo“. Soud výše uvedl, že žalobkyni byla prodloužena lhůta k vyjádření k Seznámení 2 do 25. 10. 2024.
31. Dle § 115 odst. 2 DŘ *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.*
32. Dle § 115 odst. 4 DŘ *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.*
33. Z výše uvedeného plyne, že by měl odvolací orgán seznámit odvolatele s podklady pro rozhodnutí o jeho odvolání a umožnit mu se k nim vyjádřit. K tomuto úkonu je však stanovena lhůta, kterou lze prodloužit (jak se stalo i v případě žalobkyně). Po uplynutí lhůty se k dalším návrhům nepřihlíží. Z výše uvedeného popisu děje je však patrné, že žalobkyně navrhla žalovanému další postup, jak ověřit její tvrzení, a to ve svém podání, jež bylo doručeno žalovanému ještě před uplynutím lhůty.
34. Ze spisu se podává, že žalovaný následně nepřistoupil k informování žalobkyně, jak posoudil návrhy uplatněné v Podání formou seznámení v souladu s § 115 DŘ, jako to učinil dříve. Dle soudu je toto (ne)jednání možné označit za vadu řízení. Žalovaný totiž nedostál své povinnosti dané § 115 odst. 2 DŘ, když žalobkyni o hodnocení jejího podání a jeho vlivu na posouzení věci v rámci odvolacího řízení neinformoval. Aby mohl soud rozhodnout, zda se

jedná o vadu, kvůli níž by měl dle § 76 odst. 1 písm. c) napadené rozhodnutí zrušit, musel se dále zabývat vlivem této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí.

35. Podle ustálené judikatury NSS nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, či ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021-29, a další).
36. Zaprvé žalovaný správně ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že návrhy žalobkyně nejsou dostatečně určité a není jasné, k čemu přesně by jejich provedení mělo sloužit. Soud se domnívá, že v případě, kdy žalobkyně ve svém podání pouze zopakuje již vyřčené pouze jinými slovy, navrhne, aby je žalovaný prověřil u třetího subjektu (příčemž by to měla být sama žalobkyně, kdo měl doložit podklady pro její tvrzení), nemohlo dojít k natolik výraznému pochybení při postupu žalovaného, aby to ohrozilo zákonnost napadeného rozhodnutí.
37. Zadruhé je nutné poukázat na to, že hlavním argumentem pro závěr o nesplnění podmínek odpočtu na DPH je, že žalobkyně nebyla v rozhodné době plátcem DPH, což daňové orgány dovodily z toho, že prodej bytů probíhal právě v období, kdy žalobkyně plátkyní DPH prokazatelně nebyla. Z Podání je přitom patrné, že žalobkyně chtěla, aby v rámci jí navrženého postupu žalovaný ověřil u dodavatele, do kdy trvaly služby jím poskytované. Žalovaný však dovodil, že nezáleží na tom, kdy je deklarována provize za zprostředkování prodeje, nýbrž na tom, kdy došlo k prodeji bytových jednotek (bod 40 napadeného rozhodnutí). Soud se bude komplexnímu posouzení správnosti tohoto závěru věnovat níže, na tomto místě však může předeslat, že by výrok napadeného rozhodnutí zůstal stejný, nic by na něm totiž nezměnilo ani zahrnutí postupů a tvrzení navržených v Podání.
38. Městský soud výše konstatoval, že žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou. Z výše uvedených důvodů však tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a tak soud nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud se tak následně věnoval dalším aspektům námitky nedostatečného zjištění skutkového stavu a nesprávného hodnocení podkladů pro rozhodnutí.
39. Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 DŘ), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 DŘ). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.
40. Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných

povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 61, odst. [23], nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021 70, odst. [27]).

41. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Platí však, že i když je „*prokazování nároku na odpočet daně [...] sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je [...] třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. [42]). Jinými slovy, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
42. V nyní řešené věci byl v průběhu daňové kontroly daňový subjekt vyzván k prokázání jednotlivých skutečností, o kterých vznikly správci daně pochybnosti Výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 8. 2023, č. j. 6696848/23/2009-60564-106642 (dále „Výzva“). V této Výzvě sdělil správce daně daňovému subjektu (žalobkyni) své pochybnosti. Žalobkyně proto měla možnost aktivně se zapojit do zjišťování skutkového stavu, jelikož to byl právě ona, kdo dle § 92 odst. 3 DŘ nesl důkazní břemeno. Fakt, že v následném dokazování nepřednesla relevantní důkazy nelze dávat za vinu správci daně a žalovanému, který dokonce sám provedl další dokazování v odvolacím řízení, čímž se snažil dostat své povinnosti dostatečně určitě zjistit stav věci.
43. Soud se domnívá, že pochybnosti žalovaného stran nároku žalobkyně na odpočet DPH jsou podloženy tvrzeními uvedenými v bodech 28 až 49 napadeného rozhodnutí. Tyto pochybnosti jsou založeny zejména na tom, že žalobkyně se stala plátcem DPH až dne 1. 12. 2022. Z předávacích protokolů dále daňové orgány dovodily, že bytové jednotky byly předány v období od 5. 10. 2022 do 30. 11. 2022, tj. v době před tím, než se žalobkyně stala plátkyní DPH. Právě k těmto bytovým jednotkám se vztahovala služba dodavatele – zprostředkování jejich prodeje.
44. Aby byl subjekt oprávněn k odpočtu DPH, musí být jejím plátcem. To plyne nejen z § 72 ZDPH, ale také z nastavení systému daně z přidané hodnoty a logiky věci. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH je rozhodné, zda přijaté zdanitelné plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti osoby povinné k dani, a to pro účely uskutečnění plnění zakládající nárok na odpočet daně.
45. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že skutečnosti, z nichž daňové orgány vyšly, jsou s to vyvolat vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně splnila podmínky nároku na odpočet DPH.

46. Soud se dále zabýval námitkou související se zjištěním skutkového stavu, a to námitkou omezení důkazních návrhů pouze na listinné důkazy. Soud dává za pravdu žalobkyni, že takovéto omezení by bylo v rozporu s § 93 DŘ. Daňový subjekt má totiž právo užít všech podkladů, jimiž lze určit skutečný stav věci. Současně je nutné brát v potaz také vyjádření žalovaného, jenž uvedl, že dovětek v napadeném rozhodnutí (bod 49), na nějž žalobkyně poukazuje, má svůj základ v tom, že žalobkyně navrhovala veskrze listinné důkazy. S tímto vysvětlením se soud spokojil. Navíc je nutné přihlídnout k tomu, že ani v žádném ze seznámení či výzev nedošlo k omezení práva žalobkyně navrhopvat důkazy určité formy.
47. Na základě výše uvedených důvodů má soud za to, že námitky okruhů nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k pochybnostem daňových orgánů, potažmo omezení možnosti navrhopvat pouze listinné důkazy, jsou nedůvodné.
48. Dále se soud zabýval „tvrzením naznačujícím, že nárok *možná* skutečně byl oprávněný“. Žalovaný správně poukázal na to, že daňové řízení není vedeno vyšetřovací zásadou. Žalovaný uvedl, že v tomto případě byla důvodem vyměření daně z rozhodnutí správce daně ta skutečnost, že žalobkynino tvrzení o oprávněnosti odpočtu DPH bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno a žalobkyně jej v návaznosti na to nebyla schopna prokázat. Tento závěr soud již výše posoudil, a proto na tyto pasáže pro stručnost odkazuje. Z výše uvedeného posouzení námitky nedostatečně zjištěného stavu je dle soudu zřejmé, že žalobkyně nedostála svým povinnostem tvrdit a doložit. Soud musí konstatovat, že žalobkyně vytrhla dotčené části z kontextu celého rozhodnutí a dezinterpretuje je. S ohledem na výše uvedené a vypořádání dalších souvisejících námitek, soud shledal také tuto námitku nedůvodnou.
49. Námitku, že provedené důkazy prokazují, že zprostředkovaná služba probíhala také k datu 1. 12. 2022, a nebyla tak před tímto datem spotřebována, by bylo do jisté míry možné podřadit pod okruh námitek nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Soud se jí však zabýval podrobněji, neboť právě aspekty služeb dodavatele stojí v samém středu argumentace žalobkyně, jak v řízení před daňovými orgány, tak před soudem.
50. Dle žalobkyně byla služba poskytnuta až po splnění všech jejích složek, čemuž má odpovídat na daňovém dokladu uvedená datum zdanitelného plnění. Oproti tomu žalovaný je názoru, že nebylo prokázáno, že předmětná služba zprostředkování prodeje probíhala také k datu 1. 12. 2022 a v období po něm.
51. Soud se také při posouzení této námitky ztotožnil se závěry žalovaného. Dle čl. 3.2 smlouvy o výhradním zprostředkování prodeje nemovitostí ze dne 3. 4. 2019, uzavřené mezi žalobkyní a dodavatelem se „Obstaráním příležitosti“ rozumí „*splnění závazku Realitní kanceláře (dodavatele – pozn. soudu) obstarat pro Zájemce (žalobkyni – pozn. soudu) příležitost prodat všechny Jednotky, popsaného v předchozím čl. 3.1, ke kterému dojde v okamžiku, kdy Zájemce bude mít možnost uzavřít smlouvu s koupěchtivou třetí osobou [...]*“. Soud připomíná, že bytové jednotky byly prodány ještě před registrací žalobkyně coby plátkyně DPH. Danou ekonomickou činnost tak žalobkyně činila v režimu neplátce DPH, nejednalo se tak o uskutečnění zdanitelných plnění, ze kterých by žalobkyně odvedla daň na výstupu. Stejně tak kupní smlouvy a předávací protokoly k bytovým jednotkám předložené žalobkyní v rámci daňového řízení nebyly s to vyvrátit závěry daňových orgánů. Ze smluv se totiž podává, že bytové jednotky byly předány třetím osobám v období od 5. 10. 2022 do 30. 11. 2022 (bod 43 napadeného rozhodnutí). Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že správce daně ani žalovaný nepochybili při hodnocení tvrzení a důkazů. Současně je nutné

opětovně upozornit na to, že to byla právě žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno, po jeho obrácení Výzvou ze dne 7. 8. 2023. To, že žalobkyně nebyla schopna prokázat svá tvrzení, proto nemůže být přičítáno k tíži žalovaného. Na základě informací obsažených ve správním spise se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno, že by předmětná služba probíhala také k datu 1. 12. 2022 a v období po něm. Námitka, že zprostředkovaná služba probíhala i k datu 1. 12. 2022, není proto důvodná.

52. Žalobkyně dále namítla, že její hlavní činnost developera je „v zásadě“ zdanitelná. Žalobkyni by tak nemělo jít k tíži, že si Česká republika k povinné registraci stanovila určitá obrátová kritéria a žalobkyně by neměla být znevýhodňována za to, že toto splnila až k určitému okamžiku. Současně namítla, že dříve registrace k DPH nebyla možná a nebyla by správcem daně provedena.
53. Žalovaný je názoru, že typově se skutečně jedná o ekonomickou činnost podnikající osoby ve smyslu § 5 odst. 3 ZDPH, jejíž výkon je obecně předpokladem toho, aby se osoba povinná k dani mohla stát plátcem DPH. Aby se však jednalo o činnosti zdanitelnou, muselo by se jednat o ekonomickou činnost plátce DPH. Zda se jedná o zdanitelné plnění totiž není určeno primárně podobou tohoto plnění, ale tím, zda jej uskutečňuje plátec. Developerská činnost vykonávaná žalobkyní před tím, než se stala plátcem DPH, nebyla v režimu ZDPH, negenerovala žádnou daň na výstupu, a tak se o uskutečňování zdanitelných plnění nejednalo.
54. Městský soud se i stran této námítce přiklonil na stranu žalovaného. Uznal, že samotný fakt, že je hlavní činnost „v zásadě“ zdanitelná ještě neznamená, že je konána plátcem daně. Přičemž právě skutečnost, zda je konána plátcem daně, je rozhodná pro posouzení nároku na odpočet DPH [v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Soud výše shledal, že žalobkyně nebyla v rozhodném období plátkyní DPH a nárok na odpočet jí proto nenáleží. Nic na tom nemění ani povaha ekonomické činnosti, jíž vykonává. Stejně tak je možné poukázat na institut dobrovolné registrace plátce k DPH dle § 94a ZDPH. Žalobkyně tak nemusela čekat, až bude zaregistrována daňovým orgánem z důvodu překročení obrátu. Spekulace, z jakých důvodů tak neučinila, však nepřísluší daňovým orgánům ani soudu. Ani tato námitka proto není důvodná.
55. Soud neshledal důvodnou ani námítce týkající se rozporu závěrů žalovaného s čl. 192 Směrnice. Tato námitka je totiž pro nyní řešenou věc zcela irelevantní. Dotčené ustanovení Směrnice pojednává o přechodu mezi běžným režimem DPH a zvláštními režimy upravenými v hlavě XII Směrnice. V nyní řešené věci jde o změnu postavení žalobkyně z neplátkyně DPH na plátkyni DPH. Nejde tak o změnu režimu zdanění, na níž dopadá žalobkyní odkazovaný čl. 192 Směrnice.
56. K námítce rozporu závěrů žalovaného se zásadou neutrality DPH uvádí soud, že princip neutrality daně „zaručuje plátcům daně refundaci daně, kterou vůči nim uplatnil legálně jiný plátec daně.“ (Vondraš, P., Pantůček, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-6-9]. ASPI_ID KO235_p22004CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.). Právní úprava však vyžaduje, že uskutečněné plnění musí být plněním zdanitelným či plněním uskutečněným plátcem v některém z režimů zdanění. Ani jedna z těchto podmínek však v případě žalobkyně splněna nebyla. Soud rovněž nesouhlasí s tím, že by tuto zásadu žalovaný nezohlednil či nesprávně vyložil. K tomu soud odkazuje mj. na bod 43 napadeného rozhodnutí, v němž se k zásadě neutrality daně žalovaný vyjádřil. Námitka není důvodná.

57. Stran e-mailu ze dne 13. 12. 2022 od paní D. J. K., který byl adresován panu Z. Ž. a panu Ing. R. Š., a e-mailu ze dne 9. 6. 2023 od paní V. B. pro pana Ing. R. Š., uvádí soud, že provedení těchto důkazů vyhodnotil jako nadbytečné, a to s ohledem na důvody, pro které shledal námitky nedůvodnými. Případné provedení navržených důkazů by na závěry soudu a na jeho konečné rozhodnutí nemohly mít žádný vliv. Výše soud souhlasil se závěrem žalovaného, že zprostředkování probíhalo ještě předtím, než se žalobkyně stala plátkyní DPH, resp. že žalobkyně neprokázala v řízení před daňovými orgány opak. Soudy nemají suplovat správní orgány, což plyne mj. z principu subsidiarity soudního přezkumu. Není tak možné, aby žalobkyně doháněla svou nedostatečnou procesní aktivitu až v řízení před soudem.
58. Pro úplnost městský soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobkyně, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

6. Závěr a náklady řízení

59. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
60. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měl naopak plný úspěch žalovaný, avšak v řízení mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 26. srpna 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu