



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobce: **P. R.**, IČO: X
bytem B. 2744/8, P.

zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem náměstí Míru 15, 120 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. 50761/16/5300-22442-709739

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu a průběh předcházejícího řízení

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2016, č. j. 50761/16/5300-22442-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 6951471/15/2006-52525-109874 (dále též jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2015 ve výši 25 830 Kč, přičemž správce daně nepřiznal žalobci nárok na nadměrný odpočet daně dle podaného daňového přiznání ve výši 3 559 414 Kč.

2. Z daňového spisu vyplývají následující, pro věc rozhodné skutečnosti:
3. Dne 24. 4. 2015 žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015, ve kterém si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), tj. vrácení DPH, kterou již uhradil prodejci nemovité věci, která byla předmětem uskutečněného zdanitelného plnění, a to z důvodu, že předmětnou nemovitou věc pořídil za účelem výkonu ekonomické činnosti (pronájem) a v předmětném zdaňovacím období ji pronajímal.
4. K daňovému přiznání žalobce byla doložena faktura ze dne 19. 12. 2014 od spol. Rezidence N. S. s.r.o., na nákup bytové jednotky a pozemků, kdy ve spojení s dalšími listinami vyplynulo, že se jednalo o bytovou jednotku č. X na adrese B., P. (dále také jen „Nemovitost“). V předložené faktuře chybělo daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) osoby, pro kterou se plnění mělo uskutečnit, tedy žalobce. Správci daně byla dále předložena karta hmotného dlouhodobého majetku, kde byl evidován nákup bytové jednotky a karta nehmotného dlouhodobého majetku, kde byl evidován nákup pozemku.
5. Podle úředního záznamu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 4056602/15/2006-60565-110431 bylo na adrese Nemovitosti provedeno správcem daně místní šetření. Bylo zjištěno, že na adrese se nachází luxusní rezidence N. S. Žádný zvonek nebyl označen jménem žalobce. V přízemí rezidence se nacházela recepce a poštovní schránky, z nichž jedna byla označena „R.“. Předmětný byt se nachází v 6. patře, nebyl označen jménem a na zazvonění nikdo nereagoval. Nic nenasvědčovalo zjištění, že by zde žalobce provozoval ekonomickou činnost.
6. Dne 25. 5. 2015 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti, zda Nemovitost, ke které žalobce nárokoval odpočet daně, žalobce pořídil jako fyzická podnikající osoba, neboť doklad přiložený k daňovému přiznání nesplňoval náležitosti podle § 29 zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „ZDPH“). Dále měl správce daně pochybnosti, zda Nemovitost byla či bude využívána k uskutečněným plněním s nárokem na odpočet daně, neboť žádná skutečnost, která by o tomto svědčila, nebyla správcem daně v rámci provedeného místního šetření na adrese Nemovitosti zjištěna.
7. Uskutečněná zdanitelná plnění se týkala pronájmu Nemovitosti společnosti RENTIA S.A.M. s.r.o. (dále jen „Nájemce“). Žalobce dne 2. 6. 2015 předložil mj. vystavené faktury pro Nájemce s předmětem plnění pronájem předmětných nebytových prostor, příjmové doklady a rovněž byla předložena Smlouva o pronájmu Nemovitosti ze dne 20. 12. 2014 mezi Nájemcem a žalobcem (dále jen „Smlouva o pronájmu“). Zároveň žalobce doručil opravenou fakturu od spol. Rezidence N. S. s.r.o., na nákup bytové jednotky a pozemků, na které bylo již DIČ a identifikační číslo osoby (dále jen „IČO“) doplněno. Podle protokolu o ústním jednání žalobce uvedl, že se v současné době zabývá pouze pronájmem Nemovitosti. K ekonomické činnosti Nájemce nemohl žalobce ničeho sdělit.

8. Podle Smlouvy o pronájmu byla stanovena výše nájmu na částku 41 000 Kč + 21% DPH (tj. dohromady 49 610 Kč), kdy nájemné mělo být podle smlouvy hrazeno „*hotově nebo p. p. a to měsíčně počínaje 1. 1. 2015*“.
9. Podle úředního záznamu ze dne 2. 9. 2015, č. j. 5925751/15/2006-60565-110431 bylo na adrese Nemovitosti provedeno správcem daně opětovné místní šetření, přičemž správce daně zjistil, že žádný zvonek nebyl označen názvem Nájemce ani žalobce. Ani jedna ze schránek nebyla označena názvem Nájemce. Na jedné ze schránek bylo uvedeno „*R. – H.*“. Ani vstup do předmětné bytové jednotky nebyl označen názvem Nájemce a na zazvonění nikdo nereagoval. Podle vyjádření obyvatelky bytu ve čtvrtém patře rezidence, kterou správce daně oslovil, zde Nájemce provozovnu neměl. Podle správce daně tak nic nenasvědčovalo tomu, že by zde Nájemce vykonával ekonomickou činnost.
10. K ověření finančního toku mezi žalobcem a Nájemcem zaslal správce daně výzvu k poskytnutí informací bankovnímu domu Komerční banka, a. s. (dále jen „Komerční banka“), kde měl Nájemce veden bankovní účet. Z vyjádření banky ze dne 31. 8. 2015 vyplynulo, že na účtu Nájemce se nenachází žádná úhrada ve výši 49 610 Kč (nájem včetně DPH za jeden měsíc).
11. Z úředního záznamu ze dne 28. 8. 2015, č. j. 5826919/15/2006-60565-110431 bylo zjištěno, že dne 26. 8. 2015 se ke správci daně dostavil žalobce a požadoval informace k postupu k odstranění pochybností. Žalobce správci daně sdělil, že chce vrátit nadměrný odpočet ve výši 3 559 414 Kč, který uplatnil v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015. Z důvodu, že tento odpočet daně správce daně zadržoval, dle žalobce došlo k tomu, že žalobce nemohl platit účty za telefony, energie, nájem a ještě mu mělo přijít vyúčtování za plyn. Dále žalobce sdělil, že v pořízení bytu „*není žádná černota, veškeré platby proběhly převodem.*“
12. Z výpisu z Evidence obyvatel ČR ze dne 2. 9. 2015 bylo zjištěno, že na adrese Nemovitosti má ode dne 10. 2. 2015 zřízen trvalý pobyt žalobce a ode dne 29. 6. 2015 V. H. Podle výpisu z živnostenského rejstříku na stejné adrese měla jmenovaná přítelkyně žalobce nahlášeno nejen bydliště, ale i místo podnikání.
13. V úředním záznamu ze dne 3. 9. 2015, č. j. 5933271/15/2006-60565-110431, ve kterém je shrnut výsledek postupu k odstranění pochybností, správce daně uvedl, že deklarovaný Nájemce na předmětné adrese nikdy žádnou ekonomickou činnost neprovozoval, jeho provozovna zde označena nebyla a ani zde nebyla hlášena. V rozporu s tvrzením žalobce a předloženou Smlouvou o pronájmu správce daně zjistil, že do Nemovitosti převedl své bydliště nejen žalobce, ale i další osoba. Dále bylo podle správce daně v rozporu s tvrzením žalobce a předloženou Smlouvou o pronájmu, že z důvodu neukončeného řízení a nevyplacení nadměrného odpočtu neměl žalobce finanční prostředky na úhradu služeb za telefony, energie, nájem a plyn. Podle předložené Smlouvy o pronájmu měl po celou dobu nájmu žalobce měsíčně přijímat od Nájemce úplatu ve výši 49 610,-Kč (dle smlouvy uvedená úplata obsahuje DPH i zakalkulování veškerých služeb). Podle tvrzení žalobce měly být úplaty za nájmy provedeny bezhotovostně, avšak při jednání dne 2. 6. 2015 byly správci daně předloženy příjmové pokladní doklady (v nájemní smlouvě je uvedeno, že nájemné bude hrazeno hotově nebo p. p., avšak žádný účet žalobce zde nebyl uveden).

Správce daně tak shrnul, že nebylo prokázáno, že Nemovitost byla využita k ekonomické činnosti.

14. Dne 18. 9. 2015 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k výše uvedenému úřednímu záznamu, ve kterém žalobce uvedl, že má za to, že prokázal ekonomickou činnost související s Nemovitostí. Pokud měl správce daně pochybnosti o tvrzeních žalobce, bylo na správci daně, aby mimo jakoukoli pochybnost prokázal existenci skutečností, která by tvrzení žalobce vyvrátila.
15. Dne 10. 11. 2015 správce daně vydal Platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň ve výši 25 830 Kč, a nepřiznal tak žalobci nárok na nadměrný odpočet daně podle jim podaného daňového přiznání ve výši 3 559 414 Kč.
16. Proti Platebnímu výměru se žalobce bránil včas podaným odvoláním, ve kterém uvedl, že se správce daně nevypořádal s vyjádřením žalobce k úřednímu záznamu zaslanému mu dne 18. 9. 2015, čímž nedostatečně zjistil skutkový stav. Žalobce uvedl, že tím, že správce daně dal za vinu žalobci, že Nájemce neměl v souladu se zákonem označenu provozovnu, při daňovém řízení nevyužil všech svých zákonných možností a naopak na žalobce přenesl povinnosti, které žalobce neměl právo na Nájemci vymáhat a jejich neplnění sankcionovat. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „zákon o živnostenském podnikání“) ani zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), nedal žalobci jakožto pronajímateli právo kontrolovat, řešit a postihovat Nájemce využívajícího najatou nemovitost za nesplnění povinností v souladu se všemi zákonnými předpisy. Pokud se správce daně domníval, že došlo k porušení zákona o živnostenském podnikání, mohl tak sám zjednat nápravu. Pokud správce daně prohlásil, že žalobce neprokázal, že Nájemce používal pronajatou Nemovitost pro svoji ekonomickou činnost, žalobce uvedl, že toto prokázat nemohl, avšak byl to naopak správce daně, který měl mnoho možností, jak si případné důkazy opatřit. Správce daně nezjistil skutkový stav dostatečným způsobem i s ohledem na sdělení žalobce, že je kdykoli schopen návštěvou správce daně v pronajímané Nemovitosti prokázat, že Nemovitost nepoužíval ke svým soukromým účelům. Správce daně k celému řízení přistoupil podle žalobce nedbale. Pokud měl o tvrzení žalobce pochybnosti, bylo na něm, aby mimo jakoukoli pochybnost prokázal existenci skutečností, které tato tvrzení vyvracely, a aby cestou dokazování tyto pochybnosti proměnil v jistotu, protože jen na ní mohl stavět svá rozhodnutí.
17. V průběhu odvolacího řízení správce daně doplnil spisový materiál o další místní šetření na adrese Nemovitosti a o skutečnosti získané na základě výzev k poskytnutí informací adresovaných Nájemci, Společenství vlastníků jednotek nemovitosti, v níž se nachází předmětná bytová jednotka (dále jen „SVJ“), společnosti Dr. Bernhard Steiner - Správa nemovitostí spol. s r.o., (dále jen „Správce objektu“), společnosti Pražská energetika, a. s. (dále jen „Pražská energetika“) a Československé obchodní bance, a.s. (dále jen „ČSOB“).
18. Podle úředních záznamů ze dne 25. 11. 2015, č. j. 7124236/15/2006-60565-110431, ze dne 18. 1. 2016, č. j. 164650/16/2006-60565-110431, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 1042181/16/2006-60565-110431 a dne 6. 4. 2016, č. j. 2625246/16/2006-60565-110431 bylo zjištěno, že správce daně provedl opakované místní šetření na adrese Nemovitosti, kde opakovaně zjistil, že zde nebyl označen žádný zvonek názvem Nájemce či žalobce. Ani jedna ze schránek v přízemí budovy nebyla označena názvem Nájemce, pouze jedna schránka byla označena jménem

„R. – H.“. Předmětná bytová jednotka v 6. patře nebyla označena názvem Nájemce ani žalobce a na zazvonění nikdo nereagoval. Dle zjištění správce daně byla na zadním vchodu rezidence umístěna nenápadná samolepka s názvem Nájemce – jiné údaje uvedeny nebyly. Tento vchod však nebyl volně přístupný. Zaměstnankyně společnosti, která na stejné adrese měla provozovnu, správci daně uvedla, že o provozovně Nájemce na adrese neví a zadním vchodem se vstupuje pouze do garáží nebo vstupní haly rezidence; vstup je však umožněn jen obyvatelům rezidence. Na zadním vchodu byla taktéž uvedena samolepka s odkazem na webové stránky s telefonním číslem, které bylo vedeno u správce daně k osobě podnikající fyzické osoby Mgr. V. H. Dne 18. 1. 2016 správce daně v objektu zastihl zástupce Správce objektu, který uvedl, že předmětnou bytovou jednotku navštívil zhruba před měsícem z důvodu běžné údržby a žádné kanceláře se v bytě nenacházely, byt je určen k bydlení. Dále zástupce Správce objektu uvedl, že v žádné z bytových jednotek objektu nejsou žádné kanceláře, bytové jednotky jsou určeny k bydlení, ekonomickou činnost zde provozuje pouze lékárna, počítačová společnost a kavárna.

19. Nájemce na dožádání správce daně v podáních zaevidovaných u správce daně dne 15. 2. 2016 zaslal evidenci pro daňové účely, Smlouvy o pronájmu a faktury vystavené žalobcem za pronájem prostor za měsíce roku 2014 a 2015. Podle předložených listin měl totiž žalobce pronajímat Nájemci nebytové prostory i v roce 2014, a to na jiné adrese.
20. Správce objektu postupně dne 29. 3. 2016, dne 12. 4. 2016 a dne 29. 4. 2016 uvedl, že žalobce mu e-mailem dne 14. 12. 2014 sdělil, že je vlastníkem Nemovitosti, a že ji bude pronajímat Nájemci. Prostor měl být užíván jako kancelářské či reprezentativní prostory.
21. Pražská energetika dne 4. 4. 2016 uvedla, že na zájmové adrese eviduje Petra Radu pouze jako fyzickou osobu, bez uvedení DIČ.
22. ČSOB dne 19. 4. 2016 správci daně předložila bankovní výpisy žalobce, z nichž nevyplývají úhrady za pronájem Nemovitosti.
23. Z výpisu z živnostenského rejstříku ze dne 16.8.2016 k osobě Nájemce bylo zjištěno, že ten živnostenskému úřadu nahlásil až dne 14. 12. 2015, že na adrese Nemovitosti má provozovnu.
24. Dne 28. 11. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobce zamítl a potvrdil Platební výměr. V odvolání mimo jiné uvedl, že z listin doplněných v odvolacím řízení bylo mimo již výše uvedené zjištěno, že daňové doklady vystavené žalobcem a předložené Nájemcem (č. 01-15, č. 02-15, č. 03-15) neodpovídají dokladům předloženým žalobcem (v předmětu plnění bylo uvedeno: pronájem nebytových prostor leden 2015, únor 2015 a březen 2015, obsahují razítko žalobce a datum převzetí dokladu panem P. A. za Nájemce. Uvedené daňové doklady obsahovaly shodný předmět plnění jako daňové doklady za pronájem nebytových prostor v roce 2014, avšak odlišnou částku plnění). Z dokladů předložených Nájemcem nebylo zřejmé, že by se týkaly pronájmu Nemovitosti. Až od dubna roku 2015 byla na dalších daňových dokladech v předmětu plnění identifikována adresa Nemovitosti.
25. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z šetření správce daně ani z doplnění odvolacího řízení nevyplývalo, že by Nemovitost Nájemce využíval jako prostory pro svou ekonomickou činnost, ať už by se jednalo o činnost kancelářskou či reprezentační

nebo o činnost uvedenou v živnostenském rejstříku. Podle živnostenského rejstříku bylo provozování podnikání Nájemce v Nemovitosti zahájeno až dne 14. 12. 2015.

26. Žalovaný uvedl, že v souladu s ust. § 92 odst. 3, 4 daňového řádu v návaznosti na ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno tížilo žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z pořízené nemovité věci (Nemovitosti), byl povinen prokázat, že tato byla použita v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tj. k uskutečňování plnění v rámci žalobcovy ekonomické činnosti. Tuto skutečnost však žalobce neprokázal, neboť neprokázal, že Nemovitost skutečně v předmětném zdaňovacím období pronajímal Nájemci. Za situace, kdy žalobce zároveň neprokázal, že daná bytová jednotka byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti, nemohl uplatnit nárok na odpočet daně z jejího pořízení. S ohledem na uvedené rovněž nebylo podle žalovaného prokázáno splnění podmínek uvedených v ust. § 56a odst. 3 ZDPH, tj. že žalobce Nemovitost pronajímá plátcí DPH (Nájemci) a ten že ji používal k uskutečňování své ekonomické činnosti.
27. Žalovaný konstatoval, že i když Nájemce předložil doklady a Smlouvu o pronájmu uzavřenou s žalobcem a Správce objektu sdělil, že pronájem Nemovitosti Nájemci mu byl oznámen e-mailem, tyto písemnosti vzhledem k ostatním zjištěním správce daně neprokazovaly, že ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2015 Nájemce Nemovitost skutečně v rámci své ekonomické činnosti užíval. Žalovaný uzavřel, že správce daně postupoval správně, když nárok žalobce na odpočet daně z přijatého plnění na základě daňového dokladu neuznal a vyměřil žalobci daň v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. i) ZDHP.

II. Obsah žaloby

28. Žalobce v podané žalobě namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z tvrzení, že žalobce neprokázal využívání Nemovitosti pro svoji ekonomickou činnost. Žalobce s odkazem na definici ekonomické činnosti v § 5 odst. 2 ZDPH uvedl, že byl osobou povinnou k dani (plátce daně), Nemovitost pořídil za účelem provozování ekonomické činnosti (a nikoliv za účelem bydlení, jak žalovaný tvrdí, avšak nedokládá), tuto nemovitou věc zařadil do svého obchodního majetku, pronajal ji jako podnikatel úplatně jinému podnikateli s tím, že součástí nájemného bylo i DPH a Nemovitost od 1. 1. 2015 do současnosti soustavně používá pro výkon ekonomické činnosti. Nad rámec uvedeného žalobce zdůraznil, že pravidelně každý měsíc (v souladu se Smlouvou o pronájmu) vystavuje Nájemci faktury (včetně DPH), které Nájemce pravidelně hradí. Tyto faktury (daňové doklady), resp. zdanitelná plnění a daň z nich plynoucí žalobce pravidelně uvádí ve svých daňových přiznáních a v kontrolních hlášeních a daň z nich plynoucí pravidelně správci daně odvádí. Stejně tak podle žalobce byly příjmy, které pronájmem Nemovitosti získává, předmětem jeho daně z příjmů fyzických osob a jsou jím pravidelně zdaňovány. Všechny tyto skutečnosti byly správci daně, potažmo i žalovanému, podle žalobce prokazatelně známy a správcem daně nebyly nikterak rozporovány.
29. Žalobce za účelem doložení skutečnosti, že Nemovitost byla pořízena za účelem výkonu ekonomické činnosti a je takto i soustavně využívána, doložil jak Smlouvu o pronájmu, tak i daňové doklady, přičemž správce daně opakovaně vyzval k uskutečnění místního šetření za účelem doložení stavu Nemovitosti. Správce daně, stejně jako žalovaný, tyto důkazní prostředky nevzal nikterak v potaz a místní šetření tak, jak bylo žalobcem

navrhováno, neuskutečnil. Žalobce je proto toho názoru, že skutková podstata, ze které žalovaný vycházel, nebyla zjištěna řádně.

30. Z informací zjištěných v rámci odvolacího řízení pak žalovaný dle žalobce nevycházel a tyto informace buď zcela pominul, nebo je v rámci napadeného rozhodnutí uvedl v rozporu s jejich obsahem. Nebylo zřejmé, z jakého důvodu žalovaný trval na prokázání skutkového stavu k 1. čtvrtletí roku 2015, když z ust. § 5 odst. 2 ZDPH plyne, že využití nemovité věci musí být kontinuální, tj. i po rozhodném zdaňovacím období (což se mj. snažil žalobce doložit). I z těchto důvodů je žalobce přesvědčen o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
31. Skutečné využití Nemovitosti Nájemcem bylo prokázáno tvrzeními a důkazními prostředky předloženými žalobcem (smlouvy, daňové doklady, pokladní doklady, daňová přiznání, návrh místního šetření), Nájemcem (odpovědi na výzvy, daňové doklady, daňová přiznání) a Správcem objektu (odpovědi na výzvy). Naopak tvrzení o tom, že Nájemce Nemovitost ke své podnikatelské činnosti nevyužíval, žalovaný nedoložil žádným důkazním prostředkem.
32. Dále žalobce zdůraznil, že pokud žalovaný opíral své závěry o právní úpravu živnostenského zákona, která uvádí pravidla pro označení provozovny, zcela pominul vyjádření Správce objektu, že provozovna označena byla, avšak označení bylo opakovaně strženo. Podle ust. § 8 odst. 3 ve spojení s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu měl správce daně vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu či skutečnosti a byl povinen zjišťovat skutkový stav co nejúplněji. Pokud žalovaný dospěl stran označení provozovny dokazováním k rozporným zjištěním, byl povinen tyto rozpory odstranit a nikoliv jednostranně upřednostnit vlastní zjištění před tvrzeními Správce objektu (který měl v daném řízení postavení svědka, i když nepřiznané) a před tvrzením Nájemce (rovněž v postavení svědka). Navíc, i kdyby bylo v daném řízení postaveno na jisto, že Nájemce porušil svoji povinnost a provozovnu neoznačil, neměla mít tato skutečnost bez dalšího žádný vliv na probíhající daňové řízení. Žalobce pouze výše uvedené mohl oznámit příslušnému živnostenskému orgánu. Pouze žalovaným tvrzené neoznačení provozovny nepostačovalo samo o sobě k tomu, aby bylo doloženo, že Nájemce předmětný prostor neužíval. V žádném případě tak nebylo možné uzavřít, že by Nájemce v Nemovitosti ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2015 nikdy neuskutečňoval ekonomickou činnost, protože žádné takové důkazní prostředky žalovaným předloženy nebyly, naopak žalobce a svědci prokázali opak.
33. Ohledně skutečnosti, že nikdo nereagoval na zazvonění, žalobce uvedl, že je vysvětlitelná právě účelem, za kterým Nájemce dané prostory využíval a využívá. Nejednalo se o žádné výrobní prostory či administrativní prostory, kde by byla uskutečňována každodenní činnost Nájemce. Pro tyto účely mu sloužily provozovny jiné. V Nemovitosti byla uskutečňována jednání s jeho významnými obchodními partnery, pro které nebyly vhodné prostory sídla Nájemce či veřejné prostory (restaurační zařízení apod.). Pakliže by žalovaný tuto otázku na Nájemce vznesl, zajisté by se mu dostalo i náležité odpovědi, případně pokud by Nájemce byl vyslechnut jako svědek, žalobce by mu předmětnou otázku sám položil. Žalovaný však tímto způsobem v daném řízení nepostupoval, Nájemce ani Správce objektu jako svědka nevyslechl a na skutečnosti jimi uváděné nikterak nedbal,

čímž porušil mj. právo žalobce být přítomen výslechu svědka (Nájemce i Správce objektu). Z těchto důvodů je podle žalobce rozhodnutí nezákonné a mělo by být zrušeno.

34. Pro úplnost žalobce uvedl, že ze zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech (dále jen „zákon o evidenci obyvatel“) jednoznačně vyplývá evidenční charakter tzv. trvalého pobytu. Jinak řečeno, skutečnost, že určitá osoba je v určitém místě přihlášena k trvalému pobytu, bez dalšího neznámá, že toto místo skutečně k trvalému bydlení používá. Tak tomu bylo i v případě žalobce a jeho rodinných příslušníků, kteří Nemovitost nikdy k bydlení nepoužívali, neboť měli vlastní bydlení zajištěno mimo Prahu. Z praktických důvodů však bylo pro žalobce vhodnější mít trvalý pobyt evidován na P. 6. Žalobce je totiž rozveden a jeho syn žije na P. 6, kde rovněž chodí do školy a kde ho žalobce často navštěvuje. Z důvodu „spádovosti“ (školní zařízení syna) a rezidenčního parkování si žalobce ponechal trvalý pobyt na P. 6, kde ho měl evidován až do prodeje jeho bývalé nemovitosti. Rozhodným bylo pro žalobce i zdravotní hledisko, protože má kardiostimulátor a z tohoto důvodu je dlouhodobým pacientem nemocnice Motol. Paní V. H., partnerka žalobce, je živnostníkem až od 30. 6. 2015, v rozhodném období tedy neprovozovala žádnou živnost, a už vůbec ne v Nemovitosti. Pakliže by žalovaný nahlédl do předmětné evidence, zjistil by rovněž, že paní H. provozovala masérskou činnost, pro kterou je mj. nutné mít uzpůsobeny prostory a která klade jisté nároky např. na teplo či na spotřebu vody. Pakliže by žalovaný porovnal údaje z vyúčtování služeb za rok 2015 za Nemovitosti s průměrnou spotřebou průměrného bytu používaného k trvalému bydlení či výkonu masérské činnosti, zjistil by, že spotřeba vody či tepla je nepoměrně nižší. I tímto nepřímým důkazním prostředkem tak bylo doloženo, že nebylo pravdivým tvrzení žalovaného, že by Nemovitost byla využívána k bydlení.
35. Mimo listiny již založené ve spisovém materiálu přiložil žalobce k žalobě e-mailovou komunikaci se společností Pražská energetika z listopadu 2016 a dále fotografie předmětného bytu, které soudu zaslal dne 12. 4. 2017, vyjádření Nájemce k předmětu správního řízení a prohlášení starosty obce, ve které žalobce jako fyzická osoba žije.
36. Žalobce je toho názoru, že z výše uvedeného zcela jednoznačně vyplývá, že řízení před žalovaným vykazovalo takové vady, pro které je třeba zrušit napadené rozhodnutí, a to z toho důvodu, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, byl v rozporu se spisy a neměl v nich oporu, když současně vyžadoval zásadní doplnění, a dále i to, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro nesprávné hodnocení právní otázky žalovaným.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

37. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Veškeré námitky žalobce označil za nedůvodné s tím, že žalobce nárok na odpočet ve smyslu ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH neprokázal, resp. neprokázal, že Nemovitost fakticky pronajímал jinému plátcí (Nájemci) k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Pronájem byl správcem daně posouzen jako účelový, jelikož žalobce neprokázal, že by vágně sepsaná Smlouva o pronájmu byla fakticky plněna. Žalovaný též poukázal na ekonomickou neúčelnost deklarovaného pronájmu.
38. Dále uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH tíží žalobce a nikoli správce daně nebo žalovaného. Žalovaný se prokazováním nároku na

odpočet daně podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí. Byl to právě žalobce, kdo měl v daňovém řízení doložit, že Nemovitost skutečně pronajímá Nájemci, a ten že ji používal k uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle žalovaného nebylo možné přenášet důkazní břemeno, které při prokazování nároku na odpočet nesl žalobce. Byl to právě žalobce, kdo měl věrohodným způsobem prokázat, že Nemovitost fakticky pronajímá a k jakým konkrétním účelům ji Nájemce v rámci své ekonomické činnosti využíval.

39. Argumentace žalobce ohledně faktického užívání Nemovitosti Nájemcem jako kancelářských a reprezentativních prostor působila podle žalovaného rovněž účelově, když v odvolání žalobce uvedl, že skutečnost, zda Nájemce používá pronajatou Nemovitost pro svoji ekonomickou činnost, nemůže prokázat, protože jediný, kdo toto může prokázat, je Nájemce, a správce daně měl dost možností, jak si tyto důkazy opatřit. Pokud žalobce namítal, že nebyl proveden výslech Správce objektu ani Nájemce, žalovaný poukázal na to, že výslech těchto osob nebyl žalobcem v daňovém řízení vůbec navržen. Nebylo možné klást k tíži žalovanému, že nevyslechl Nájemce jako svědka, a porušil tak dle žalobce mj. jeho právo být přítomen výslechu svědka, když za účelem co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně správce daně poskytl Nájemci dostatečný prostor, aby se k deklarovanému pronájmu Nemovitosti vyjádřil, předložil jakékoliv mu dostupné důkazy apod., a tedy i případně navrhl výslech těchto svědků. Pokud této možnosti Nájemce plně nevyužil, nemohla tato skutečnost jít k tíži žalovanému, neboť v daňovém řízení nemůže správce daně napravovat negativní následky neunesení důkazního břemene plátcem daně. Rovněž Správci objektu byly zaslány výzvy k poskytnutí informací.
40. Žalovaný dále uvedl, že se zabýval sděleními Správce objektu a odkázal na napadené rozhodnutí. Dospěl k závěru, že tato sdělení Správce objektu vzhledem k ostatním zjištěním správce daně neprokázala, že žalobce Nemovitost Nájemci skutečně pronajímá a ten že ji fakticky užíval, resp. že ji užíval v rámci své ekonomické činnosti. Správce objektu ve svých přípisech ve vztahu k užívání Nemovitosti Nájemcem toliko referoval o informacích, které mu byly poskytnuty žalobcem. Nejednalo se tedy o skutečnosti, které by Správce objektu např. při výkonu své činnosti (správy nemovitosti) sám zjistil. Žalovaný uvedl, že nestačilo nepotvrzené tvrzení Správce objektu, že *„pokud mu je známo žalobce ani jeho partnerka v nemovitosti nebydlí“*, kdy naopak zde byly indicie, že by mohlo být v zájmu žalobce Nemovitost užívat (vzhledem k jeho bydlišti mimo Prahu, návštěvám syna, rezidenční parkování, spádovost nemocnice ...). Taktéž žalovaný uvedl, že Pražská energetika evidovala žalobce jako fyzickou osobu bez uvedení DIČ.
41. Žalovaný zdůraznil, že aby bylo možné nárokovaný odpočet uznat, bylo nutné, aby žalobce prokázal, že Nemovitost fakticky užíval Nájemce ke své ekonomické činnosti, nikoliv aby žalobce prokázal, že Nemovitost neužíval k bydlení žalobce a jeho partnerky.
42. Žalovaný nečinil sporným, že místní šetření nemohla bez dalšího prokázat, zda k deklarovanému pronájmu v předmětném zdaňovacím období skutečně docházelo či nikoli, avšak zjištění, ke kterým správce daně v rámci těchto místních šetření dospěl (nikdy nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by pronájmu Nemovitosti deklarovanému Nájemci nasvědčovaly), vedla k existenci důvodných pochybností na straně správce daně. Žalobce však v celém průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by tyto pochybnosti správce daně odstranil. Žalovaný trval na závěru, že

prohlídka navrhnutá žalobcem by nemohla prokázat splnění podmínek daných ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2015.

43. Žalovaný shrnul, že Smlouvou o pronájmu, formálně správnými daňovými doklady a ani deklarovaným placením nájemného v hotovosti nebylo v rámci daňového řízení žalobcem prokázáno faktické užívání Nemovitosti, resp. faktické užívání Nemovitosti Nájemcem k jeho ekonomické činnosti.
44. Informaci od Správce objektu, že mu žalobce sdělil, že Nemovitost bude využívána jako kancelářské či reprezentační prostory, nebylo možné rovněž vzhledem k ostatním zjištěním správce daně považovat za dostatečný důkaz. Přitom již na samém počátku nájemního vztahu muselo být žalobci zřejmé, že v případě nárokováného odpočtu to bude právě on, kdo bude muset prokázat, že skutečně pronajímá Nemovitost jinému plátcí daně k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Smlouva o pronájmu mezi žalobcem a Nájemcem nedokládala skutečný účel použití Nemovitosti, když v ní bylo pouze obecně uvedeno, že Nájemce bude využívat předmětné prostory k účelu provozu firmy. Žalovaný uvedl příkladný výčet důkazních prostředků, které žalobce mohl v daňovém řízení předložit a následně uzavřel, že správní orgány řádně posoudily důkazy v předmětném daňovém řízení, přihlížely ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro nárokový odpočet.
45. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na svých žalobních tvrzeních a dále s odkazem na jednotlivé části vyjádření žalovaného argumentoval tím, že je nepřípustné prokazování negativních skutečností, že žalobce nemá povinnost prokazovat konkrétní účel využití nemovité věci, že žalovaný řádně nezjistil skutkový stav a nevyvrátil skutková tvrzení žalobce, že nájemní smlouvy byly standardní a že žalobce doložil, že bydlí na jiném místě.

IV. Ústní jednání

46. Při ústním jednání před soudem dne 14.5.2020 žalobce setrval na svém procesním stanovisku, žalovaný pak v písemné omluvě z jednání odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Právní zástupkyně žalobce odkázala na obsah žaloby a zdůraznila některé její stěžejní body, zejména to, že právní závěry žalovaného jsou nesprávné, neboť jsou založeny na nesprávném hodnocení důkazů, přičemž pokud správce daně sám provedl místní šetření na adrese Nemovitosti, na jehož podkladě pak přistoupil k postupu k odstranění pochybností, pochybil, pokud k návrhu žalobce neprovedl místní šetření přímo v Nemovitosti za přítomnosti žalobce a event. Nájemce.

V. Posouzení věci soudem

47. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
48. Podle § 5 odst. 2 ZDPH *ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelské,*

jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.

49. Podle § 56a odst. 1 ZDPH *nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou*
a) *krátkodobého nájmu nemovité věci,*
b) *nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
c) *nájmu bezpečnostních schránek,*
d) *nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*
50. Podle § 56a odst. 3 ZDPH *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*
51. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
a) *na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
b) *na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
c) *v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
52. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
53. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
54. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
55. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
56. Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda žalobce v daňovém řízení prokázal nárok na odpočet DPH ve výši 3 559 414 Kč, který se týkal žalobcem přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s pronájmem bytové jednotky na adrese na P. 6 jinému podnikatelskému subjektu (Nájemci), a to za účelem podnikání tohoto subjektu (Nájemce).
57. Podle žalobce správní orgány nedostatečně zjistily rozhodné skutečnosti, ze kterých následně jejich rozhodnutí vycházela. Žalobce měl za to, že skutečné využití Nemovitosti Nájemcem bylo prokázáno tvrzeními a důkazními prostředky předloženými žalobcem

(Smlouva o pronájmu, daňové doklady, pokladní doklady, daňové přiznání, návrh místního šetření), Nájemcem (odpovědi na výzvy, daňové doklady, daňová přiznání) a Správcem objektu (odpovědi na výzvy). Žalobce namítal, že tvrzení o tom, že Nájemce Nemovitost nevyužíval ke své podnikatelské činnosti, žalovaný nikterak nedoložil.

58. Soud považuje za podstatné úvodem připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývá, že nárok osob povinných k dani odečíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především rozsudky ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci C-63/04, *Centralan Property*, bod 52, ve věci C-324/11, *Tóth*, bod 26, či ve věci C-285/11, *Bonik*, bod 29, a usnesení ve věci C-33/13, *Jagietto*, bod 27).
59. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán, a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz např. rozsudky SDEU ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98, odst. 26 až 28, nebo ze dne 21. 2. 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, odst. 19 a judikatura tam citovaná). SDEU nicméně ve své rozhodovací praxi opakovaně připustil, že nárok na odpočet je přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (např. rozsudky SDEU ze dne 26. 5. 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, odst. 36, *Wolfram Becker*, odst. 20, *Abbey National*, odst. 35, nebo rozsudek ze dne 27. 9. 2001, *Cibo*, C-16/00, odst. 32 a 33).
60. Z judikatury SDEU v tomto směru rovněž vyplývá, že nárok na odpočet daně je oprávněný i v případě „přípravných prací“, kdy k použití předpokládané ekonomické činnosti nakonec nedojde, resp. přijaté zdanitelné plnění nepovede ke vzniku zdanitelných plnění s povinností uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu (srov. např. rozsudek ze dne 29. 2. 1996, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*, C-110/94, a rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *I/S Fini H*, C-32/03).
61. SDEU přitom v tomto směru opakovaně zdůraznil, že daňová správa může po daňovém subjektu požadovat objektivní důkaz stran jeho obchodního záměru a použití přijatých

zdanitelných plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet, k tomuto účelu s tím, že pokud nebude takový důkaz předložen, může nárok daňového subjektu na odpočet daně odmítnout (rozsudky SDEU ze dne 3. 3. 2005, *I/S Fini H*, C-32/03, ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfriša a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 46, ze dne 14. 2. 1985, *Rompelman*, C-268/83, bod 24, aj., srov. také rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 10 Af 18/2015-52).

62. V nyní posuzované věci žalobce svými žalobními námitkami poukazoval na skutečnost, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s pronájmem Nemovitosti v daňovém řízení prokázal, když předložil Smlouvu o pronájmu, daňové doklady, pokladní doklady, daňová přiznání a navrhl místní šetření, přičemž relevance těchto tvrzení žalobce byla podpořena doklady, které si správce daně vyžádal od Nájemce, potažmo Správce objektu.
63. Soud po prostudování správního spisu podotýká, že žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že Nemovitost za účelem jeho podnikatelské činnosti pronajímá Nájemci, který Nemovitost užívá ke své obchodní činnosti, tedy je využívána k ekonomické činnosti Nájemce. K daňovému přiznání však žalobce připojil pouze kartu hmotného dlouhodobého majetku, kde je evidován nákup bytové jednotky, kartu nehmotného dlouhodobého majetku, kde je evidován nákup pozemku a fakturu prokazující nákup Nemovitosti, ve které (původně) absentovalo DIČ osoby, pro kterou se plnění mělo uskutečnit (žalobce).
64. Z těchto žalobcem předložených listin nemohl dle názoru soudu správce daně prokazatelně ověřit, zda byly splněny podmínky pro nadměrný odpočet daně podle § 72 ZDPH. Tyto pochybnosti byly umocněny zjištěními z provedeného prvního šetření na místě, ze kterého nevyplývalo, že by žalobce Nemovitost užíval pro uskutečňování své ekonomické činnosti, případně že by ji užíval k ekonomické činnosti Nájemce.
65. Z toho důvodu byl žalobce zcela oprávněně v průběhu daňového řízení v souladu s ust. § 89 daňového řádu správcem daně vyzván, aby ve stanovené lhůtě předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, a to včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním v předmětném období (výzva správce daně ze dne 25. 5. 2015, č. j. 4104201/15/2006-52525-109874).
66. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl, že o ekonomické činnosti Nájemce nemá žádné informace, přičemž předložil vágně sepsanou Smlouvu o pronájmu, ze které je zřejmá výše měsíčního nájemného (41 000 Kč + DPH) a jen velmi obecný účel předmětu nájmu („*k účelu provozu firmy*“). Žalobce taktéž předložil faktury vystavené Nájemci za měsíce leden až březen 2015 a příjmové doklady, z nichž je zřejmé, že datum uskutečnění zdanitelného plnění se vždy shodovalo se dnem vystavení faktury. Za nestandardní, byť nikoliv nezákonné, lze dle názoru soudu považovat i hrazení nájmu, které dle tvrzení žalobce probíhalo v hotovosti. V souvislosti s hrazením nájmu lze na okraj poznamenat, že dle výpisu z bankovního účtu žalobce poskytnutého ČSOB dne 11. 9. 2015 (za období od 1. 9. 2014) a dne 12. 4. 2016 (za období od 1. 9. 2015) nevyplývá, že by žalobce na svůj účet prostředky získané z předmětného nájmu následně vkládal. Z výpisu z bankovního účtu Nájemce poskytnutého Komerční bankou dne 31. 8. 2015 (za období od 1.9.2014) pak nelze seznat, že by za účelem platby sjednaného nájemného byla v období předcházejícím

úhradě plateb z účtu Nájemce vybírána vyšší finanční hotovost odpovídající výši sjednaného nájmu vč. DPH. I z ostatních faktur vystavených žalobcem Nájemci za období měsíců duben až prosinec 2015 je zřejmé, že tyto faktury byly převzaty osobně téhož dne vždy jednatelem Nájemce, a z listin předložených Nájemcem je zřejmé, že faktury byly téhož dne uhrazeny. Z výpisů z účtů nevyplývá, že by žalobce a Nájemce mezi sebou uskutečňovali jakékoliv bezhotovostní platby.

67. Soud taktéž nemohl přehlédnout, že žalobce a Nájemce předložili faktury za leden až březen 2015, které se odlišovaly v předmětu plnění, kdy např. za leden 2015 žalobce předložil vystavenou fakturu s předmětem plnění „*Pronájem nebytových prostor, P., B. leden 2015*“ a Nájemce za leden 2015 předložil fakturu s předmětem plnění „*Pronájem nebytových prostor leden 2015*.“ Obdobně odlišně byly formulovány faktury taktéž za únor a březen 2015 a až ve fakturách od dubna 2015 předložených Nájemcem byl uveden jako předmět plnění „*Pronájem nebytových prostor, P., B. duben 2015*“ a následně bylo fakturováno obdobně (viz Příloha č. 21 správního spisu a Příloha č. 59 správního spisu). Vzhledem k tomu, že z listin předložených Nájemcem bylo zjištěno, že žalobce pronajímal Nájemci nebytové prostory i v roce 2014, a to na odlišné adrese, kdy výše uvedené daňové doklady za leden – březen 2015, předložené Nájemcem, obsahovaly shodný (neurčitý) předmět plnění jako daňové doklady za pronájem nebytových prostor v roce 2014 (viz Příloha č. 56 správního spisu), avšak s odlišnou částkou plnění, nebylo zřejmé, že by se předmětné doklady (leden až březen 2015) týkaly pronájmu Nemovitosti, u které si žalobce nárokoval odpočet DPH. Ani tyto zcela důvodné pochybnosti o skutečném účelu nájmu Nemovitosti však nebyly v průběhu celého daňového řízení vyvráceny.
68. Pochybnosti správce daně o skutečnosti, že Nájemce opravdu využívá Nemovitost ke své ekonomické činnosti, pak nemohlo rozptýlit ani vyjádření Správce objektu, který pouze konstatoval, že dle sdělení žalobce ze dne 2. 1. 2015 měl pronajímané prostory Nájemce užívat jako kancelářské či reprezentativní prostory, a že se souhlasem výboru SVJ byla na vstupní dveře vylepena nálepka s označením provozovny. Pochybnosti správce daně naopak umocnily listiny, které mu na výzvu předložila Pražská energetika. Z nich je zcela zřejmé, že při uzavírání smlouvy žalobce jakožto fyzická osoba v žádosti o změnu odběratele neuvedl své IČO ani DIČ a tyto údaje se neobjevily ani na Potvrzení – Smlouvě o sdružených službách dodávky elektřiny. Žalobce tak při uzavírání smlouvy o energiích vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající.
69. Jiné relevantní důkazní prostředky (vyjma Smlouvy o pronájmu, vystavených faktur a příjmových dokladů) žalobce k prokázání svého tvrzení, že Nemovitost byla pronajímána Nájemci, který ji provozoval ke své podnikatelské činnosti, nepředložil, ačkoliv po něm správce daně v průběhu daňového řízení požadoval, aby skutečnosti jím tvrzené v přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období prokázal, a to v souladu s ust. § 92 odst. 3, 4 daňového řádu.
70. V tomto ohledu lze obecně připomenout, „že pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění všech zákonných podmínek. Ověření, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je, jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z

přidané hodnoty, je-li správcem daně zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. 8 Afs 5/2011 - 130)“ (rozsudek Městského soudu v Praze dne 30. 1. 2019, č. j. 10 Af 18/2015-52).

71. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene lze shrnout, že „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26.9.2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č.j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č.j. 2 Afs 24/2007 - 119)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2019, č. j. 1 Afs 51/2019-46). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60.
72. Daňový subjekt (žalobce) tedy nese břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní (§ 92 odst. 4 daňového řádu). To může unést doložením důkazních prostředků, ať už jde o zákonem předvídané povinné evidence, či předložením Smlouvy o pronájmu (podpořené svědeckou výpovědí). Správce daně pak zdanitelné plnění po provedení dokazování uzná či vznesе důvodné pochybnosti, které daňový subjekt dále vyvrací.
73. Správce daně nemusí k doložení svých důvodných pochybností předkládat důkazy, není-li jich potřeba. Musí však identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené důkazní prostředky jako nedostatečné k prokázání tvrzení daňového subjektu, ať již odkazem na vady vyjmenované přímo v § 92 odst. 5 daňového řádu (nevěrohodnost,

neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost), nebo vady jiné, jako je nečitelnost či irelevance (k tomu srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2019, č. j. 1 Afs 51/2019-46).

74. V projednávané věci správce daně v rámci daňového řízení vznesl vůči předloženým důkazům řadu zcela konkrétních pochybností (viz výše), které žalobce nevyvrátil a zejména neprokázal, že by Nájemce Nemovitost skutečně užíval ke své ekonomické činnosti. Bylo přitom zcela na úvaze žalobce, jaké prostředky a důkazy zvolí k tomu, aby svá tvrzení prokázal, resp. aby sdělil správním orgánům, kterými důkazními prostředky by bylo možné soulad jím předložených dokladů se skutečností prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č.j. 1 Afs 63/2009-102). Žalobcem předložené listiny a další důkazní prostředky, které správní orgán na základě výzev adresovaných třetím osobám získal, však žalobcovo tvrzení, že Nájemce užívá Nemovitost ke své ekonomické činnosti, nikterak nepotvrdily. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že ani ze sdělení Nájemce a Správce objektu nevyplývá, že žalobce Nemovitost pronajímá v předmětném období Nájemci a ten ji fakticky užíval ke své ekonomické činnosti. Nelze též přehlédnout, že dle údajů zapsaných v živnostenském rejstříku ke dni 16. 8. 2016 Nájemce živnostenskému úřadu nahlásil až dne 14. 12. 2015, že Nemovitost bude užívat jako provozovnu, což nasvědčuje tomu, že žalobce mohl Nemovitost pronajímat s vědomím Nájemce toliko formálně pouze za účelem odpočtu daně za koupi Nemovitosti. Nájemce změnu v užívání provozovny nahlásil živnostenskému úřadu krátce (cca měsíc) poté, co správce daně vydal Platební výměr, ve kterém žalobce upozorňoval, že Nájemce na adrese Nemovitosti žádnou provozovnu hlášenou neměl.
75. Pokud žalobce namítal, že žalovaný nevyhověl jeho návrhu na provedení místního šetření v žalobcem navržený den, soud dospěl k témuž závěru jako žalovaný, a sice že provedením místního šetření dne 9. 12. 2016 by nebylo možné prokázat splnění podmínek daných ustanovením § 56a odst. 3 ZDPH ve zdaňovacím období za 1. čtvrtletí roku 2015. Po téměř 18 měsících po skončení předmětného zdaňovacího období by tímto důkazním prostředkem nemohly být zjištěny pro věc rozhodné skutečnosti, a jeho provedení by tedy bylo zcela nadbytečné. Místní šetření provedené s takovým časovým odstupem by zkrátka nemohlo prokázat tvrzení žalobce, že Nemovitost v rozhodném období pronajímá Nájemci a ten ji užíval za účelem své ekonomické činnosti. Správce daně správně trval na prokázání užívání Nemovitosti Nájemcem k jeho ekonomické činnosti v předmětné době (1. čtvrtletí roku 2015), jelikož právě za toto období si žalobce uplatnil odpočet daně v jím podaném přiznání k dani z přidané hodnoty. Úplnost, řádnost a správnost informací uvedených v tomto přiznání měl žalovaný za povinnost ověřit a v případě pochybností žalobce vyzvat k odstranění pochybností. Správce daně v tomto řízení nezkoumal, zda Nájemce Nemovitost užíval i následně v průběhu kalendářního roku 2015 či později, ale byl povinen ověřit správnost údajů, které žalobce tvrdil v daňovém přiznání za rozhodné zdaňovací období. Žalovaný tedy neměl povinnost uskutečnit místní šetření na žádost žalobce až na konci roku 2016, přičemž ani není zřejmé, jaké relevantní a pro věc rozhodné skutečnosti by správce daně mohl zjistit při místním šetření ve vztahu k odpočtu daně uplatněnému ve zcela jiném zdaňovacím období jiného roku, navíc téměř po 18 měsících od podání předmětného přiznání k dani z přidané hodnoty.
76. Soud se také nemohl ztotožnit s námitkou žalobce, že provozovna Nájemce v Nemovitosti označena byla, avšak označení bylo opakovaně strženo. Lze sice připustit, že Správce

objektu uvedl, že označení Nájemce opakovaně strženo bylo, avšak při místních šetřeních, která správce daně opakovaně provedl v průběhu roku 2015 a v první polovině roku 2016, ani v jednom případě nezaznamenal, že by nálepka na dveřích vylepena skutečně byla. V tomto směru soud přisvědčuje argumentaci žalovaného obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že chtěl-li žalobce při pronajímání Nemovitosti využít ust. § 56a odst. 3 ZDPH, bylo v jeho zájmu dodržet zde uvedené podmínky. V rámci své podnikatelské činnosti tak mohl a měl po Nájemci v rámci písemně uzavřené Smlouvy o pronájmu vyžadovat splnění podmínek, za nichž se z osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně stane plnění zdanitelné, díky čemuž by pak bylo možné při splnění podmínek daných ust. § 73 ZDPH uplatnit nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění v souladu s ust. § 72 ZDPH.

77. Jak uvedl žalovaný, žalobce jako podnikatel, který by si měl být vědom všech svých povinností a rizik, mohl právě v rámci Smlouvy o pronájmu vůči Nájemci oprávněně přijmout (sjednat) patřičná opatření (povinnost řádně a viditelně označit provozovnu, povinnost ohlásit provozovnu na živnostenském úřadě apod.). Nelze než přitakat žalovanému, že předložená Smlouva o pronájmu byla sepsána vágně, neobsahuje řadu zcela běžných podmínek (např. informace o vybavení Nemovitosti, určení hranice spotřeby energií, vyúčtování energií, informace o výpovědi z nájmu, aj.), přičemž nebyl předložen (a zřejmě ani sepsán) předávací protokol k Nemovitosti s vyznačením hodnot spotřebovaných energií, případně seznamem movitých věcí, které byly příslušenstvím bytu. Nájemce po téměř celý rok, kdy měl provozovnu užívat ke své ekonomické činnosti, jak tvrdil žalobce, nejen že objektivně (viz úřední záznamy z místních šetření) provozovnu neměl viditelně označenou, ale taktéž provozovnu nenahlásil živnostenskému úřadu. Je sice pravdou, že neoznačení provozovny, případně ani její nenahlášení živnostenskému úřadu nemohlo samo o sobě vést k vydání platebního výměru, nicméně ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi (viz výše) vedla tato zjištění k důvodným pochybnostem, že Nájemce žalobcem pronajímanou bytovou jednotku (Nemovitost) nepoužívá ke své ekonomické činnosti, přičemž bylo primárně na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil a aby prokázal, že jím tvrzený nájemní vztah není účelový.
78. Jakkoli se lze ztotožnit se žalobcem, že nahlášení trvalého pobytu žalobce a jeho přítelkyně na adrese Nemovitosti samo o sobě nevyvrací provozování ekonomické činnosti, je nanejvýš podezřelá skutečnost, že na adrese Nemovitosti, kde se dle svého tvrzení žalobce fakticky nezdržoval a ekonomickou činnost zde nevykonávala ani jeho přítelkyně (přestože dle živnostenského rejstříku na této adrese měla nahlášeno místo podnikání), se nacházela nálepka s označením jeho přítelkyně jakožto podnikající fyzické osoby. I na základě této skutečnosti mohl správce daně důvodně pochybovat, zda Nájemce opravdu svou ekonomickou činnost v Nemovitosti uskutečňuje, případně zda ji zde neuskutečňuje přítelkyně žalobce. Tvrzení žalobce uvedené v žalobě, že si trvalý pobyt na adrese Nemovitosti, která je v jeho vlastnictví, nahlásil z důvodu využívání „výhod trvalého bydliště“, samo o sobě nemůže vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, že Nemovitost nebyla užívána Nájemcem k jeho ekonomické činnosti. Lze totiž shrnout, jak to ostatně učinil i žalovaný ve vyjádření k žalobě, se kterým se soud ztotožňuje, že *„polemika s žalobcem ohledně užívání nemovitosti k bydlení žalobce není a skutečnost, že správce daně dospěl k závěru, že nemovitost žalobce užíval ke svému bydlení a k bydlení další osoby, nebyla ani nosným důvodem pro neuznání žalobcem nárokováného odpočtu.“* Nebylo povinností žalobce, aby prokázal, že Nemovitost nevyužíval sám, případně že ji nevyužívala jeho

přítelkyně, jak žalobce tvrdil i v podané žalobě, avšak jeho povinností bylo, aby poté, co mu správce daně sdělil konkrétní a zcela důvodné pochybnosti o jím tvrzeném účelu nájmu, prokázal, že Nemovitost fakticky užíval Nájemce ke své ekonomické činnosti, což se nestalo.

79. Pokud žalobce v podané žalobě namítal, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav i z toho důvodu, že nevyslechl Nájemce ani Správce objektu jako svědka, soud k tomu uvádí, že návrh na vyslechnutí těchto osob žalobce přednesl poprvé až v podané žalobě. Správce daně ve výzvě ze dne 25. 5. 2015 zcela zřejmě vyzval žalobce, aby odstranil pochybnosti, zda Nemovitost byla využívána daňovým subjektem k uskutečněním plněním s nárokem na odpočet daně. Jak již soud uvedl výše, byl to právě žalobce, kterého tížilo břemeno důkazní. Žalobce měl v průběhu daňového řízení možnost správcí daně navrhnout mj. výslech právě výše uvedených svědků. Nelze klást k tíži žalovaného, že tyto svědky sám o sobě a z vlastní vůle nevyslechl. Správce daně nepochybil, jestliže písemně vyzval Nájemce, aby se ke spolupráci s žalobcem vyjádřil (výzva ze dne 14. 1. 2016), přičemž na tuto výzvu Nájemce reagoval zasláním evidence pro daňové účely, nájemních smluv a faktur vystavených žalobcem, a následně vyzval i Správce objektu (výzva ze dne 21. 3. 2016 a dne 4. 4. 2016), který taktéž správcí daně nepředložil žádné informace prokazující faktické užívání Nemovitosti Nájemcem k jeho ekonomické činnosti. Správce daně takto zjistil pro věc základní rozhodné skutečnosti, které opětovně potvrzovaly jeho pochybnosti, a které žalobce následně v řízení nevyvrátil. Jinými slovy, správce daně neměl povinnost zajišťovat a zjišťovat další důkazy, které by *in eventum* mohly potvrzovat tvrzení žalobce, pokud tyto důkazy sám žalobce neoznačil a v průběhu daňového řízení nenavrl jejich provedení, ačkoliv to byl právě žalobce, koho v souladu s ust. § 92 odst. 3, 4 daňového řádu v návaznosti na ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu tížilo důkazní břemeno.
80. Pokud žalobce až v podané žalobě navrhl provést jako důkaz emailovou komunikaci s Pražskou energetikou z listopadu 2016 a dále fotografie předmětného bytu a vyjádření Nájemce k předmětu správního řízení a prohlášení starosty obce, ve které žalobce jako fyzická osoba žije, k prokázání jeho tvrzení o nesprávně zjištěném skutkovém stavu, ačkoliv si tohoto skutkového stavu musel být vědom už v průběhu daňového řízení, nemohl soud na tento návrh přistoupit a navržené důkazy provést (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Bylo totiž povinností žalobce, aby ve smyslu § 92 odst. 2 ZDPH tyto skutečnosti tvrdil a důkazy potřebné k jejich prokázání označil již v průběhu daňového řízení, a nikoliv, aby provedení těchto důkazů navrhoval až v řízení před soudem (k tomu viz též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č.j. 2 Afs 35/2009–91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 3. 2. 2010, č.j. 1 Afs 103/2009 – 232 ve věci NJK UNICOS, spol. s r. o.). Zákonost závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem v daňovém řízení, na kterém je napadené rozhodnutí zbudováno, nemůže žalobce účinně zpochybnit pomocí důkazů, které v daňovém řízení vůbec neuplatnil a poprvé je označil až v řízení před soudem.

VI. Závěr a náklady řízení

81. Lze shrnout, že bylo výhradní odpovědností žalobce, resp. bylo v jeho vlastním zájmu, aby (pokud zamýšlel uplatnit odpočty daně z přidané hodnoty) správcí daně prokázal, že přijatá plnění využil pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu ZDPH, resp. že

Nemovitost ke své ekonomické činnosti používal Nájemce, a to v souladu se shora popsaným judikatorním rámcem vyplývajícím z rozhodovací praxe SDEU. Tomuto zákonnému požadavku však žalobce nevyhověl. Správce daně a žalovaný proto právem dospěli k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal naplnění zákonných podmínek pro to, aby jím uplatněné odpočty mohly být posouzeny jako oprávněné (§ 72 odst. 1 ZDPH). Soud závěrem uvádí, že v daném případě finanční orgány nevyžadovaly po žalobci splnění takových povinností, které by překračovaly rámec jeho zákonné důkazní povinnosti (§ 92 odst. 2, 3, 4 daňového řádu).

82. Žalobní námitky tedy nejsou důvodné, a soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
83. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 14. května 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu