

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ST development s.r.o.,** IČ 03714675
sídlem Hradišťská 1955, 686 03 Staré Město
zastoupen advokátkou Mgr. Ing. Petrou Bělicovou
sídlem Buzulucká 678/6, 160 00 Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 29258/17/5300-21443-712165

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 29258/17/5300-21443-712165, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj – platebního výměru ze dne 18. 11. 2016, č. j. 1956902/16/3309-51523-705173, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2016 ve výši nadměrného odpočtu 64 957 Kč. Žalobce přitom v přiznáních k dani z přidané hodnoty vykázal nadměrný odpočet ve výši 585 121 Kč. Správci daně prvého stupně vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku na

odpočet daně z přijatých plnění související s nově nabytou bytovou jednotkou, resp. použití tohoto zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. Po provedeném postupu k odstranění pochybností prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně vyjádřené v předchozí výzvě a neprokázal oprávněnost nároků na odpočet daně. Žalobce nebyl na základě dokazování uznán počet v celkové výši 520 164 Kč. V rámci odvolacího řízení žalovaný setrval na názoru prvostupňového správce daně a odvolání žalobce proti platebnímu výměru zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Podstatný obsah žaloby

2. Ve včas podané žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Správní orgány ignorovaly námitky žalobce týkající se posouzení jeho právních úkonů ve vztahu k ekonomické činnosti a výhodnosti koupě bytové jednotky. Žalobce rozporuje, že by se měl dopustit zastřeného úkonu s cílem užívat bytovou jednotku p. P. K., jednatelem žalobce a že by se žalobce měl dopustit obcházení zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „ZDPH"). P. K. neměl v úmyslu dlouhodobě bytovou jednotku užívat, tato mu byla svěřena pouze po dobu výkonu jeho funkce jednatel ve společnosti JPP invest, s.r.o. Žalovaný se nezabýval skutečností, že postupem žalobce je státu odváděno na dani více, než kdyby byla jednotka pronajata třetímu subjektu. Pokud by žalobce chtěl skutečně docílit pouze toho, aby získal daňovou výhodu v podobě odpočtu daně z přidané hodnoty z kupní ceny bytové jednotky a souvisejícího plnění, uzavřel by s třetím subjektem, který není s žalobcem personálně propojen, smlouvu o nájmu po určitou dobu, čímž by prokázal svou ekonomickou činnost. Namísto toho žalobce podle skutečnosti přiznal stav věci a celý účetní případ řádně eviduje podle skutečnosti. V kontextu výše hrazených daní ze strany žalobce, společnosti JPP invest, s.r.o. a P. K. dochází k tomu, že naopak odvádí státu daně vyšší, než kolik by činily v případě pronájmu bytové jednotky třetímu subjektu, např. neplátci DPH.

3. Žalobce dále tvrdil, že nákup bytové jednotky byl výhodnou koupí. Žalobce také doložil smlouvu o smlouvě budoucí na nákup bytové jednotky společností P.M.T. 2000, s.r.o., jež uhradila nevratnou zálohu ve výši 250 000 Kč. Oproti kupní ceně, za kterou byla žalobcem bytová jednotka pořízena (3 900 000 Kč včetně DPH byla kupní cena za převod navýšena na částku 5 927 790 Kč včetně DPH). Žalobce nesouhlasí s hodnocením uvedené smlouvy jako účelově uzavřené. Podstatné pro projednávanou věc je, že žalobce uskutečňuje ekonomickou činnost, a to tím, že bytovou jednotku pronajal poté, co se stal jejím vlastníkem a tento pronájem generuje příjem v podobě hrazeného nájemného. Jak vyplývá z nájemní smlouvy, pronájem bytové jednotky je včetně pronájmu vybavení, vybavení není součástí bytové jednotky jako takové, jeho pronájem je však zahrnut v ceně nájemného, což žalovaný nevzal v potaz a DPH i u takto pořízeného vybavení zcela vyjmul z možnosti odpočtu DPH, tím mohlo ze strany žalovaného dojít k nesprávnému vyměření daně. K tomu, aby došlo ke zneužití práva, tak je žalovaným uváděno, je zapotřebí posuzovat každý jednotlivý případ velmi detailně a co nejpodrobněji. Žalobce namítal, že žalovaný neposoudil stav zcela v souladu s pravidly stanovenými pro možnost vyslovení zneužití práva. Žalovaný se nevypořádal se skutečností, že v bytové jednotce se konají porady s dodavateli společnosti JPP invest, tedy že bytová jednotka je využívána i pro potřeby této společnosti.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný odmítl veškeré žalobní námitky a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Nadto uvedl, že v napadeném rozhodnutí jsou podrobně a systematicky uvedeny veškeré stěžejní důvody rozhodnutí. Tyto jsou řádně odůvodněny a podloženy důkazy. V rámci daňového řízení žalobce neprokázal, že předmětná přijatá zdanitelná plnění související s bytovou jednotkou následně použil v rámci svých ekonomických činností pro

účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v ust. § 72 ZDPH. Úmysl žalobce bytovou jednotku prodat nebyl prokázán. Správce daně výhodnost koupě bytové jednotky nikdy nerozporoval. Žalobce tvrdil, že bytovou jednotku ekonomicky využívá k pronájmu, neboť ji pronajímá společnosti JPP invest, s.r.o. Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že fakticky bytovou jednotku využívá na základě nájemní smlouvy se svojí rodinou p. P. K., který je zároveň statutárním orgánem žalobce i společnosti JPP invest, s.r.o. Žalobce se svým jednáním snažil pouze získat daňovou výhodu ve formě uplatněného nároku na odpočet daně. Smlouva o nájmu mezi společností JPP invest, s.r.o. a žalobcem je účelově uzavřená. Zastavení nemovitosti ve vlastnictví manželů K. bylo další ze skutečností svědčících o úmyslu bytovou jednotku manželům K. pronajímat. P. K. se navíc stal také přistupitelem k dluhu žalobce z poskytnutého úvěru. Zřízení zástavy svědčí o skutečnosti, že manželé K. věděli o tom, že došlo k uzavření smlouvy o úvěru. Žalobce v žádosti o úvěr uvedl, že účelem koupě bytové jednotky je její pronájem a zdrojem splácení úvěru bude mj. nájemné. Lze tedy vyvodit, že již v době koupě bytové jednotky bylo plánováno tuto pronajmout pro soukromé účely. Tvrzení žalobce týkající se bytové jednotky se v průběhu daňového řízení lišila. Pokud by žalobce poskytl P. K. byt k užívání přímo, nedosáhl by na daňovou výhodu ve formě odpočtu daně. Nájem nemovité věci je osvobozen od DPH, a to bez nároku na odpočet daně. V případě, že by se u nájmu nemovité věci rozhodl žalobce jako plátce DPH pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti uplatnit DPH, nemohl by tak učinit v případě poskytnutí nájmu P. K. Nelze totiž uplatnit DPH při pronájmu nemovitosti neplátci. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, jenž řešil skutkově obdobnou věc; ze závěrů tohoto rozsudku v nyní posuzované věci vycházel. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Obsah jednání před soudem

5. V rámci nařízeného jednání před Krajským soudem v Brně setrvali zástupci účastníků na svých dosavadních procesních stanoviscích a zdůraznili podstatné skutečnosti, z nichž se sestává jejich argumentace vylíčená v procesních podáních (žaloba a vyjádření k žalobě). Zástupkyně žalovaného navrhla, aby soud k důkazu provedl informace o bytové jednotce č. 1514/18 nacházející se v budově č. p. 1514 v Uherském Hradišti, aplikace www.nahlizenidokn.cuzk.cz, přičemž žalovaný považoval za důležité zjištění plynoucí z této listiny, že ke změně vlastnického práva ani k zahájení vkladového řízení ohledně předmětné bytové jednotky doposud nedošlo. K tomu zástupkyně žalobce uvedla, že tato skutečnost je pravdivá a vyplývá ze stanoviska budoucího kupujícího, který nechce uskutečnit koupi dříve, než bude pravomocně vyřešen projednávaný spor. Soud zamítl provést navržený důkaz, neboť z něj vyplývá skutečnost, jenž není mezi účastníky sporná.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou.

7. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Přitom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

8. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2016, přičemž vykázal nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty celkem ve výši 585 121 Kč. Mimo jiné uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s nově nabytou bytovou jednotkou nacházející se na adrese Uherské Hradiště, Zelný trh 1514/18 (dále jen „bytová jednotka“). Jednalo se o plnění spočívající v nákupu ratanového nábytku, zálohou na koupi svítidel a služby notáře a koupě této

bytové jednotky. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně jednotlivých plnění, týkajících se oprávněnosti nároku na odpočet daně z nich, přičemž tyto byly uvedeny ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 26. 7. 2016. Žalobce reagoval na výzvu k odstranění pochybností dne 1. 8. 2016 s tím, že doložil smlouvu o nájmu bytu uzavřenou dne 31. 5. 2016 mezi žalobcem jako pronajímatelem a společností JPP invest, s.r.o. jako nájemcem (dále jen „smlouva o nájmu“), smlouvu o úvěru registrační číslo 160401321200US, uzavřenou mezi žalobcem a Moravským peněžním ústavem, spořitelním družstvem (dále jen „smlouva o úvěru“) vztahující se k poskytnutí úvěru žalobci na koupi bytové jednotky a jejího vnitřního vybavení. Žalobce dále doložil výpis z bankovního účtu ke dni 30. 6. 2016, dokládající úhradu prvního měsíčního nájemného z pronájmu bytové jednotky. Správce daně provedl místní šetření týkající se zjištění evidence trvalého pobytu v bytové jednotce a dále místní šetření – fyzickou prohlídku bytového domu, v němž se bytová jednotka nachází. Správce daně dále k předmětné bytové jednotce zjistil, že žalobce ji nabyl na základě kupní smlouvy ze dne 23. 3. 2016, a to od společnosti INVESTOSTAV, s.r.o. (prodávající), přičemž se jedná o bytovou jednotku o rozloze 103,30 m² a kupní cena byla dohodnuta ve výši 3 900 000 Kč, včetně DPH. Žalobce se stal vlastníkem bytové jednotky ke dni 26. 5. 2016.

9. Pokud jde o smlouvu o úvěru, pak se na jejím základě spořitelní družstvo zavázalo poskytnout žalobci peněžní prostředky do výše 4 000 000 Kč a žalobce se zavázal, že tyto prostředky použije výhradně ke koupi bytové jednotky (3 391 305 Kč) a k pořízení jejího vnitřního vybavení do výše 608 695 Kč. Smlouva byla zajištěna blankosměnkou vlastní, vystavenou žalobcem, avalovanou RNDr. P. K. a P. K. a dále zástavním právem k nemovitostem – bytové jednotce a pozemkům v k. ú. Buchlovice, jenž jsou ve společném jmění manželů P. a Ing. K. K. Zajištění smlouvy o úvěru bylo dále dohodnuto ve formě přistoupení k dluhu dlužníkem RNDr. P. K.a P. K., přičemž z předmětné smlouvy vyplynulo, že spořitelní družstvo dále požadovalo z důvodu přistoupení k dluhu po RNDr. P. K. a P. K. doložení potvrzení o jejich bezdlužnosti vůči institucím a doložení čestného prohlášení o bezdlužnosti Ing. K. K. vůči těmto institucím.

10. Správcem daně bylo dále zjištěno, že žalobce se smlouvou o nájmu zavázal poskytovat bytovou jednotku společnosti JPP invest, s.r.o., přičemž měsíční nájemné bylo stanoveno ve výši 13 000 Kč bez DPH. Doba nájmu byla sjednána na dobu určitou od 1. 6. 2016 do 31. 5. 2021, žalobce se zavázal přenechat byt včetně vybavení k užívání nejpozději dnem 1. 6. 2016. Podle žalobcem předloženého výpisu z bankovního účtu proběhla první úhrada nájemného ke dni 30. 6. 2016. Správce daně dále zjistil, že hlavní ekonomickou činností společnosti JPP invest, s.r.o. je výstava bytových a nebytových budov. Z daňového řízení vedeného u společnosti JPP invest, s.r.o. správce daně zjistil, že tato společnost uzavřela dne 31. 5. 2015 smlouvu o výkonu funkce jednatele společnosti s P. K., podle níž za jeho činnost mu náleží odměna; na základě rozhodnutí valné hromady této společnosti ze dne 1. 6. 2016 poskytla uvedená společnost P. K. (jednateli) k užívání bytovou jednotku včetně vybavení, a to po dobu výkonu funkce jednatele ode dne 1. 6. 2016. Valná hromada se uskutečnila v sídle společnosti JPP invest, s.r.o. s tímto jediným programem jednání.

11. Dále bylo zjištěno, že dne 12. 7. 2016 žalobce jakožto vlastník bytové jednotky vydal souhlas s umístěním trvalého bydliště na adrese Z.t. 1514, U. H. pro P. K. a Ing. K. K. Tyto osoby byly na základě vyplněných přihlašovacích lístků přihlášeny k trvalému pobytu na zmíněné adrese včetně jejich nezletilého syna. Užívání bytové jednotky manžely K. k bydlení bylo ověřeno dne 23. 8. 2016 místním šetřením v bytovém domě, jenž provedl správce daně.

12. Správce daně dále zjistil, že žalobce a společnost JPP invest, s.r.o. jsou osobami personálně spojenými, ve vedení obou společností jako jednatelé a současně společníci figurují P. K. a RNDr. P. K., přičemž toto propojení existovalo po celou dobu uskutečňování předmětných transakcí, vytváření úvěrových, obchodních a firemních vztahů a výhod. Prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že jediným a hlavním účelem jednání žalobce bylo získání daňové výhody ve formě uplatněného nároku na odpočet daně. Z důkazních prostředků správce daně dovodil,

že žalobce věděl již před a při samotné koupi bytové jednotky, že tuto včetně jejího vnitřního vybavení pořizuje jako bydlení pro manžele K. a jejich syna P. Manželé K. se podíleli na vyřizování úvěru za účelem financování koupě bytové jednotky, včetně pořízení jejího vnitřního vybavení, poskytli do zástavy své pozemky a P. K. také přistoupil k dluhu žalobce z poskytnutého úvěru.

13. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že odpočet daně v celkové výši 520 164 Kč z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s pořízením bytové jednotky (nákup ratanového nábytku, záloha na koupi svítidel, včetně služby notáře a koupě bytové jednotky) si žalobce uplatnil v souladu s ust. § 72 odst. 1 a 5 ZDPH. Podle správce daně vytvořením citovaných vztahů došlo k navození uměle vzniklé situace, která žalobci umožnila získat daňové zvýhodnění, na něž by jinak nedosáhl. Situace nastala v důsledku personální propojenosti žalobce se společností JPP invest, s.r.o.

14. Dne 24. 10. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Žalobce navrhl provedení dalších důkazů; předložil vyjádření společnosti INVESTOSTAV, s.r.o. ze dne 25. 10. 2016 k prodeji bytové jednotky, v němž tato společnosti uvedla, že nikdy o koupi nejednala s manžely P. a Ing. K. K., že bytová jednotka byla prodána za výrazně nižší cenu za účelem co nejrychlejšího prodeje. Dále žalobce předložil přehled aktuálních cen pronájmu obdobných bytových jednotek k datu 2. 11. 2016, potvrzení vydané dne 1. 11. 2016 Moravským peněžním ústavem – spořitelním družstvem k obchodnímu případu – financování koupě bytové jednotky, v němž je uvedeno, že o úvěr žádal žalobce a že je standardní praxí zajistit úvěr dalším zajištěním a žádat o potvrzení o bezdlužnosti manželů K., neboť jejich pozemky jsou ve společném jmění manželů. Žalobce dále předložil žádost o úvěr u spořitelního družstva, úvěrovou smlouvu mezi ním a spořitelním družstvem za účelem poskytnutí úvěru na financování úvěru Sluneční terasy II., v němž je mj. uvedeno zajištění zástavním právem k nemovitosti ve společném jmění manželů K. Žalobce dále předložil list vlastnictví č. 5279 pro katastrální území Staré Město u Uherského Hradiště, obec Staré Město dokládající vlastnické právo k nemovitostem tam uvedeným ve společném jmění manželů K.

15. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce předložil důkazní prostředky, ovšem tyto nemohou mít vliv na výsledek postupu k odstranění pochybností; správce daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování. Za běžných podmínek by soukromé osoby, které by uskutečnily koupi bytu pro potřeby svého bydlení na daňovou výhodu jako je uplatnění nároku na odpočet daně s koupí bytu, nedosáhly, neboť by nesplnily zákonem vyžadované podmínky. Pokud jde o smlouvu o smlouvě budoucí, ta byla uzavřena žalobcem až poté, co byl seznámen s výsledkem zjištění správce daně. V rámci podaného odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce namítal obdobné skutečnosti, jenž jsou obsahem jeho námitek žalobních.

16. Jak vyplývá z rekapitulace procesních stanovisek účastníků řízení, spor mezi nimi je veden o to, zda správcem daně zjištěné shora popsané skutečnosti (jednání) představovaly ze strany žalobce zneužití práva, ačkoliv formálně došlo k naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Z obsahu jednání učiněných žalobcem má podle názoru správce daně vyplývat, že tento se svým jednáním snažil pouze získat daňovou výhodu ve formě uplatněného nároku na odpočet daně. Fakticky se jedná o spor, zda žalobci nebyl uznán odpočet daně v celkové výši 520 164 Kč v souladu s právem.

17. K obdobné otázce se ve skutkově a právě podobné věci vyjádřil v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68 Nejvyšší správní soud. V jím řešeném případě šlo o zhodnocení úkonů tamější stěžovatelky, které vedly ke vzniku režimu zákona o DPH, v němž bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně, což vedlo ke vzniku nadměrného odpočtu a jednotlivé úkony tamější stěžovatelky byly daňovými orgány ve svém souhrnu hodnoceny jako tzv. zneužití práva. Krajský soud v Brně níže cituje základní východiska, z nichž Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vycházel.

[19] Institut zneužití práva, resp. zásada zákazu zneužití práva, nepožívá v českém právním řádu výslovného zákonného zakotvení. I v oblasti daňového práva je to tak především rozhodovací činnost soudů, která za účelem posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud definoval zneužití práva jako situaci, „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 derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.

[20] Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (…) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se příčí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 46, in: www.nssoud.cz).

[21] K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V oblasti daně z přidané hodnoty nelze nezmínit (i žalovaným připomínaný) rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excese). S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. prosince 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství; což platí rovněž v oblasti DPH (body 69 a 70).

[22] Jak dále uvedl Soudní dvůr EU v tomto rozsudku, pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky (body 74 a 75):
1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

[23] Znaky zneužití práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. S odkazem 2 Afs 83/2010 – 73 na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených

pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).

[24] V daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje ovšem žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přitom přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani (viz bod 85 stanoviska).

[25] Závěry z rozsudku Halifax byly potvrzeny a dále rozvedeny i v rozsudku Soudního dvora EU ve věci Italservice ze dne 21. 2. 2008, C-425/06 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Ministero dell'Economia e delle Finance v. Part Service Srl, společnost v likvidaci, dříve Italservice Srl), ve kterém byla řešena otázka, zda je ve světle šesté směrnice zneužitím práva situace, kdy je hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění dosažení daňového zvýhodnění, nebo zda se o zneužívající praktiku jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů. Soudní dvůr EU přisvědčil první z možností (bod 45).

[26] Otázku naplnění předpokladů vedoucích k závěru o zneužití práva, jak je nastínil Soudní dvůr EU především v rozhodnutí Halifax, je třeba zkoumat i v nyní posuzovaném případě.

[27] Nárok na odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila, má podle ustanovení § 72 zákona o DPH plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (odst. 1). Ekonomickou činností je přitom možné rozumět zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). V § 72 odst. 2 zákona o DPH jsou potom specifikována plnění na výstupu, jež plátce opravňují k uplatnění plného nároku na odpočet daně na vstupu u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Aby bylo možné odpočet uplatnit, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky Soudního dvora EU ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24; či ze dne 2 7. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 29).

[28] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že stěžovatelka formálně naplnila podmínky stanovené zákonem o DPH k tomu, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že daň na vstupu (předmětem daně byl nákup nemovitosti), tj. odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila, převyšovala daň na výstupu (předmětem daně byl pronájem bytu, u něhož se stěžovatelka podle § 56 odst. 4 zákona o DPH rozhodla daň uplatnit), došlo ke vzniku nadměrného odpočtu. S ohledem na výše uvedenou první podmínku vymezující zneužití práva (bod 23) je však třeba se ptát, zda výsledkem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným dotčenými zákonnými ustanoveními.

[29] Cílem 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 plátci 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 plátci umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátci (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 směrnicí 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.

[30] Pokud je tedy hlavním cílem systému odpočtu DPH zachování daňové neutrality plátců daně, je na místě se v rámci 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.

18. Krajský soud v Brně se na základě citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu zabýval otázkou, zda i v nyní projednávané věci šlo o situaci, kdy bylo dosaženo daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným platnou úpravou daně z přidané hodnoty a zda ze všech správcem daně zjištěných objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění (přičemž se nemusí jednat o účel jediný).

19. Jak bylo shora již uvedeno, v rozporu se zásadou daňové neutrality a tedy s cílem systému DPH by byla situace, pokud by bylo osobě povinné k dani umožněno odečíst DPH odvedenou na vstupu, ovšem v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jí plnění neumožnilo uvedenou DPH odečíst. Mezi účastníky řízení přitom není sporné, že došlo k naplnění formálních podmínek pro nárok na získání nadměrného odpočtu. Správní orgány z výsledku daňového řízení dovodily, že předmětná bytová jednotka byla žalobcem zakoupena za účelem pronájmu fyzické osobě p. P. K. (a jeho rodině), který bytovou jednotku užívá a jenž je jednatelem jak společnosti žalobce, tak společnosti JPP invest, s.r.o. Pokud by žalobce pronajal fyzické osobě předmětný byt přímo a nikoliv prostřednictvím uměle navozených transakcí, nedosáhl by na možnost získat daňové zvýhodnění ve formě nároku na odpočet daně.

20. Podle ust. § 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.

21. Podle ust. § 72 odst. 5 ZDPH platí, že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatelného zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování uvedených v odstavci 1.

22. Podle ust. § 72 odst. 6 ZDPH platí, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

23. Podle ust. § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH platí, že při splnění podmínek stanovených v § 52 – 62 je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno plnění spočívající v nájmu nemovité věci.

24. Nájem nemovité věci fyzické osobě – p. P. K. by spadal do režimu osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na její odpočet. Správce daně vycházel z právních závěrů shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a i on se, stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval otázkou, zda došlo k naplnění uvedeného prvého předpokladu pro možnost vyslovení zneužití práva v dané věci. Správní orgány dovodily, že předmětná bytová jednotka fakticky slouží k soukromému bydlení statutárního orgánu žalobce (i společnosti JPP servis, s.r.o.) p. P. K. a nikoliv k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, jak jím bylo tvrzeno. Uvedené skutečnosti vyplývají ze zjištění správce daně prvého stupně, přičemž z nich vyplývá, že p. P.K. věděl o koupi bytové jednotky a podílel se na zajištění úvěru týkajícího se financování bytu, které

poskytlo žalobci spořitelní družstvo. Zajištění k úvěru bylo provedeno žalobcem vystavenou vlastní blankosměnkou, avalovanou mj. P. K., žalobce se zavázal zajistit podpis zástavní smlouvy k nemovitostem ve společném jmění manželů K., přičemž k dluhu žalobce vůči spořitelnímu družstvu mj. přistoupil též P. K.

25. Žalobce do podání odvolání vůči prvostupňovému správnímu rozhodnutí především tvrdil, že bytovou jednotku zakoupil za účelem pronájmu (což je uvedeno i ve smlouvě týkající se zajištění financování bytu spořitelním družstvem) a teprve až v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce nově uplatnil konkrétní tvrzení, že bytovou jednotku zakoupil za účelem výhodného dalšího prodeje třetí jím tvrzené osobě. Žalovaný uvedené verzi neuvěřil, přičemž vyhodnotil smlouvu o smlouvě budoucí, uzavřenou se společností P.M.T. 2000, s.r.o. jako účelově uzavřenou. Smlouva o smlouvě budoucí kupní byla uzavřena bezprostředně před vydáním platebního výměru, a to na základě žalobcovy známosti názoru správce daně prvého stupně ohledně posuzovaných transakcí. Jak bylo uvedeno ze smlouvy o úvěru, uzavřené mezi žalobcem a spořitelním družstvem, vyplývá, že záměrem žalobce bylo bytovou jednotku pronajímat. Správce daně i žalovaný na základě podrobných zjištění došli k závěru, že bytová jednotka byla zakoupena za účelem pronájmu, přičemž manželé K. se do ní stěhovali s úmyslem v ní trvale bydlet. Účelem pronájmu bytové jednotky a koupě vybavení do ní a souvisejícího plnění je získat daňové zvýhodnění (nárok na odpočet daně), čehož by žalobce při pronájmu bytové jednotky p. P. K. nedosáhl (viz shora citovaná ustanovení ZDPH). Bytová jednotka byla p. P. K. poskytnuta k pronájmu jako mimořádná odměna na základě rozhodnutí valné hromady společnosti JPP invest, s.r.o., jejímž jediným bodem programu bylo právě schválení mimořádné odměny ve formě užívání předmětné bytové jednotky P. K.

26. Uvedené skutečnosti jsou podrobně vylíčeny v žalobou napadeném rozhodnutí v části, jež shrnovala poznatky prvostupňového správce daně – odstavce [21] - [29], tak v části úvah týkajících se přezkumu zákonnosti prvostupňového správního rozhodnutí na základě odvolání žalobce – odstavce [30] a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedené závěry a skutečnosti vyplývají z obsahu správních spisů, přičemž Krajský soud v Brně souhlasí s dílčím závěrem správce daně i žalovaného, že předmětné úkony zúčastněných osob navodily formální stav vzniku nároku na odpočet DPH, ovšem pokud by zúčastněné subjekty jednaly v rámci svých běžných obchodních transakcí, nemohl by být žalobci umožněn odpočet DPH. Takový závěr se týká všech čtyř jednotlivých zdanitelných plnění (prodeje bytu, zálohy na koupi světel do bytu, koupě vybavení bytu a sepsání dohody o přímé vykonatelnosti v souvislosti s koupí bytové jednotky). Krajský soud souhlasí se závěry žalovaného i správce daně prvého stupně, že v případě předmětných zdanitelných plnění se nejedná o plnění související s ekonomickou činností žalobce, ale veškerá plnění byla vynaložena žalobcem pro skutečný účel užívání bytové jednotky k soukromému bydlení statutárního zástupce žalobce.

27. Z uvedených úvah vyplývají i další závěry žalovaného a prvostupňového správce daně, kteří dovodili, že hlavním účelem dotčených plnění na základě jejich skutečného obsahu bylo dosažení daňového zvýhodnění ve formě nadměrného odpočtu. Správní orgány přitom vycházely z právních, hospodářských a personálních vztahů mezi zapojenými subjekty, přičemž tyto skutečnosti jsou podrobně popsány v žalobou napadeném odvolacím rozhodnutí, kde jsou uvedeny skutečnosti zjištěné prvostupňovým správcem daně a úvahy žalovaného jakožto odvolacího orgánu ve smyslu vypořádání žalobcem uplatněných odvolacích námitek. S těmito úvahami se krajský soud ztotožňuje. Soud má rovněž za to, že žalobce dostatečně věrohodným způsobem nevysvětlil a nedoložil, že správními orgány popsaná ekonomická činnost měla jiný účel, než jen dosažení daňového zvýhodnění. Jak již bylo shora uvedeno, první uplatňovanou verzí pro zdůvodnění ekonomické činnosti v souvislosti s předmětnými plněními byl ze strany žalobce deklarován pronájem předmětné bytové jednotky (tak jak např. je uvedeno v úvěrové smlouvě týkající se financování bytové jednotky), ovšem ze zjištěných skutečností vyplývá, že skutečným záměrem nebyl pronájem bytové jednotky za účelem dosahování zisků, ale

poskytnutí benefitů jednateli žalobce ve formě užívání bytové jednotky pro něj a jeho rodinu pro bydlení. Podrobné úvahy v tomto směru jsou rovněž uvedeny v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí – platebního výměru. Zde je např. také vysvětleno, že za běžných podmínek by soukromé osoby, které by uskutečnily koupi bytu pro potřeby soukromého bydlení, na daňovou výhodu ve formě odpočtu DPH nedosáhly, stejně tak by na ni nedosáhl ani žalobce, pokud by byt pronajal fyzické osobě p. P. K. Podrobné úvahy správce daně prvého stupně jsou rovněž vyjádřeny v protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností (v rozsahu 26 stran). Ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění, jak jsou popsány správcem daně prvého stupně v prvostupňovém rozhodnutí i v poukazovaných písemnostech a následně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyplývá, že jejich hlavním účelem bylo získání daňové výhody ve formě uplatnění nadměrného odpočtu, který za uvedené situace nebyl daňovými orgány správně uznán. V další části odůvodnění tohoto rozsudku se soud zabývá ostatními žalobními námitkami.

28. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí z důvodu pominutí části námitek žalobce, z důvodu neposuzování, zda činnost žalobce měla i jiný účel, než jenom zneužití práva. K tomu soud uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí obecně může spočívat buď v nesrozumitelnosti, nebo v nedostatku důvodů. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit tehdy, pokud se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi stěžejními odvolacími námitkami, příp. své rozhodnutí neodůvodní vůbec, nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona. Z odůvodnění rozhodnutí tedy musí být zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Musí z něj jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopominul účastníkovi pro věc podstatné námitky. Zároveň z něj musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

29. V posuzované věci má krajský soud za to, že žalobou napadené rozhodnutí shora naznačenými vadami netrpí. Napadené rozhodnutí je srozumitelné a jsou z něj patrné důvody, které žalovaného vedly k učiněným závěrům, a žalovaný se také dostatečným způsobem vypořádal se všemi odvolacími námitkami pro věc relevantními. Požadavek náležitého odůvodnění správních rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpovědi na každý jednotlivý argument. Se žalobcem nelze souhlasit a bez dalšího dovozovat, že absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění napadeného rozhodnutí způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13 a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II.ÚS 2774/09 a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II.ÚS 609/1). V nyní projednávané věci je nutno také upozornit, že došlo k vydání prvostupňového správního rozhodnutí, jež obsahovalo odůvodnění a které tvoří s napadeným rozhodnutím žalovaného jeden celek. V průběhu daňového řízení (jak soud shora rekapituloval) došlo rovněž k další podrobnější argumentaci především ze strany správce daně prvého stupně, s níž by byl žalobce řádně seznámen a na niž měl možnost reagovat. Z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů prvého a druhého stupně jeden celek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56 a rozsudek ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98). Soud proto v rámci soudního přezkumu vždy zohledňuje i obsah prvostupňového správního rozhodnutí.

30. K tvrzenému ignorování námitky žalobce týkající se posouzení právních úkonů ve vztahu k ekonomické činnosti a výhodnosti koupě předmětné bytové jednotky krajský soud uvádí, že v rámci prvostupňového správního řízení žalobce zcela zřejmě argumentoval využíváním nemovitosti na nájem (z toho plynoucí zisk), dále nejprve v obecné rovině odkazoval na možné

budoucí zhodnocení z důvodů růstu cen nemovitostí na realitním trhu a dále pak na výhodnost původní koupě bytové jednotky žalobcem (viz jeho podání z 1. 8. a 4. 11. 2016 reagující na úkony správce daně). Až v rámci odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce konkrétně tvrdil, že nově uzavřel smlouvu o smlouvě budoucí kupní (smlouva uzavřena dne 15. 11. 2016, prvostupňové správní rozhodnutí je datováno dnem 16. 11. 2016). Uvedená smlouva byla správními orgány vyhodnocena jako účelově uzavřená, přičemž mezi účastníky řízení není sporné, že smlouva o smlouvě budoucí nebyla naplněna (touto smlouvou se zavázal budoucí nabyvatel, že ve lhůtě do 30. 11. 2018 uzavře s žalobcem kupní smlouvu o převodu bytové jednotky).

31. Oproti argumentaci žalobce, že p. P. K. nemá v úmyslu dlouhodobě bytovou jednotku užívat, vystavil správce daně prvého stupně i žalovaný skutkově a argumentačně podloženou úvahu, kterou byla tato tvrzení žalobce vyvrácena. Jak již bylo soudem uvedeno, potřebné úvahy jsou v tomto směru uvedeny v rámci žalobou napadeného rozhodnutí i v rámci předchozího prvostupňového správního rozhodnutí. Jak poukázal žalovaný, z obsahu správního spisu vyplývá, že teprve až dne 20. 8. 2016 bylo žalobcem podáno dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen 2016, kde bylo uvedeno poskytnutí služby ve formě nájmu za bytovou jednotku (nájem ve výši 13 000 Kč měsíčně, s DPH 15 730 Kč). Žalobce se v rámci postupu k odstranění pochybností, resp. ani do vydání prvostupňového správního rozhodnutí nijak nevyjádřil, že by měla probíhat jednání o uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní.

32. Důvodná není ani námitka týkající se tvrzení, že státu je odváděno na dani více, než kdyby byla bytová jednotka pronajata třetímu subjektu, např. neplátci DPH. Obdobnou námitkou se zabýval Nejvyšší správní soud ve shora již poukazovaném rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 75, v jejímž rámci bylo tehdejší stěžovatelkou argumentováno, že měla být vzata v úvahu její povinnost odvádět DPH z budoucích příjmů z pronájmů, resp. v případě změny okolností zohledněných při uplatnění odpočtu provést úpravu odpočtu daně podle ust. § 78 ZDPH a kdy stěžovatelka uváděla povinnost odvést DPH v případě prodeje nemovitosti, Nejvyšší správní soud uzavřel, že nezpochybňuje existenci žádné z těchto daňových povinností, nicméně neshledává, že by tyto (v případě druhé a třetí možnosti hypotetické) varianty mohly mít vliv na právní posouzení věci, resp. že by tyto skutečnosti mohly vyloučit aplikaci zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH. V nyní projednávané věci krajský soud dále uvádí, že žalobcem vylíčené modely stavu „nyní“ a stavu „pro získání daňové výhody dle správce daně“ obsažené v žalobě například nepočítají v prvém případě se skutečností, že si žalobce nárokuje nadměrný odpočet z předmětných plnění a ve druhém případě stavu „pro získání daňové výhody dle správce daně“ žalobce nemá nárok na vrácení jím uhrazené DPH za bytovou jednotku (viz shora již citovaná ustanovení ZDPH a jejich výklad k nim vzhledem ke skutkovým okolnostem projednávané věci). Navíc z pohledu cash flow žalobce je výhodné získat okamžitě vysokou částku nadměrného odpočtu (např. již z hlediska hodnoty peněz v čase). Daňová zatížení do budoucna jsou závislá na proměnných skutečnostech (kdy, zda a za jakých podmínek například žalobce prodá bytovou jednotku, jak se snažil doložit smlouvou o smlouvě budoucí kupní). Uvedené úvahy však jdou již nad rámec shora citovaného posouzení obdobné námitky ze strany Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku.

33. Není pravdou, že by se žalovaný vyhnul jakémukoliv zdůvodnění žalobcovy námitky týkající se ekonomické činnosti prováděné v bytové jednotce nájemcem, touto otázkou se žalovaný zabýval v odst. 45 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a s těmito úvahami se soud ztotožňuje. Napadené rozhodnutí žalovaného nelze ani označit jako zmatečné a rozporné se zákonem s poukazem, že pro prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u kupní ceny za bytovou jednotku je irelevantní, zda tato bude pronajata fyzické osobě, neplátci DPH, nebo právnické osobě, plátci DPH. Jak již bylo shora uvedeno, správce daně prvého stupně i žalovaný dospěli na základě důkazně podložené argumentace k závěrům o skutečném účelu jimi posuzovaných úkonů zapojených osob a o závěru, že uplatněné výdaje neměly souvislost s

ekonomickou činností žalobce. Důvodná není ani námitka o tom, že se žalovaný nesprávně nezabýval možností odpočtu daně v poměrné výši ve smyslu ust. § 75 odst. 1 ZDPH s tím, že vybavení bytové jednotky není její součástí, pronájem vybavení je však zahrnut v ceně nájemného. Tato námitka nebyla uplatněna v rámci daňového řízení. I vůči jednotlivým plněním spočívajícím v pořízení vybavení bytové jednotky platí závěry týkající se výdajů souvisejících s koupí bytové jednotky. Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68 mj. vyplývá, že 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 odečíst celou DPH odvedenou na vstupu, nicméně v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění neumožnilo odvedenou DPH odečíst nebo jim umožnilo odečíst pouze její část. Žalobcem poukazovaná vedení porad společnosti JPP invest, s.r.o. nemohou vyvrátit správními orgány zjištěný účel užívání bytové jednotky, jímž je trvalé bydlení jednatele žalobce s rodinou. Možnost převedení vlastnického práva k bytové jednotce i za situace, kdy je uzavřena nájemní smlouva, i otázka řádnosti svolání valné hromady společnosti JPP invest, s.r.o. nemůže mít zásadní vliv na celkové hodnocení úkonů zúčastněných osob.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Na základě všech uvedených skutečností krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, proto ji postupem podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

35. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku pod bodem II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 20. 6. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu