



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **REAL WORLD s.r.o.**, IČO: 24719684
sídlem Plaská 614/10, Praha 5

zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2015, čj. 2236/15/5200-20446-711513

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 28. 1. 2015, čj. 2236/15/5200-20446-711513 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), zamítl odvolání

žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 13. 1. 2014, čj. 175116/14/2005-24905-108718 (dále jen „Prvostupňové rozhodnutí“ či „Platební výměr“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 0 Kč, přičemž nepřiznal žalobci nárok na nadměrný odpočet daně dle podaného daňového přiznání ve výši 1 032 907 Kč.
3. Žalovaný Napadeným rozhodnutím odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí zamítl a Prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí rekapituloval předchozí průběh řízení, shrnul závěry uvedené v Prvostupňovém rozhodnutí a sumarizoval námitky, které žalobce v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí vznesl. Žalovaný dále popsal právní a navazující judikatorní východiska, na základě kterých při vydání Napadeného rozhodnutí postupoval.
5. Na str. 6 – 7 Napadeného rozhodnutí žalovaný podrobněji popsal skutková zjištění správce daně. V následující části odůvodnění (str. 7 – 8 Napadeného rozhodnutí) pak rekapituloval průběh doplnění dokazování v odvolacím řízení (výpověď svědka, odpověď stavebního úřadu na výzvu žalovaného a místní šetření).
6. Žalovaný poukázal na to, že předložené, po formální stránce bezvadné daňové doklady, bez dalšího samy o sobě ještě neprokazují, že plnění v nich deklarovaná použije žalobce v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vymezených § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Nárok na odpočet dle § 72 odst. 1 ZDPH je dle žalovaného vázán na prokázání současného splnění tří podmínek: a) skutečného přijetí zdanitelného plnění; b) přijetí zdanitelného plnění od subjektu, který je sám plátcem DPH; c) přijaté zdanitelné plnění je použito pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu.
7. Žalovaný poznamenal, že žalobce v období 4. čtvrtletí 2010 až 2. čtvrtletí 2014 neuskutečňoval žádná zdanitelná plnění. V předmětném zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2012 pak ve svém daňovém přiznání uplatňoval pouze nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k rekonstrukci předmětného objektu, k čemuž doložil daňové doklady, dokumenty a ostatní písemnosti obsahující technické parametry rekonstrukce objektu.
8. S poukazem na závěry vyplývající z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) žalovaný uvedl, že se zabýval jednotlivými důkazními prostředky předloženými či navrženými žalobcem a důkazními prostředky doloženými a získanými v rámci odvolacího řízení, a posuzoval, zda tyto důkazní prostředky prokazují, že přijatá plnění mají přímou a bezprostřední spojitost s plněními zakládajícími nárok na odpočet daně.
9. Ze spisového materiálu dle žalovaného vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění spočívala v rekonstrukci objektu, přičemž správce daně zjišťoval, jakým způsobem žalobce následně tento objekt využil nebo bude využívat pro uskutečňování svých zdanitelných plnění. Z odpovědi na výzvu čj. 1323325/13/2005-05404-108379 podle žalovaného vyplynulo, že na základě rozhodnutí o dodatečném povolení stavby, vydaného dne 3. 4. 2012 Městským úřadem ve Cvikově, se provádí stavba rekreačního objektu pouze pro rodinnou rekreaci.

Pokud by měla ekonomická činnost žalobce odpovídat předmětu podnikání „ubytovací služby“, žalobce má dle žalovaného v souladu § 126 a § 127 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**stavební zákon**“), povinnost zaslat na příslušný stavební odbor žádost o změnu v užívání stavby na stavbu pro ubytování více osob ještě před vydáním kolaudačního souhlasu. Z toho důvodu bylo dle žalovaného v rámci odvolacího řízení znovu prověřováno, zda nedošlo od rozhodnutí o dodatečném povolení stavby, ve kterém bylo stanoveno ukončení rekonstrukce do prosince 2013, stavebním úřadem k vydání jiného rozhodnutí, na základě kterého by byl žalobce oprávněn využívat objekt v rámci své ekonomické činnosti. Z odpovědi na výzvu čj. 5581936/14 podle žalovaného vyplynulo, že ke dni 16. 9. 2014 k žádné změně ve způsobu využívání objektu nedošlo a ani nebyla podána žádná žádost o změnu ve využívání objektu. Podle žalovaného tak z předloženého rozhodnutí o dodatečném povolení stavby nebyla shledána žádná přímá a bezprostřední souvislost s plněními zakládajícími nárok na odpočet daně.

10. Z žalobcem předložené nájemní smlouvy pak podle žalovaného vyplývá, že společnost BIOSTER, a.s., jakožto nájemce, je plátcem daně a objekt pronajatý od žalobce by měla využívat jako školící zařízení pro vlastní zaměstnance. Žalovaný s poukazem na to, že objekt podle rozhodnutí o dodatečném povolení stavby bude sloužit pro rekreační rodinné účely, konstatoval, že za současného stavu nelze bez dalšího tvrdit, že po ukončení výstavby bude objekt pro účely uskutečňování ekonomické činnosti společností BIOSTER, a.s. vyhovující a že v něm bude moci tato společnost ekonomickou činnost vykonávat. Tato skutečnost je dle žalovaného zpochybněna také samotným zněním odstavce 8.1. nájemní smlouvy, ve kterém je oprávnění k využití nemovitosti nájemcem vázáno právě na to, zda bude po dokončení stavebních úprav a stavebního řízení možné nemovitost pro dané účely využívat. Ze sdělení Městského úřadu ve Cvikově ani z důkazních prostředků předložených žalobcem podle žalovaného nevyplývá, že by žalobce učinil nějaká opatření, na jejichž základě by mohlo dojít ke změně v účelu využití objektu, a to pro účely definované v odstavci 4.3. nájemní smlouvy. Žalovaný přitom upozornil, že ačkoliv nájemní smlouva nabyla platnosti dnem jejího podpisu, tj. 30. 9. 2013, nenabyla do současnosti podle bodu 16.2. účinnosti. Z bodu 16.3. nájemní smlouvy, podle něhož *„nedojde-li ke skutečnosti, která by v souladu odst 16.2. této smlouvy zakládala účinnost této smlouvy, do 25.03.2014, nenabude tato smlouva účinnosti a smluvní strany nejsou ujednáními této smlouvy vázány“*, dle žalovaného plyne, že společnost BIOSTER, a.s. není v současnosti touto nájemní smlouvou vázána. Předložená nájemní smlouva tak podle žalovaného není s ohledem na výše uvedené dostatečným důkazním prostředkem, který by nevyvratitelným způsobem prokazoval, že společnost BIOSTER, a.s. bude využívat objekt v rámci své ekonomické činnosti a žalobce jí bude objekt pronajímat ve stavu vyhovujícím pro účely ubytovacích služeb, resp. žalobce bude uskutečňovat zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti.
11. Žalovaný dále zdůraznil, že okolnost, že svědek ve svědecké výpovědi potvrdil existenci nájemní smlouvy mezi společností BIOSTER a.s. a žalobcem ještě nezvratně nedokládá, že žalobce použije daný objekt v rámci své ekonomické činnosti, a proto by byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Svědkovi podle žalovaného nebylo známo, jakým způsobem a ke kterému datu k faktickému pronájmu skutečně dojde. Výpověď svědka ohledně polohy a umístění objektu v obci pak podle žalovaného byla v rozporu se zjištěním správce daně, které nabyt v rámci místního šetření, a se stavební dokumentací předloženou žalobcem v rámci postupu k odstranění

pochybností. Svědek podle žalovaného neznal adresu ani název obce, na jejímž území se objekt nachází, ačkoliv uvedl, že si objekt osobně prohlédl v březnu roku 2014.

12. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že nájemní smlouva může sloužit jen jako podklad k pouhé domněnce, nikoliv jako nezvratitelný důkaz o tom, že bude objekt využíván v rámci ekonomické činnosti žalobce, jelikož je reálně možné, že k pronajímání objektu společností BIOSTER a.s. fakticky nedojde nebo s odkazem na rozhodnutí o dodatečném povolení stavby nebude objekt způsobilý, aby jej mohl žalobce využívat v rámci své ekonomické činnosti, tj. poskytovat ubytovací služby, nadto pak tehdy, když nájemní smlouva k dnešnímu dni nenabyla účinnosti, přičemž žalobce nedoložil žádnou jinou nájemní smlouvu. Daný objekt tak podle žalovaného není ke dni vydání Napadeného rozhodnutí způsobilý k pronájmu, resp. stavební práce nejsou dokončeny a ze spisového materiálu nevyplývá, že by v současnosti byly stavební práce na tomto objektu prováděny, ani není známo datum ukončení těchto prací, přičemž žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností nejprve uvedl, že k pronajímání objektu dojde od 1. 1. 2013, a následně při ústním jednání dne 9. 10. 2012 doplnil, že k dokončení stavby objektu dojde během dubna 2013. Žalovaný uzavřel, že žalobce dostatečným způsobem neprokázal svůj ekonomický záměr ohledně využívání objektu v rámci své ekonomické činnosti.
13. Žalovaný konstatoval, že svědecká výpověď pana M. Č. nevyvratitelným způsobem neprokazuje oprávněnost žalobcem uplatňovaných nároků na odpočet daně. Žalovaný přitom uvedl, že má důvodné pochybnosti o věrohodnosti svědecké výpovědi, když jednak byly zjištěny rozpory ve výpovědi svědka se skutečnostmi zjištěnými z místního šetření, dále svědek, ačkoliv je osobou, která za společnost BIOSTER a.s. podepsala nájemní smlouvu s žalobcem, není s obsahem nájemní smlouvy dostatečně obeznámen, přičemž bylo rovněž zjištěno, že jednatel žalobce, pan M. S., byl od 20. 11. 2007 do 10. 02. 2011 předsedou představenstva společnosti BIOSTER, a.s., a v současné době byl měl být dle vyjádření svědka členem společnosti, poskytující právní poradenství společnosti BIOSTER, a.s. Tyto skutečnosti podle žalovaného nasvědčují tomu, že mezi žalobcem jako pronajímatelem a společností BIOSTER a.s. jako nájemcem existovala a v současné době stále může existovat personální vazba.
14. Žalobce tak podle žalovaného neprokázal přímou a bezprostřední souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a zdanitelnými plněními, která by se měla uskutečňovat v rámci ekonomické činnosti žalobce. Dle současného stavu bude objekt způsobilý k využívání pro rekreační účely a žalobce podle žalovaného neprokázal, že jej bude moci využívat ke zdanitelným plněním, které bude vytvářet v rámci své ekonomické činnosti, tedy k ubytovacím službám. Pouhá existence nájemní smlouvy bez faktických právních následků podle žalovaného neprokazuje, že žalobce má ve smyslu ust. § 72 odst. 5 ZDPH nárok na odpočet DPH v plné výši. Po žalobci lze podle žalovaného žádat, aby věrohodným způsobem prokázal svá tvrzení o deklarovaném obchodním případě a pochybnosti správce daně dostatečně vyvrátil, jelikož ho k dané věci tíží důkazní břemeno. Žalobcem předložené či navržené důkazní prostředky musí mít takovou vypovídací hodnotu, aby obstály i vůči podloženým pochybnostem o využívání objektu v rámci ekonomické činnosti žalobce. V předmětné věci však žalobce podle žalovaného své důkazní břemeno neunesl. Pochybnosti ohledně využití daného objektu pro ekonomickou činnost žalobce podle žalovaného stále existují, neboť svědecká výpověď žádné konkrétní skutečnosti o faktickém současném či budoucím využívání objektu pro ubytovací služby v rámci ekonomické činnosti žalobce nepřinesla. Správce daně nadto získal nezvratitelný

důkaz o tom, že objekt má sloužit pouze k rekreačním účelům a není v současnosti způsobilý k pronájmu, resp. není způsobilý k vytváření zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. V projednávané věci tak podle žalovaného nebyla s odkazem na ustálenou judikaturu SDEU zjištěna žádná bezprostřední a přímá souvislost využití přijatých zdanitelných plnění pro účely ekonomické činnosti žalobce, a proto pro uplatnění odpočtů z těchto přijatých zdanitelných plnění nebyly splněny zákonné podmínky stanovené ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH.

15. K námitkám v rámci prvního odvolacího důvodu žalovaný konstatoval, že důkazy formální povahy mohou obstát pouze za situace, že „*obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti správce daně*“. Žalovaný doplnil, že při zahájení postupu k odstranění pochybností žalobce pouze deklaroval podnikatelský záměr, aniž by však doložil relevantní důkazy o tom, že objekt bude pronajímán k účelům ubytovacích služeb v rámci ekonomické činnosti žalobce. Z předložených písemností a dokumentů správce daně zjistil pouze, že žalobce provádí výstavbu rekreačního objektu pro rodinnou rekreaci a její projektové řešení. Správce daně podle žalovaného může požadovat objektivní prokázání ohlášeného záměru osoby provozovat ekonomickou činnost, z níž budou plynout zdanitelná plnění, a pokud nebude takový důkaz podán, může zamítnout nárok na odpočet. Žalobce podle žalovaného nepředložil žádný relevantní důkaz, kterým by prokázal, že měl do budoucna zaručeno, že objekt bude využit k účelům spadajícím pod ekonomickou činnost žalobce. Nájemní smlouva byla předložena až dne 16. 10. 2013, tedy po více než jednom roce od doby, kdy v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně.
16. K námitce, že v případě pochybností ohledně předložené nájemní smlouvy měl správce daně postupovat tak, aby důkladněji ověřil obsah a smysl nájemní smlouvy, žalovaný s poukazem na principy rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení uvedl, že správce daně dostatečným způsobem vyjádřil, jaké pochybnosti má ve vztahu k předložené nájemní smlouvě, kdy z obsahu smlouvy najisto nevyplývalo, že objekt bude moci být nájemcem využíván k poskytování služeb vymezených v odstavci 4.3. nájemní smlouvy, neboť tato okolnost se, jak je uvedeno v bodě 8.1. nájemní smlouvy, bude odvíjet od výsledku stavebního řízení. Žalovaný uvedl, že nezjistil z obsahu daňového spisu, že by správce daně při zahájení daňové kontroly, v jejím průběhu či při jejím ukončení postupoval v rozporu s daňovým řádem, nezjistil, že by došlo k porušení principu zákazu předběžné selekce důkazů.
17. Žalovaný připustil opodstatněnost námitky týkající se telefonického rozhovoru správce daně s pracovníkem Městského úřadu ve Cvikově. Uvedl však, že zjištění z něj nebyla rozhodující okolností pro závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Poskytnuté informace od Městského úřadu ve Cvikově ze dne 2. 4. 2013 lze podle žalovaného osvědčit za důkaz, na základě kterého přetrvávaly správci daně pochybnosti ohledně oprávněnosti žalobcem uplatněných nároků na odpočet daně. V rámci odvolacího řízení přitom správce daně doplnil dokazování o aktuální zjištění, zda je žalobce v současné době, resp. k datu poskytnutí informací od Městského úřadu ve Cvikově, oprávněn využívat objekt v rámci své ekonomické činnosti a zda bylo stavebním odborem vydáno jiné rozhodnutí, než rozhodnutí o dodatečném povolení stavby.
18. K námitkám vzneseným pod druhým odvolacím důvodem žalovaný konstatoval, že správce daně nepochybně existenci předmětu daně, jakožto základního předpokladu

pro uplatnění nároku na odpočet daně. Měl však pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný zdůraznil, že projektová dokumentace předložená žalobcem sama o sobě nedokládá, že objekt bude fakticky využíván v rámci ekonomické činnosti žalobce, jelikož z předloženého rozhodnutí o dodatečném povolení stavby vyplývá, že objekt je určen pouze pro rodinné rekreační účely, nikoliv pro ubytovací služby, přičemž žalovaný v průběhu odvolacího řízení nezjistil žádné nové skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že objekt je nebo v budoucnosti bude způsobilý, aby jej žalobce mohl pronajímat pro účely jeho ekonomické činnosti, tj. využívat objekt pro předmět svého podnikání – ubytovací služby.

19. K odvolacím námitkám vzneseným pod třetím bodem žalovaný opětovně poukázal na podstatu systému odpočtu DPH a uvedl, že nelze přisvědčit žalobci, že účel využívání objektu není pro splnění zákonných podmínek nároku na odpočet daně podstatný. Popsal důvody, pro které žalobcem akcentovaná ustanovení upravující úpravy odpočtů nejsou v posuzované věci relevantní. S poukazem na § 126 stavebního zákona pak žalovaný uvedl, že nepopírá, že žalobce může požádat o změnu účelu užívání stavby až před finální kolaudací stavby, musí však podle žalovaného předložit takové důkazní prostředky, které dostatečným způsobem prokážou, že i přes to, že v současnosti není objekt vyhovující pro uskutečňování ekonomické činnosti, bude jej moci žalobce do budoucna pro ubytovací služby v rámci své ekonomické činnosti používat. Volba důkazních prostředků je dle žalovaného na úvaze žalobce, přičemž je zcela na něm, aby zvolil takové důkazní prostředky, kterými by unesl své důkazní břemeno a prokázal splnění podmínky nároku na odpočet daně stanovené v § 72 odst. 1 ZDPH.
20. K námitce, že se žalovaný snaží obhájit předběžnou skutkovou verzi správce daně, žalovaný uvedl, že pro posouzení případu je z hlediska ZDPH rozhodný stav, který zde byl v době nároku žalobce na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. S poukazem na závěry judikatury SDEU žalovaný zopakoval, že v uvedeném případě nelze spatřovat přímou a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněními na výstupu. Plnění přijaté žalobcem se vztahuje na objekt, který nebyl a v současnosti stále není způsobilý k ekonomické činnosti, resp. stavba je v současnosti určena k rekreačním činnostem a žalobce tuto skutečnost dostatečně nevyvrátil. Nájemní smlouva podle žalovaného vykazuje pochybnosti správce daně, že k pronájmu společnosti BIOSTER, a.s. fakticky dojde; ani svědecká výpověď pak nezvratným způsobem neprokázala, že žalobce použije daný objekt v rámci své ekonomické činnosti. Skutečnosti získané z místního šetření pak podle žalovaného žádným způsobem nenasvědčují tomu, že by objekt byl způsobilý k ekonomické činnosti žalobce, v době konání místního šetření nebyly na objektu prováděny žádné stavební práce k ukončení výstavby objektu. Žalobce podle žalovaného nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly přímou a bezprostřední souvislost mezi použitím přijatých plnění k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. V době uplatnění odpočtů daně žalobce podle žalovaného nedisponoval žádným právním vztahem (nájemní smlouvou) a ani nepředložil žádný důkazní prostředek, že měl vznik takového vztahu právně zajištěn do budoucna. Nájemní smlouva přitom podle žalovaného postrádá faktickou účinnost. Žalobci nadto podle žalovaného nic nebránilo v tom, aby před nebo v souvislosti s uzavřením nájemní smlouvy požádal o změnu stavebního povolení. Takováto ujednání by podle žalovaného zajistila dostatečnou právní jistotu i z hlediska budoucí ekonomické činnosti žalobce. Pokud by přesto následně

k pronájmu nedošlo, mohl by i tak žalobce uplatnit odpočet daně, jak to předpokládá judikatura SDEU, jelikož by zde existovala přímá souvislost – objekt by dle stavebního rozhodnutí byl vyhovující k využívání v rámci ekonomické činnosti žalobce pro ubytovací služby.

21. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám vzneseným pod čtvrtým bodem odvolání. Žalovaný při hodnocení svědecké výpovědi nevycházel z žádných předpokladů či předsudků, že předseda představenstva společnosti musí mít podrobný přehled a znalost jednotlivých uzavíraných smluv do posledního detailu. Žalovaný přisvědčil žalobci, že vysoký manažer obchodní korporace nemusí být obeznámen s detaily jednotlivých obchodních případů; zdůraznil však, že tohoto svědka navrhl právě žalobce s tím, že je schopen poskytnout důkazy svědčící v jeho prospěch. Pochybnost ohledně skutečného využívání objektu k ubytovacím službám v rámci ekonomické činnosti žalobce přitom podle žalovaného stále existuje, neboť svědek žádné konkrétní informace o tom, kdy k pronájmu dojde, neuvedl. Potvrzení existence nájemní smlouvy podle žalovaného nic nemění na tom, že z popsanych důvodů svědek k prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatým zdanitelným plněním a budoucím uskutečňováním zdanitelným plněním nepřispěl. Pro neurčitost výpovědi svědka ohledně podmínek naplnění nájemní smlouvy tak nemohly být podle žalovaného účinně odstraněny pochybnosti správce daně o reálném naplnění nájemního vztahu mezi žalobcem a společností BIOSTER, a.s. Správce daně podle žalovaného získal nezvratitelný důkaz o tom, že objekt má sloužit pouze k rekreačním účelům a není způsobilý k pronájmu podle předložené nájemní smlouvy, resp. objekt nelze v současnosti využívat v rámci ekonomické činnosti žalobce pro ubytovací služby, jelikož účel objektu je příslušným rozhodnutím Městského úřadu ve Cvikově, stavebním odborem, definován pro rekreační využití. Žalovaný zdůraznil, že vyhodnotil svědeckou výpověď v souladu s principy dokazování, kdy v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, jakými úvahami se při hodnocení této svědecké výpovědi řídil, svědeckou výpověď zhodnotil pro stránce závažnosti (tedy ve vztahu k prokazované skutečnosti) a věrohodnosti (tedy zda důkaz je možno vzít za podklad pro skutková zjištění). Žalovaný doplnil, že pochybnosti o věrohodnosti svědecké výpovědi svědka podložil relevantními skutečnostmi, přičemž nevycházel ze žádných spekulací o personální propojenosti pana S. s osobou M. Č., pouze na základě zjištěných skutečností vznikly žalovanému pochybnosti o věrohodnosti výpovědi svědka. Po žalobci lze podle žalovaného žádat, aby věrohodným způsobem prokázal svá tvrzení o deklarovaném obchodním případě a pochybnosti správce daně dostatečně vyvrátil. Jím předložené či navržené důkazní prostředky musí mít dle žalovaného takovou vypovídací hodnotu, aby obstály i vůči podloženým pochybnostem, které doložil správce daně; v projednávané věci se to však podle žalovaného nepodařilo.

III. Žaloba

22. Žalobce v podané žalobě rekapituloval předchozí průběh daňového řízení. Shrnul, že Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě daňové kontroly a následného odvolacího řízení, v jehož výsledku finanční orgány dospěly k závěru, že na straně žalobce nelze uznat odpočet DPH ve výši 1 032 887 Kč, který se týkal plnění přijatých v souvislosti s výstavbou objektu na pozemku č. st. 162/1, zapsaném na LV č. 270 v k.ú. Mařenice, obec Mařenice, v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem pro Liberecký kraj, katastrální pracoviště Česká Lípa (dále též „**nemovitost**“). Daňový odpočet byl přitom odmítnut s odůvodněním, že tento objekt „nemůže sloužit daňovému subjektu k ekonomické

činnosti, kterou uvádí (ubytovací zařízení)“, přičemž v Napadeném rozhodnutí žalovaný doplnil, že „odvolatel dostatečným způsobem nevyvrátil pochybnosti odvolacího orgánu ohledně budoucího využívání objektu“.

23. Žalobce v obecné rovině předeslal, že žalovaný se s příslušnými odvolacími námitkami, které se týkaly kontrolních závěrů správce daně a následného stanoviska žalovaného dle jeho přípisu ze dne 24. 11. 2014, řádně nevypořádal.
24. Žalobce namítal, že závěry finančních orgánů jsou v rozporu s výsledkem dokazování, které bylo v dané věci provedeno v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení. Finanční orgány podle žalobce nesprávně vyhodnotily provedené důkazní prostředky, a to zejména předloženou Smlouvu o nájmu nemovitosti a movitých věcí, uzavřenou dne 30. 9. 2013 mezi žalobcem a společností BIOSTER, a.s., coby nájemcem (dále jen „**Nájemní smlouva**“), a dále svědeckou výpověď pana M. Č., předsedy představenstva uvedené společnosti. Žalobce měl za to, že na základě těchto důkazních prostředků byl předmětný daňový nárok žalobce prokázán. Finanční orgány však k těmto důkazním prostředkům podle žalobce přistoupily nepřijatelně jednostranným a neobjektivním způsobem, který je v rozporu s daňovým řádem, jakož i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a správních soudů, a na základě tohoto postupu daňový nárok žalobce vyloučily. Přestože uvedené důkazní prostředky podle žalobce jednoznačně prokázaly, že předmětná nemovitost byla určena k ekonomické činnosti žalobce, tj. ke zdanitelným plněním s uplatněním DPH na výstupu, finanční orgány tyto důkazy neakceptovaly.
25. Žalobce namítl, že pakliže finanční orgány popírají skutečnost, která byla jednoznačně prokázána prostřednictvím předložené Nájemní smlouvy a svědecké výpovědi, tj. použití dané nemovitosti k ekonomické činnosti žalobce, byly povinny ohledně tohoto svého opačného stanoviska unést důkazní břemeno, což se v daném případě nestalo. Finanční orgány dále poukazovaly pouze na své pochybnosti a omezily na blíže nedoložené tvrzení, že příslušná Nájemní smlouva je „účelovým řešením“, což nelze akceptovat. Důkaz v podobě předmětné Nájemní smlouvy podle žalobce prokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tj. využití nemovitosti pro ekonomickou činnost žalobce. Pakliže finanční orgány nepřinesly žádné důkazy, které by tyto doložené skutečnosti vyvracely (tj. které by vedly k závěru, že společnost BIOSTER, a.s. ve skutečnosti neměla o nájem nemovitosti zájem), je podle žalobce nutno považovat skutkový stav za zjištěný tak, jak o něm svědčí předložená Nájemní smlouva a související důkazní prostředky vč. svědecké výpovědi zástupce této společnosti.
26. Žalobce dále rozvedl, že správce daně opřel své pochybnosti o budoucím využívání příslušné nemovitosti o „telefonický rozhovor s pracovníkem Městského úřadu ve Cvikově“, podle něhož je údajně „*uvedený objekt určen k rodinné rekreaci a nesplňuje technické požadavky ke změně stavby k ubytovacím účelům*“. Z tohoto závěru však podle žalobce nebylo nijak doloženo, že by příslušná nemovitost nemohla sloužit k ekonomické činnosti žalobce a že by její užívání nemohlo být předmětem plnění dle předložené Nájemní smlouvy. Již v podaném odvolání přitom žalobce namítal, že se správce daně v tomto svém závěru opíral o anonymní telefonický rozhovor, aniž by k dané otázce případně proběhl standardní postup v podobě svědecké výpovědi této osoby (či jiných osob obeznámených s místními poměry), v podobě místního šetření správce daně atp.
27. Ani odpověď z dožádání Městského úřadu ve Cvikově, podle něhož „*se nejedná o stavbu ubytovacího zařízení, jak ji definuje v ustanovení § 2 písm. c) vyhláška č. 501/2006 Sb.*“, pak

podle žalovaného nelze považovat za relevantní skutečnost odůvodňující odepření daňového odpočtu žalobce. Nájemní smlouva je podle žalobce předně vázána na budoucí stav nemovitosti, ve kterém bude tato nemovitost k účelu sjednaného nájmu plně způsobilá. Současně pak správce daně nemůže podle žalobce v této daňové věci upřednostňovat formální stránku věci, nýbrž faktický stav, tj. otázku, zda předmětná nemovitost bude či nebude sloužit k ekonomické činnosti žalobce. I tehdy, pokud by žalobce vykonával ekonomickou činnost, která by zcela neodpovídala podmínkám stavebně-technických předpisů, je nepochybné, že by se jednalo o plnění, ze kterých by žalobce byl povinen odvádět DPH na výstupu. Pokud tedy žalobce předložil finančním orgánům Nájemní smlouvu, z níž jednoznačně vyplývá ekonomická činnost žalobce v podobě pronájmu dané nemovitosti, finanční orgány nemohou podle žalobce tvrdit, že tato ekonomická činnost nebyla ve vztahu k této nemovitosti doložena. Finanční orgány proto podle žalobce nemohly v daném případě postupovat čistě formalisticky a vyloučit skutečnost, že žalobce bude nemovitost používat k ekonomické činnosti, pouze s odkazem na to, že její stávající stav odpovídá objektu určenému k rodinné rekreaci.

28. Žalobce rovněž považoval za nepřijatelný závěr žalovaného o účelovém předložení Nájemní smlouvy po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními správce daně s tím, že takové stanovisko bezdůvodně upírá daňovému subjektu právo na doplňování důkazních prostředků po celou dobu daňového řízení, vč. řízení odvolacího. Finanční orgány podle žalobce nepodepřely své závažné tvrzení o účelovosti předložené Nájemní smlouvy jakýmkoli důkazem. Takový spekulativní náhled finančních orgánů nemůže být podle žalobce dostatečným důvodem pro odmítnutí řádně provedeného důkazního prostředku, jehož autenticita byla potvrzena výpovědí svědka. S poukazem na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 4 As 1/2003, žalobce namítl, že pokud předložená Nájemní smlouva jednoznačně potvrzuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, byly finanční orgány povinny k těmto skutečnostem v rámci vyměřovacího řízení (či následně odvolacího řízení) přihlédnout. Pokud tak finanční orgány v daném případě neučinily, jedná se dle názoru žalobce o zásadní pochybení, které bezprostředně způsobilo nezákonnost vydaných daňových rozhodnutí. Žalobce shrnul, že závěry finančních orgánů, které směřují k nevěrohodnosti předložené Nájemní smlouvy, jsou zcela nepodložené a jeví se jako účelové, učiněné finančními orgány ve snaze obhájit v dané věci předběžnou skutkovou verzi, která vedla ke zpracování původních kontrolních zjištění správce daně.
29. Za nepřijatelný žalobce obdobně označil závěr žalovaného o údajné nevěrohodnosti svědka, který žalovaný odůvodnil tím, že žalobce *„navrhl provést tuto svědeckou výpověď až v rámci odvolacího řízení, přestože mu nic nebránilo v tom navrhnout tento důkazní prostředek již v rámci daňové kontroly“*. Podle žalobce jde o flagrantní porušení procesních předpisů, pokud žalovaný tímto způsobem znevažuje a odmítá důkazní prostředek z důvodu, že tento důkazní prostředek byl navržen až v rámci odvolacího řízení, a snaží se vyhnout své povinnosti řádně se s provedeným důkazním prostředkem vypořádat. Takový přístup žalovaného je podle žalobce v příkrém rozporu se zásadou jednotnosti daňového řízení dle § 114 a násl. daňového řádu.
30. Žalobce namítl, že stanovisko správce daně, podle kterého *„daňový subjekt v průběhu řízení takové důkazní prostředky, které by rozptýlily pochybnosti správce daně či zvrátily samo kontrolní zjištění správce daně, nepředložil a ani takové nenavrhl“*, je tedy s provedeným dokazováním v rozporu, neboť je zřejmé, že prostřednictvím tohoto dokazování byly ve

smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu potvrzeny skutečnosti uvedené v kontrolovaném daňovém přiznání. Kategorii „pochybností správce daně“ přitom podle žalobce nelze v žádném případě pojímat jakkoli subjektivně, nýbrž vždy v relaci na úpravu rozložení důkazního břemene dle § 92 daňového řádu. Žalobce uvedl, že pokud na straně správce daně či následně žalovaného přetrvávaly pochybnosti ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem, jehož důkazní povinnost byla výše uvedeným způsobem splněna, byl povinen ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které prokázaná tvrzení daňového subjektu vyvracejí, což však správce daně ani žalovaný v projednávané věci neučinil. Žalobce v tomto směru poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 - 111, a rozsudcích tohoto soudu čj. 1 Afs 33/2009 - 124, čj. 5 Afs 19/2009 - 128 a čj. 2 Afs 97/2007 - 129. V daném případě podle žalobce finanční orgány tuto svoji důkazní povinnost nesplnily, proto nelze akceptovat jejich závěry, na jejichž základě došlo u žalobce k vyloučení předmětného nároku na odpočet DPH. K takovému závěru podle žalobce nepostačí, aby finanční orgány vycházely pouze ze svých pochybností, jak to učinily v projednávaném případě. Pakliže měly finanční orgány za to, že skutečnosti doložené daňovým subjektem neodpovídají skutečnému stavu věci, bylo na nich, aby tuto svoji pochybnost podepřely konkrétními a zcela jednoznačnými důkazními prostředky, které budou prokazovat opak. Finanční orgány však podle žalobce v tomto ohledu žádné relevantní skutečnosti a jednoznačné důkazní prostředky neuvedly, když se omezily na vyjádření pouhých pochybností a dále na rekapitulaci komunikace s Městským úřadem ve Cvikově, která však není podle žalobce z hlediska projednávaného případu relevantní.

31. Žalobce v návaznosti na uvedené namítl, že stanovisko finančních orgánů o tom, že příslušná nemovitost není určena pro účely ekonomické činnosti žalobce, zůstalo v rovině nepodloženého a spekulativního tvrzení. Finanční orgány podle žalobce setrvávají na nepřilíši srozumitelném a čistě spekulativním stanovisku, přestože skutečnost vyplývající z předložené Nájemní smlouvy, tj. využití nemovitosti pro ekonomickou činnost žalobce, byla výslovně potvrzena rovněž výsledkem p. M. Č., statutárního zástupce společnosti BIOSTER, a.s.
32. Žalobce dále namítl, že způsob, kterým žalovaný přistoupil k vyhodnocení provedené svědecké výpovědi pana M. Č., byl zcela nepřijatelný. Přestože podstatou této výpovědi bylo výslovné potvrzení skutečnosti, které jsou rozhodné z hlediska projednávané věci (tj. skutečnosti, že došlo k uzavření příslušné nájemní smlouvy mezi společností BIOSTER a.s. a žalobcem, jakož i potvrzení ohledně účelu této nájemní smlouvy, včetně existence záměru nájemce na využití objektu mj. za účelem konání školících akcí), žalovaný význam této výpovědi podle žalobce zcela popřel a postupoval v rozporu se základními principy dokazování při správě daní, které jsou upraveny v § 8 a § 92 a násl. daňového řádu. Žalovaný podle žalobce ve svém hodnocení dokazování odmítl uvedenou svědeckou výpověď s odůvodněním, že „*má důvodné pochybnosti o věrohodnosti této výpovědi*“. Podle žalobce však není přijatelné, aby pouhé pochybnosti byly relevantním důvodem pro takto závažné posouzení provedeného výsledku svědka. Důvodnost těchto pochybností přitom nebyla podle žalobce žádným prokazatelným způsobem doložena.
33. Uvedl-li žalovaný, že svědek neznal podrobnosti týkající se stavu předmětné nemovitosti a uzavřené Nájemní smlouvy, podle žalobce zcela odhlédl od skutečnosti, že dotýčný svědek je předsedou představenstva velké společnosti, která má široký záběr a rozsah svých podnikatelských aktivit, přičemž nelze očekávat, že by znal do posledního detailu dílčí

náležitosti jednotlivých smluv či okolnosti týkající se jejich realizace, neboť toto spadá do kompetence jeho podřízených pracovníků. Předpoklad žalovaného, že by vysoký manažer významné obchodní korporace měl znát všechny podrobnosti konkrétní uzavřené smlouvy, kterou za tuto korporaci podepsal, a zároveň např. přesnou polohu či stavebně-technický stav nemovitosti, která je předmětem takové smlouvy, je dle žalobce absurdní, zvláště v případě, kdy je tato nemovitost stále ve fázi dostavby. Žalobce měl za to, že tato okolnost nemůže být posouzena jako natolik podstatná, aby zcela vyloučila význam provedené svědecké výpovědi. Žalovaný dále podle žalobce odhlédl od podstatné skutečnosti, která spadá do kompetence svědka a která byla v jeho výpovědi výslovně potvrzena, že využívání předmětné nemovitosti je součástí podnikatelské koncepce společnosti BIOSTER a.s. v souladu s uzavřenou Nájemní smlouvou. K pochybnosti stran údajné personální propojenosti mezi žalobcem a společností BIOSTER a.s. prostřednictvím pana M. S. žalobce uvedl, že toto tvrzení žalovaného je pouze jeho mylnou spekulací, která není ničím podložena, neboť pan M. S. za společnost BIOSTER a.s. nevystupuje, ani v ní žádným jiným způsobem nefiguruje – a stejně tomu bylo i v době, kdy byla uzavřena předmětná Nájemní smlouva. Skutečnost, že svědkovi byl pan S. osobně znám ještě z doby před uzavřením této smlouvy, podle žalobce nic nemění na tom, že žalobce a společnost BIOSTER a.s. nejsou ve vztahu personálně propojených společností. I kdyby tomu tak bylo, nebylo by podle žalobce možné na základě takové okolnosti dovodit, že výpověď svědka je nevěrohodná. Skutečnosti, které byly prokázány (např. cestou svědecké výpovědi, jako v daném případě), je dle žalobce nutno považovat za směrodatné, ledaže by je správce daně vyvrátil jinými důkazními prostředky, které by jednoznačně a bez jakékoli pochybnosti prokazovaly opak; v daném případě se však žalovaný podle žalobce omezil na vyjádření pouhých pochybností, které nebyly dostatečným způsobem zdůvodněny ani doloženy. Spekulativní náhled na věrohodnost svědka, který vyplývá z hodnocení žalovaného, nemůže být podle žalobce dostatečným důvodem pro odmítnutí řádně provedeného důkazního prostředku. Pokud svědek potvrdil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (tj. existenci uzavřené Nájemní smlouvy a její účel), je správce daně (resp. žalovaný) podle žalobce povinen k těmto skutečnostem v rámci odvolacího řízení přihlídnout. Žalobce shrnul, že závěry žalovaného, které směřují k nevěrohodnosti svědecké výpovědi pana M. Č., jsou zcela nepodložené a jeví se jako účelové, učiněné žalovaným ve snaze obhájit v dané věci předběžnou skutkovou verzi finančních orgánů. Stejně tak je dle žalobce nepodložené a zavádějící tvrzení žalovaného, že „*odvolatel neprokázal, že po ukončení výstavby bude objekt pro účely uskutečňování ekonomické činnosti společnosti BIOSTER a.s. vyhovující a že v něm bude moci tato společnost ekonomickou činnost vykonávat*“. Tyto skutečnosti byly podle žalobce na základě provedených důkazních prostředků doloženy, když výpovědí p. Č. bylo mj. rovněž prokázáno, že společnost BIOSTER a.s. s využitím objektu dle uzavřené Nájemní smlouvy nadále počítá a nemá žádné pochybnosti ohledně další existence příslušného smluvního vztahu s žalobcem – tj. není namístě pochybnost žalovaného ohledně dalšího trvání uzavřené smlouvy. Žalobce namítl, že správce daně v tomto směru nemůže vstupovat do smluvní autonomie smluvních stran. Žalobce zdůraznil, že předmětem posouzení je stav v době uplatnění předmětného daňového nároku žalobce, tj. 2. čtvrtletí 2012.

34. Spekulativní závěr finančních orgánů, podle něhož nemovitost nebude využívána k ekonomické činnosti žalobce, podle žalobce neodpovídá ani dispozičnímu uspořádání nemovitosti dle projektové dokumentace, která byla žalovanému předložena. Z doložených dispozic nemovitosti podle žalobce vyplývá, že tato nemovitost bude způsobila

k naplnění účelu uzavřené Nájemní smlouvy. Ani v tomto ohledu tedy nejsou trvající pochybnosti žalovaného důvodné.

35. Pramení-li pochybnosti finančních orgánů rovněž z toho, že žalobce doposud nepožádal o změnu stavby nebo souhlas s užíváním stavby, který by stavbu klasifikoval na ubytovací zařízení, žalobce poukázal na to, že změna účelu užívání bude provedena před finální kolaudací stavby, přičemž tato fáze doposud nenastala. Otázka změny účelu užívání je nadto z hlediska projednávané věci (tj. uplatněného odpočtu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012) podle žalobce zcela irelevantní. Žalobce doplnil, že opakovaně upozorňoval finanční orgány na skutečnost, že pokud by nemovitost v rozporu s aktuálním záměrem nebyla posléze využívána k ekonomické činnosti, bylo by postupováno v souladu se zákonem – tedy dle ustanovení § 76 až § 78 ZDPH, neboť uvedená ustanovení zákona pamatují na situaci, kdy plátce daně nepoužije přijatá zdanitelná plnění, u kterých uplatnil plný nárok na odpočet DPH na vstupu vztahující se k opravě a rekonstrukci nemovitosti, k uskutečnění svých ekonomických činností spočívající ve zdanitelných plněních, u kterých není plný nárok na odpočet daně nebo k jiným neekonomickým činnostem. V případě, že by tedy v budoucnosti došlo ke změně záměru ohledně využívání předmětné nemovitosti, přičemž by byla využívána k jiné činnosti, než činnosti spojené s ubytovacími službami, byl by žalobce nucen postupovat dle výše uvedených ustanovení zákona.
36. Žalobce namítl, že Nájemní smlouva je ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu nespornou skutečností, která jednoznačným způsobem prokazuje účel budoucího využívání nemovitosti – a záměru, s nímž byla spojena kontrolovaná plnění na vstupu. Nájemní smlouva byla podle žalobce nadto výslovně potvrzena ze strany svědka. Podle žalobce nelze akceptovat stanovisko žalovaného, který spočívá na spekulativním a ničím nepodloženém závěru, že žalobce ve skutečnosti nemá zájem na využívání předmětné nemovitosti pro svoji ekonomickou činnost. Podle žalobce neexistuje žádný způsob, jak dle požadavku žalovaného nezvratně doložit skutečnost, která má nastat až v budoucnu. Žalobce finančním orgánům předložil a navrhl veškeré dostupné podklady a důkazní prostředky, které lze po něm v této souvislosti spravedlivě požadovat, vč. projektové dokumentace a dalších výše zmiňovaných důkazů. Spekulativní závěr žalovaného, že „*je reálně možné, že k pronajímání objektu společnosti BIOSTER a.s. fakticky nedojde*“, nemůže být podle žalobce oprávněným podkladem pro vyloučení příslušného daňového nároku žalobce. Pokud měl žalovaný pochybnost o skutečném budoucím využití nemovitosti, odkázal jej žalobce na možnost budoucího šetření ohledně této skutečnosti ve vazbě na výše citovaná ustanovení § 76 a násl. ZDPH.

IV. Vyjádření žalovaného

37. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 1. 6. 2015 rekapituloval východiska přezkumu Prvostupňového rozhodnutí, z nichž v posuzované věci vycházel. Konstatoval, že velmi obdobně formulované námitky uvedl žalobce již v odvolání proti Platebnímu výměru. Žalovaný trval na tom, že se s námitkami žalobce vypořádal vyčerpávajícím způsobem a odkázal na Napadané rozhodnutí.
38. Žalovaný poukázal na úpravu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že prokazování v daňovém řízení je primárně záležitostí dokladovou, pokud však správce daně předložené doklady zpochybní, a v tomto smyslu na něm spočívá břemeno důkazní podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je daňový subjekt povinen předkládat další důkazní prostředky. V nyní projednávané věci byl podle žalovaného postup správního

orgánu v souladu se zákonem, když tento podle ust. § 89 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností jím tvrzených v daňovém přiznání, neboť stran jejich pravdivosti na žalobci vázlo důkazní břemeno. Správci daně vznikly podle žalovaného pochybnosti přímo na základě údajů žalobcem uvedených v daňovém přiznání, když uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, avšak nevykázal zároveň poskytnutí odpovídajících zdanitelných plnění. Důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 74/2009 ze dne 1. 3. 2010, jehož se žalobce dovolává, na správce daně podle žalovaného nepřešlo, neboť v daném případě správce daně požadoval prokázat, že přijaté zdanitelné plnění, z nějž je deklarován nárok na odpočet, žalobce dále použije v rámci svých ekonomických činností. Tuto skutečnost podle žalovaného žalobce z povahy věci neprokazoval daňovými doklady, neboť jak sám uvádí, příslušná plnění zatím takto ani používat nelze, neboť stav objektu údajně v budoucnu určeného k pronájmu, to nedovoluje. Přesto byl žalobce podle žalovaného povinen předložit věrohodné důkazní prostředky o tom, že tak v budoucnu činit bude. Předmětem dokazování tedy podle žalovaného nebyla věrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví, což by musel správce daně vyvracet, ale oprávněnost deklarovaného nároku na odpočet, jehož všechny aspekty musí prokázat sám žalobce. Žalovaný doplnil, že nárok na odpočet žalobce prokazoval předloženými důkazními prostředky. Podstata dokazování však nespočívá v tom, že správce daně vyvrací věrohodnost důkazních prostředků nebo prokazuje opak toho, co tvrdí daňový subjekt. Podstata dokazování spočívá v tom, že správce daně navržené důkazní prostředky provede a následně hodnotí, zda je lze osvědčit jako důkaz o tom, že deklarovaná skutečnost fakticky nastala. Až v okamžiku, kdy daňový subjekt unese důkazní břemeno, přechází toto dle žalovaného zpět na správce daně, který je povinen dále prokazovat důvodnost svých pochybností. V daném případě však správce daně, resp. žalovaný po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce důkazní břemeno neunesl.

39. Žalovaný trval na tom, že žalobcem předložené důkazní prostředky provedl v souladu s procesním předpisem a jejich hodnocení je výsledkem racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Pouhý subjektivní nesouhlas žalobce s tím, jak správce daně a žalovaný jím předložené důkazní prostředky hodnotili, podle žalovaného nezakládá důvodnost této žalobní námitky.
40. K námitce rozporující použití informací poskytnutých pracovníkem Městského úřadu ve Cvikově v rámci telefonického dotazu správce daně jako důkazu a k poukazu na to, že správce daně měl přistoupit k provedení svědecké výpovědi nebo k místnímu šetření, žalovaný uvedl, že trvá na tom, že uvedenou informaci lze osvědčit jako jednu z indicií přetrvávajících pochybností správce daně stran deklarovaného nároku na odpočet daně. Místní šetření, jehož provedení se žalobce dovolává, bylo podle žalovaného uskutečněno v rámci odvolacího řízení, jeho výsledek je zaznamenán v úředním záznamu čj. 5395675/14/2005-5503-108379. V rámci odvolacího řízení byla rovněž podle žalovaného formálním postupem podle ust. § 57 odst. 1 písm. c) a ust. § 58 daňového řádu ověřena aktuálnost informace získané telefonátem na městský úřad, z toho důvodu považoval žalovaný námitku žalobce za nedůvodnou.
41. Zpochybňoval-li žalobce rovněž použitelnost vyjádření stavebního úřadu a trval na tom, že i pokud nemovitost nesplňuje zákonné požadavky na využívání jím tvrzeným způsobem, neznamená to, že takto skutečně nebude využívána, přičemž se dovolával obsahu Nájemní smlouvy, žalovaný konstatoval, že sdělení městského úřadu bylo posouzeno jako jedna ze

skutečností svědčících přetrvávajícím pochybnostem finančních orgánů. Přestože lze dle žalovaného hypoteticky připustit žalobcem nastíněnou situaci používání nemovitosti v rozporu s právními předpisy, na žalobci však vázla důkazní povinnost a důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti deklarovaného nároku na odpočet daně. Žalobce byl dle žalovaného povinen prokázat naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet, včetně podmínky, že přijatá plnění použije v rámci svých ekonomických činností. V daňovém řízení ale žalobce podle žalovaného nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by takové budoucí využití bezpochyby prokázaly.

42. Bylo-li správci daně vytýkáno, že označil Nájemní smlouvu jako účelovou, neboť byla doložena až ve fázi daňové kontroly, žalovaný zdůraznil, že skutečnosti identifikované správcem daně, tedy nejen okamžik předložení Nájemní smlouvy, ale zejména to, že smlouva postrádá faktickou účinnost, skutečně svědčí o účelovosti označeného důkazního prostředku. Žalovaný přitom odmítl, že by žalobci bylo upřeno právo předkládat důkazní prostředky. Správce daně navržený důkazní prostředek přijal a provedl, podrobně přitom analyzoval obsah Nájemní smlouvy, a to i ve vztahu ke svědecké výpovědi, a po provedeném hodnocení dospěl k závěru, že *„nájemní smlouva může sloužit jen jako podklad k pouhé domněnce, nikoliv jako nezvratitelný důkaz o tom, že bude objekt využíván v rámci ekonomické činnosti odvolatele, jelikož je reálně možné, že k pronajímání objektu společnosti BIOS TER a.s. fakticky nedojde nebo s odkazem na rozhodnutí o dodatečném povolení stavby nebude objekt způsobilý, aby jej mohl odvolatel využívat v rámci své ekonomické činnosti, tj. poskytovat ubytovací služby“*. Za zásadní ve vztahu k posouzení Nájemní smlouvy považoval žalovaný to, že již v průběhu odvolacího řízení bylo zřejmé, že skutečnost, s níž Nájemní smlouva spojovala nastoupení jejích účinků, dosud nenastala, a v budoucnu nenastane.
43. Dovolával-li se žalobce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 As 1/2003 ze dne 31. 1. 2005, kde tento soud označil nájemní smlouvu jako jednoznačný důkaz potvrzující prokazované skutečnosti, žalovaný takový argument odmítl s tím, že se jedná o hodnocení konkrétního důkazního prostředku v daném řízení a takový závěr nelze bez dalšího zobecnit. Daňové řízení je podle žalovaného ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, z níž mimo jiné vyplývá, že nejsou stanovena žádná formální pravidla hodnocení typově obdobných důkazních prostředků.
44. K výsledku svědka žalovaný konstatoval, že i výslech svědka byl v odvolacím řízení proveden, takže právo žalobce na doplňování důkazních prostředků nebylo nijak omezeno. Oba důkazní prostředky byly dle žalovaného hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a závěr, ke kterému žalovaný po jejich hodnocení dospěl, odpovídá požadavkům formální logiky.
45. Odkaz na ust. § 76 a násl. ZDPH hodnotil žalovaný jako irelevantní s tím, že bylo na žalobci, aby prokázal oprávněnost deklarovaného nároku na odpočet daně. Žalovaný označil za vyloučené, aby orgány finanční správy v situaci, kdy oprávněnost odpočtu není postavena najisto, nárok přiznaly s tím, že pokud v budoucnu nebudou nyní deklarovaná zdanitelná plnění používána k ekonomické činnosti, bude následně provedena úprava odpočtu.

V. Replika žalobce

46. Žalobce v podané replice ze dne 22. 10. 2015 setrval na své žalobní argumentaci. Konstatoval, že žalobce důkazní prostředky, které tvrzené skutečnosti v dostatečné míře

dokládají, ve skutečnosti předložil. Nájemní smlouva i výslech p. M. Č. podle žalobce jednoznačně potvrzují skutečnosti tvrzené žalobcem. Finanční orgány se však s těmito důkazy dostatečně nevypořádaly a pouze je zpochybnily, aniž by relevantním způsobem prokázaly oprávněnost těchto pochybností, či nabídly důkaz, který by předložené doklady a další provedené důkazy přímo vyvracel. Taková činnost je dle žalobce v rozporu se zásadami daňového řádu, stejně jako s dříve označenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce poukázal na to, že důkazní břemeno v tomto případě zatěžovalo správce daně, resp. žalovaného. Závěry žalovaného k přechodu důkazního břemene nelze dle žalobce akceptovat.

47. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle kterého byl výslech svědka hodnocen řádně v rámci zásady volného hodnocení důkazů a odpovídal požadavkům formální logiky. Namítl, že žalovaný označil v rámci hodnocení výsledku p. Č. jako nevěrohodného svědka, aniž by k takovému závěru byl jakýkoliv relevantní důvod. Svědek podle žalobce výslovně potvrdil rozhodné skutečnosti, že došlo k uzavření Nájemní smlouvy, byl potvrzen účel smlouvy, a to včetně existence záměru nájemce na ekonomickém využití objektu za účelem pořádání školících akcí. Žalovaný takový důkaz podle žalobce bez náležitého odůvodnění popřel, přičemž jeho popření založil na nepodložených myšlenkových závěrech, tj. na postupu, který není slučitelný s řádným hodnocením důkazů, a to i přes to, že výslech svědka ve spojení s Nájemní smlouvou jednoznačně doložil skutečnosti tvrzené žalobcem.
48. Žalobce dále namítl, že žalovaný přistupoval ke zjištění skutkového stavu čistě formalistickým způsobem, kdy nedůvodně zhodnotil negativním způsobem důkazy předložené žalobcem, jež měly daleko užší a rozhodující vztah k tvrzeným skutečnostem, než okolnosti, kterými finanční orgány odůvodnily své závěry a které tak byly pro žalovaného při rozhodování zjevně určující. Tyto okolnosti přitom měly podle žalobce k posuzované věci pouze nepřímý vztah a nelze je považovat za důkazy, kterými by byly věrohodným a dostatečným způsobem odůvodněny pochybnosti správce daně ohledně prokázaných tvrzení daňového subjektu. Ze strany žalovaného tak došlo ke značně jednostrannému a neobjektivnímu postoji k prokazovaným a tvrzeným skutečnostem, kdy žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobcem účelově, tj. způsobem, při kterém vybral správce daně selektivně okolnosti v neprospěch žalobce a naopak důkazy svědčící ve prospěch žalobce odmítl, resp. popřel jakýkoli jejich význam. Předložená Nájemní smlouva a výslech svědka podle žalobce nezvratně nedokládají, že by žalobce v budoucnu použil daný objekt v rámci své ekonomické činnosti. Podle žalobce nelze ani uvažovat o tom, že by určitá skutečnost, která nastane až v budoucnu, mohla být nezvratně doložena.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

49. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
50. V logice uspořádání žalobních bodů zdejší soud předně přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce v obecné rovině namítl, že se žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí řádně nevypořádal s námitkami vznesenými žalobcem v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí.

51. Soud k takto obecně vznesené námitce podotýká, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
52. Pokud se tedy žalobce v tomto směru omezil na paušální a blíže nerozvedený poukaz na dostatečné nevypořádání blíže neoznačených námitek, nezbylo soudu, než v obdobně obecné rovině konstatovat, že Napadené rozhodnutí takovou vadou netrpí.
53. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).
54. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.
55. Soud ověřil, že žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neopomněl reagovat na všechny uplatněné odvolací námitky. Každou z těchto odvolacích námitek se žalovaný zabýval, byť tak v některých případech učinil společně s ohledem na obsahovou souvislost jednotlivých námitek, vyslovil k nim své závěry, přičemž připojil úvahy, jimiž byl při vypořádání té které námitky veden.
56. Žalobce ostatně v podané žalobě neoznačil odvolací námitky, které snad zůstaly dle jeho názoru zcela nevypořádány, resp. které měly být dle jeho žalobních tvrzení vypořádány nedostatečně. Polemika žalobce je dle přesvědčení soudu spíše polemikou se závěry správních orgánů o posouzení skutkových a navazujících právních otázek. V daném případě tak soud nemohl žalobci přisvědčit, že by žalovaný z žalobcem popsanych důvodů zatížil Napadené rozhodnutí tak zásadními nedostatky odůvodnění, že by je bylo nutno

pro nepřezkoumatelnost zrušit. Napadené rozhodnutí není stíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v nedostatečném vypořádání procesní argumentace žalobce, ani pro jeho nesrozumitelnost.

57. Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda žalobce v daňovém řízení prokázal nárok na odpočet DPH ve výši 1 032 887 Kč, který se týkal žalobcem přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s výstavbou, resp. rekonstrukcí nemovitosti. Podle žalobce závěry žalovaného odporují výsledkům dokazování, kdy nárok žalobce na odpočet daně byl v daňovém řízení prokázán předloženou Nájemní smlouvou a dále svědeckou výpovědí pana M. Č., předsedy představenstva společnosti BIOSTER, a.s. Žalobce nesouhlasil s hodnocením předmětných důkazních prostředků žalovaným a namítal, že pokud finanční orgány nepřinesly žádné důkazy, které by doložené skutečnosti vyvracely, je nutno považovat skutkový stav za zjištěný tak, jak o něm svědčí předložená Nájemní smlouva a svědecká výpověď.
58. Soud připomíná, že z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst 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 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 jejich 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, *Jagiello*, 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).
60. 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).
61. 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 zeewaterontzilting (INZO)*, C-110/94, a rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *I/S Fini H*, C-32/03).

62. 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, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 46, ze dne 14. 2. 1985, *Rompelman*, C-268/83, bod 24, aj.).
63. V nyní posuzované věci žalobce svými žalobními námitkami poukazuje na to, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s rekonstrukcí nemovitosti v daňovém řízení prokázal, když předložil Nájemní smlouvu, jejíž relevance byla dále podpořena obsahem výpovědi svědka, pana M. Č., předsedy představenstva společnosti BIOSTER, a.s. Měl za to, že provedením těchto důkazních prostředků bylo v řízení jednoznačně prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění budou použita k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, a to k poskytování ubytovacích služeb v dané nemovitosti po ukončení rekonstrukce.
64. Soud po prostudování správního podotýká, žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že přijatá zdanitelná plnění související s výstavbou, resp. rekonstrukcí nemovitosti budou po provedení rekonstrukce využita pro ubytovací služby poskytované v rámci jeho ekonomické činnosti. V tomto směru prokazoval svá tvrzení předložením dokumentace týkající se rekonstrukce včetně plánu rozmístění místností a fotodokumentace, jež je součástí spisu (srov. dále); současně doložil rozšíření podnikatelského oprávnění o ubytovací služby. Poukazoval na to, že před dokončením kolaudačního řízení a vydáním kolaudačního rozhodnutí bude změněno určení a účel stavby na „stavbu pro ubytování více osob“.
65. Žalobce přitom byl již v průběhu daňového řízení v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván, aby ve stanovené lhůtě prokázal použití přijatých zdanitelných plnění vykázaných v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období ke své ekonomické činnosti (srov. výzva správce daně ze dne 5. 2. 2013, čj. 505112/13/2005-05404-109700).
66. V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 5. 3. 2013 žalobce zopakoval, že z podnikatelského záměru a předmětu jeho podnikatelského oprávnění je zřejmé, v nemovitosti bude provozovat ekonomickou činnost s tím, že „během měsíce dubna dojde k dokončení a následné kolaudaci předmětné stavby a tedy také k uvedení výše uvedené nemovitosti v nabídkových portálech turistických společností“.
67. Jiné relevantní důkazní prostředky v průběhu postupu k odstranění pochybností a na něj navazující daňové kontroly žalobce k prokázání použití přijatých ekonomických plnění pro výkon ekonomické činnosti, resp. k prokázání tvrzeného podnikatelského záměru nepředložil.
68. Správce daně výzvou ze dne 25. 3. 2013, čj. 1323325/13/2005-05404-108379, vyzval příslušný stavební úřad k poskytnutí informací o tom, zda je žalobce oprávněn používat nemovitost ke své ekonomické činnosti, tj. k poskytování ubytovacích služeb za úplatu, a zda bylo ve vztahu k nemovitosti vydáno jiné rozhodnutí, než rozhodnutí o dodatečném povolení stavby ze dne 3. 4. 2012, kterou byla dodatečně povolena stavba pro rodinnou

rekreaci. Stavební úřad přípisem ze dne 2. 4. 2013, čj. MUC-1478/2013-STO, správci daně sdělil, že stavební úřad jiné rozhodnutí ve vztahu k předmětné nemovitosti nevydal, nejedná se o stavbu ubytovacího zařízení, přičemž dle rozhodnutí ze dne 3. 4. 2012 byl termín dokončení stavby stanoven do prosince 2013. Stavba není dle předmětného sdělení stavebního úřadu k datu tohoto sdělení dokončena.

69. Teprve v reakci na sdělení výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 11. 9. 2013 (protokol čj. 4679802/13/2005-05503-108379), žalobce spolu s vyjádřením ze dne 16. 10. 2013 předložil Nájemní smlouvu.
70. Z Nájemní smlouvy založené ve správním spisu soud zjistil, že jejím předmětem je pronájem předmětné nemovitosti žalobcem jako pronajímatelem společnosti BIOS TER, a.s. jako nájemci. Dle čl. 4.3. Nájemní smlouvy má nájemce užívat předmětnou nemovitost k pořádání prezentací, školení, seminářů vč. souvisejících ubytovacích služeb, jakož i dalších obdobných akcí pro své zaměstnance a osoby s nájemcem spolupracující. Z čl. 2.3. Nájemní smlouvy plyne, že smlouva nabude účinnosti teprve poté, kdy bude možné nemovitost užívat k účelu nájmu sjednanému v čl. 4.3. Nájemní smlouvy. I dle čl. 8.1. Nájemní smlouvy je oprávnění k využití nemovitosti nájemcem vázáno na to, zda bude po dokončení stavebních úprav a stavebního řízení možné nemovitost pro dané účely využívat. Dle čl. 16.2. Nájemní smlouvy nabývá smlouva účinnosti dnem následujícím po dni, kdy pronajímateli vzniklo ve smyslu čl. 8. 1. smlouvy oprávnění užívat nemovitost. Dle čl. 16.3. Nájemní smlouvy pak platí, že *„nedojde-li ke skutečnosti, která by v souladu s odst. 16.2. této smlouvy zakládala účinnost této smlouvy, do 25. 3. 2014, nenabude tato smlouva účinnosti a smluvní strany nejsou ujednáními této smlouvy vázány“*.
71. Ze správního spisu dále plyne, že žalovaný uložil správci daně přípisem ze dne 4. 8. 2014 doplnit dokazování o provedení výslechu svědka, pana M. Č., předsedy představenstva společnosti BIOS TER, a.s., která má podle Nájemní smlouvy používat nemovitost v rámci své ekonomické činnosti. Rovněž bylo správci daně uloženo, aby doplnil dokazování o zjištění, zda je žalobce k dnešnímu dni oprávněn využívat nemovitost v rámci své ekonomické činnosti a zda bylo stavebním úřadem vydáno jiné rozhodnutí, než rozhodnutí o dodatečném povolení stavby ze dne 3. 4. 2012
72. Správce daně v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení realizoval žalovaným požadovaný výslech svědka. Z protokolu ze dne 30. 9. 2014, čj. 5748129/14/2005-05503-108379, vyplývá, že svědek potvrdil existenci Nájemní smlouvy a účel, za kterým byla uzavřena. Uvedl, že pronájem nemovitosti byl dohodnut s jednatelem žalobce, panem S. Dle vyjádření svědka by měla společnost BIOS TER, a.s. objekt žalobce využívat především pro účely školení vlastních zaměstnanců, partnerů ze zahraničí a lékařů, event. pro rekreaci vlastních zaměstnanců. Dle protokolu svědek vypověděl, že mu není nic známo o tom, že by již k faktickému pronájmu nemovitosti docházelo, ani ke kterému datu k faktickému pronájmu skutečně dojde, přičemž uvedl, že objekt je nehotový s tím, že majitelé tvrdí, že by měl být v provozu v příštím roce.
73. Správce daně dále zaslal dne 8. 9. 2014 výzvu stavebnímu úřadu k poskytnutí informací o tom, zda je žalobce již v daném okamžiku oprávněn využívat objekt jako stavbu ubytovacího zařízení a zda bylo stavebním úřadem vydáno jiné rozhodnutí, než rozhodnutí o dodatečném povolení stavby. V odpovědi na výzvu ze dne 16. 9. 2014 stavební úřad správci daně sdělil, že žalobce doposud nepožádal o změnu stavby před jejím dokončením, přičemž stavebním úřadem nebyla vyjma rozhodnutí o dodatečném povolení

stavby vydána žádná jiná rozhodnutí nebo opatření, tj. rozhodnutí o změně stavby před jejím dokončením nebo souhlas s užíváním stavby, který by stavbu či její část překlasifikoval na ubytovací zařízení. Současně sdělil, že ke dni 16. 9. 2014 není objekt zcela dokončen a ani žalobce nepožádal o změnu stavby před jejím dokončením, která by objekt či její část překlasifikovala na ubytovací zařízení.

74. Dne 26. 9. 2014 pak správce daně realizoval místní šetření (úřední záznam čj. 5395675/14/2005-5503-108379). Z úředního záznamu vyplývá, že objekt není stále dokončen, přičemž nebylo zjištěno, že by se na objektu v současnosti prováděly jakékoliv stavební úpravy. Na objektu nejsou provedeny stavební úpravy, resp. objekt je ve stavu holých zdí, chybějící podlahy, bez viditelných elektrických rozvodů, a celé okolí objektu je zarostlé vzrostlou sezónní vegetací.
75. Jak bylo uvedeno výše, právě Nájemní smlouvou a obsahem výpovědi svědka, pana M. Č., předsedy představenstva společnosti BIOS TER, a.s., zajištěné v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení, žalobce dle svého přesvědčení unesl důkazní břemeno k prokázání použití plnění k jeho ekonomické činnosti, resp. k prokázání svého podnikatelského záměru. S takovým výkladem se však Městský soud v Praze z níže uvedených důvodů neztotožnil, neboť jak je dále vysvětleno, skutečnosti plynoucí z předložení Nájemní smlouvy a z obsahu svědecké výpovědi nebyly způsobily legitimní pochybnosti správce daně rozptýlit a daňový subjekt těmito důkazními prostředky důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně neunesl.
76. Soud nepřehlédl, že žalovaný založil své skutkové a navazující právní závěry mj. na poznatku o tom, že ačkoliv Nájemní smlouva nabyla platnosti dnem jejího podpisu, tj. 30. 9. 2013, nenabyla k datu vydání Napadeného rozhodnutí podle čl. 16.2. Nájemní smlouvy účinnosti, přičemž se zřetelem k obsahu ujednání v čl. 16.3. Nájemní smlouvy nejsou smluvní strany předmětnou smlouvou nadále vázány.
77. Přestože žalovaný odůvodnil své závěry celou řadou dalších úvah, je třeba zdůraznit, že to jsou právě skutečnosti vyplývající z čl. 16.2. ve spojení s čl. 8.1. a čl. 4.3 Nájemní smlouvy a především pak obsah ujednání v čl. 16.3. Nájemní smlouvy, které vylučují, že žalobce předložením Nájemní smlouvy unesl důkazní břemeno stran jím tvrzeného a prokazovaného použití přijatých zdanitelných plnění k jeho ekonomické činnosti.
78. Žalobce v souladu s dříve uvedeným tvrdil a předložením Nájemní smlouvy prokazoval, že použitá přijatá zdanitelná plnění související s rekonstrukcí nemovitosti budou sloužit k jeho ekonomické činnosti spočívající v pronájmu nemovitosti jiné osobě, která nemovitost bude využívat způsobem vyplývajícím z této Nájemní smlouvy. Žalobce přitom svoji odvolací i žalobní argumentaci opíral právě o prokázání souvislosti s ekonomickou činností předložením Nájemní smlouvy, podpořené obsahem svědecké výpovědi.
79. Žalobce však přehlédl, že dle shora uvedených ustanovení Nájemní smlouvy tato smlouva vůbec nenabyla účinnosti, neboť předmět nájmu se ve lhůtě stanovené v čl. 16.3. Nájemní smlouvy nestal způsobilým k účelu nájmu dle čl. 4.3. této smlouvy, a žádná ze smluvních stran není smluvními ujednáními v této smlouvě obsaženými vázána.
80. Žalovaný v daném ohledu podle přesvědčení soudu zcela správně ještě v průběhu odvolacího řízení zkoumal skutkové okolnosti související s průběhem rekonstrukce nemovitosti a se způsobilostí předmětu nájmu k účelu nájmu dle Nájemní smlouvy.

Současně neopomněl zvážit důsledky běhu času optikou ujednání obsaženého v čl. 16.3. Nájemní smlouvy a uzavřít, že se zřetelem k naposledy uvedenému ustanovení Nájemní smlouva nikdy nenabyla účinnosti a nemůže tak představovat takový důkazní prostředek, jehož předložením žalobce unesl důkazní břemeno k použití přijatých zdanitelných plnění k jeho ekonomické činnosti.

81. Žalobce přitom ani v průběhu odvolacího řízení, ani v podané žalobě netvrdil a neprokazoval jiný konkrétní způsob použití předmětné nemovitosti ke své ekonomické činnosti, než použití na základě Nájemní smlouvy. Netvrdil ani neprokazoval, že by s nájemcem vstoupil s ohledem na nenabytí účinnosti Nájemní smlouvy v další jednání, nepředložil žádný dodatek k uvedené Nájemní smlouvě ani v tomto směru netvrdil a neprokazoval existenci jiného obdobného smluvního ujednání s jinou osobou. Žalobce naopak i přes obsah uvedeného smluvního ujednání, v důsledku kterého jím předložený důkazní prostředek nikdy nenabyl účinnosti, tvrdošijně trval na jeho relevanci a na závěru o unesení důkazního břemene, aniž by jakýmkoli způsobem zohlednil skutečnost, že Nájemní smlouva, jež nikdy nenabyla účinnosti, nijak nesvědčí pro jím zastávaný závěr. Žalobce přitom v podané žalobě žádné konkrétní námitky proti uvedenému závěru dovozenému žalovaným z čl. 16.3. Nájemní smlouvy nevznsl. Omezil-li se v rámci námitek týkajících se výpovědi svědka na obecnou poznámku o tom, že svědek potvrdil, že společnost BIOSTER a.s. s využitím objektu dle uzavřené Nájemní smlouvy nadále počítá a nemá žádné pochybnosti ohledně další existence příslušného smluvního vztahu s žalobcem, nemohl mu soud v žádném ohledu přisvědčit, neboť i svědek v rámci své svědecké výpovědi zcela odhlédl od skutečnosti, že předmětná Nájemní smlouva nikdy nenabyla účinnosti (srov. níže).
82. Na uvedených závěrech přitom nemůže ničeho změnit ani poukaz žalobce na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 4 As 1/2003, kdy žalobce namítl, že pokud předložená Nájemní smlouva jednoznačně potvrzuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, byly finanční orgány povinny k těmto skutečnostem v rámci vyměřovacího řízení (či následně odvolacího řízení) přihlídnout. Jak bylo vysvětleno výše, v nyní posuzované věci na rozdíl od skutkového půdorysu věci posuzované Nejvyšším správním soudem nebylo možno z žalovaným podrobně vyložených důvodů Nájemní smlouvu považovat za důkaz o rozhodné skutkové okolnosti, zde tedy za důkaz svědčící o budoucím použití žalobcem přijatých zdanitelných plnění k jeho ekonomické činnosti, resp. za důkaz o jeho podnikatelském záměru, neboť tato smlouva v důsledku marného uplynutí lhůty uvedené v čl. 16.3. Nájemní smlouvy vůbec nenabyla účinnosti.
83. Žalovanému nelze za této situace vytýkat, že s ohledem na shora uvedené okolnosti nepovažoval z důvodů popsaných v odůvodnění Napadeného rozhodnutí Nájemní smlouvu za důkaz svědčící pro závěr o naplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.
84. Žalobce se pak mylí, pokud v podané žalobě namítá, že se finanční orgány omezily na blíže nedoložené tvrzení, že příslušná Nájemní smlouva je „účelovým řešením“. Žalobce v tomto ohledu považoval za nepřijatelný závěr žalovaného o účelovém předložení Nájemní smlouvy po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními správce daně s tím, že takové stanovisko bezdůvodně upírá daňovému subjektu právo na doplňování důkazních prostředků po celou dobu daňového řízení, vč. řízení odvolacího, a namítal, že takový spekulativní náhled finančních orgánů nemůže být podle žalobce dostatečným důvodem

pro odmítnutí řádně provedeného důkazního prostředku, jehož autenticita byla potvrzena výpovědí svědka.

85. Soud ve vztahu k danému okruhu námitek především zdůrazňuje, že závěry žalovaného vyslovené v Napadeném rozhodnutí nejsou postaveny na účelovosti předložení předmětné Nájemní smlouvy, ale především na přezkoumatelným způsobem popsaných a logickému úsudku odpovídajících úvahách stran nedostatku účinnosti Nájemní smlouvy. Nelze tedy v žádném ohledu přisvědčit žalobci v tom, že se finanční orgány omezily na závěr o tom, že Nájemní smlouva je „účelovým řešením“, popř. že odmítly řádně provedený důkazní prostředek; tyto námitky žalobce jsou v příkrém rozporu se skutečným stavem věci, jak plyne i z výše provedené rekapitulace závěrů vyslovených žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (srov. část II. tohoto rozsudku).
86. Pokud pak žalovaný nad rámec přezkoumatelného hodnocení důkazů v podobě zjištění plynoucích z žalobcem předložené Nájemní smlouvy aproboval závěr správce daně o účelovém předložení předmětné Nájemní smlouvy po seznámení žalobce se závěry kontrolního zjištění, tyto závěry nelze podle přesvědčení soudu v daném případě považovat za určující pro meritorní závěr o neuznání nároku na odpočet daně. K námitkám rozporujícím závěr o účelovosti předložení Nájemní smlouvy je třeba žalobci samozřejmě v obecné rovině přisvědčit, že daňový subjekt má právo na doplňování důkazních prostředků po celou dobu daňového řízení, vč. řízení odvolacího. Předložení dalších důkazních prostředků v návaznosti na seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění je přitom zákonem předvídáno v § 88 odst. 3 daňového řádu. Na druhé straně však platí, že naplnění práva předvídaného v naposledy uvedeném ustanovení ještě nevylučuje závěr o tom, že je takový nově předložený důkazní prostředek předložen či dokonce dovytvořen účelově. Jak však bylo uvedeno výše, posouzení otázky, zda bylo předložení Nájemní smlouvy v nyní posuzované věci účelové, není s ohledem na výše uvedené závěry (nenabytí účinnosti Nájemní smlouvy) rozhodné a soud se proto touto otázkou z důvodu procesní ekonomie a pro nadbytečnost dále nezabýval.
87. Žalobci tedy nelze s ohledem na výše uvedené závěry přisvědčit v jeho námitkách poukazujících na to, že závěry finančních orgánů, dle nichž předložením Nájemní smlouvy žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání rozhodné skutečnosti, jsou zcela nepodložené a účelové, učiněné finančními orgány ve snaze obhájit v dané věci předběžnou skutkovou verzi, která vedla ke zpracování původních kontrolních zjištění správce daně. Žalovaný své závěry o důkazní hodnotě Nájemní smlouvy pro prokázání budoucího použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobce v odůvodnění Napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodnil a opřel je zcela po právu o skutečnosti vyplývající z čl. 16.3. Nájemní smlouvy. Soud takovému posouzení nemohl ničeho vytknout a (v žalobě se často se opakující) námitky zpochybňující postup a závěry dokazování ve vztahu k tomuto důkaznímu prostředku neshledal důvodnými.
88. Obdobně soud nemohl ze shodných důvodů přisvědčit ani souvisejícím námitkám poukazujícím na to, že žalobce unesl důkazní břemeno k prokázání rozhodné skutečnosti obsahem svědecké výpovědi provedené správcem daně v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení dle pokynů žalovaného.
89. Za klíčovou okolnost v tomto směru soud považuje to, že předmětnou výpověď svědka měla být podle žalobce podpořena zjištění plynoucí z Nájemní smlouvy, jejíž existenci svědek skutečně potvrdil. Jak však bylo vyloženo výše, žalovaný předmětnou Nájemní

smlouvu podle soudu správně vyhodnotil jako nedostatečnou pro unesení důkazního břemene stran rozhodné skutkové okolnosti s ohledem na to, že Nájemní smlouva nikdy nenabyla účinnosti. Soud přitom v daném ohledu považuje za zásadní, že přestože svědek v rámci svědecké výpovědi potvrdil existenci nájemního vztahu mezi žalobcem a společností BIOSTER, a.s. na základě Nájemní smlouvy, současně mu nebylo známo, zda již Nájemní smlouva je, nebo zda v budoucnu bude naplněna, přičemž ve své výpovědi zcela odhlédl od toho, že se tato Nájemní smlouva s ohledem na marné uplynutí lhůty uvedené v čl. 16.3. smlouvy nestala účinnou. Soud přitom nepřehlédl, že výslech svědka byl realizován dne 30. 9. 2014, tj. více než půl roku po uplynutí lhůty uvedené v čl. 16.3. Nájemní smlouvy, tedy v době, kdy členu statutárního orgánu nájemce podle soudu nic nebránilo být o takové významné okolnosti spočívající v nenabytí účinnosti smlouvy informován.

90. Tvrdil-li přitom žalobce v podané žalobě, že svědek v rámci svědecké výpovědi potvrdil, že společnost BIOSTER a.s. s využitím objektu dle uzavřené Nájemní smlouvy nadále počítá a nemá žádné pochybnosti ohledně další existence příslušného smluvního vztahu s žalobcem, nemohl mu soud v žádném ohledu přisvědčit, neboť tyto skutečnosti z protokolu o výpovědi svědka nijak nevyplývají. Svědek v rámci své svědecké výpovědi zcela odhlédl od skutečnosti, že předmětná Nájemní smlouva nikdy nenabyla účinnosti, přičemž v žádné z odpovědí nijak v rozporu s žalobní argumentací nepotvrdil, že by smluvní strany nadále s využitím objektu dle uzavřené Nájemní smlouvy počítaly, resp. neměly žádné pochybnosti ohledně další existence příslušného smluvního vztahu. Žádné z vyjádření svědka zachycených v protokolu ze dne 30. 9. 2014, čj. 5748129/14/2005-05503-108379, nikterak nereflektuje skutečnosti vyplývající z čl. 16. 3. Nájemní smlouvy, natož pak aby potvrzovalo, že smluvní strany i přes nenabytí účinnosti Nájemní smlouvy s využitím nemovitosti k účelu nájmu specifikovanému Nájemní smlouvou v budoucnu nadále počítají.
91. Z popsanych důvodů podle přesvědčení soudu plně ob stojí závěr žalovaného, že zjištění plynoucí z výpovědi svědka nepostačovala pro unesení důkazního břemene ve vztahu k žalobcem tvrzenému způsobu využití přijatých zdanitelných plnění k jím (v budoucnu) uskutečňované ekonomické činnosti.
92. Soud přitom nemohl přisvědčit žalobní námitce, že žalovaný význam této výpovědi zcela popřel a postupoval v rozporu se základními principy dokazování při správě daní, které jsou upraveny v § 8 a § 92 a násl. daňového řádu. Soud s poukazem na výše uvedené podotýká, že žalovaný hodnotil důkazy plynoucí z obsahu svědecké výpovědi zcela standardně a respektoval přitom žalobcem obecně označené principy dokazování. Jak bylo vysvětleno výše, závěr žalovaného, že zjištění plynoucí z výpovědi svědka nepostačovala pro unesení důkazního břemene ve vztahu k rozhodným okolnostem, přitom ob stojí především s ohledem na to, že svědek ve své výpovědi nijak nerefletoval skutečnosti vyplývající z čl. 16.3. Nájemní smlouvy, ani v rámci výsledku neuvedl žádné konkrétní okolnosti, z nichž by bylo lze usuzovat na to, že smluvní strany i přes nenabytí účinnosti Nájemní smlouvy s využitím nemovitosti k účelu nájmu specifikovanému Nájemní smlouvou v budoucnu nadále počítají.
93. Spojoval-li pak žalobce tyto námitky s dalšími námitkami brojícími proti závěru žalovaného o nevěrohodnosti svědka, neshledal soud ani tuto jeho argumentaci opodstatněnou. Žalobci lze v tomto směru v obecné rovině přisvědčit toliko potud, že závěr o nevěrohodnosti svědka nemůže být bez dalšího založen na tom, že žalobce navrhl

provedení tohoto důkazního prostředku v rámci odvolacího řízení. Soud je však nucen konstatovat, že závěr žalovaného o nevěrohodnosti svědka je založen na jiných dílčích závěrech, proti nimž ostatně žalobce v podané žalobě rovněž samostatně brojil. Se žalobcem tedy nelze souhlasit, že by žalovaný závěr o nevěrohodnosti svědka opřel toliko o poznámku o tom, že žalobce „navrhl provést tuto svědeckou výpověď až v rámci odvolacího řízení, přestože mu nic nebránilo v tom navrhnout tento důkazní prostředek již v rámci daňové kontroly“. Žalovaný naopak, jak sám žalobce v podané žalobě napadá, opřel závěr o nevěrohodnosti svědka o nedostatek znalosti podrobností stran umístění a stavu nemovitosti a o personální propojení osob žalobce a nájemce.

94. Soud zdůrazňuje, že žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí závěr o nevěrohodnosti svědka přezkoumatelným způsobem odůvodnil a poukázal na konkrétní okolnosti, pro které vyhodnotil osobu svědka jako málo věrohodnou. Soud přitom neshledal tuto úvahu, k níž byl žalovaný v rámci procesu dokazování se zřetelem k zásadě volného hodnocení důkazů při dodržení zákonných a navazujících judikatorních požadavků plně oprávněn, nijak excesivní. Poukazuje-li žalobce na to, že svědek z titulu své funkce nemůže být obeznámen se všemi podrobnosti stran uvedené Nájemní smlouvy, soud podotýká, že svědek sám vypověděl, že si nemovitost na místě osobně prohlédl. Závěry žalovaného poukazující na rozpory v otázce popisu stavu a umístění nemovitosti tedy v tomto ohledu se zřetelem k právě uvedené skutečnosti plně ob stojí. Pokud pak jde o pochybnosti spočívající v žalovaném konstatované personální propojenosti mezi žalobcem a společností BIOSTER a.s. prostřednictvím pana M. S., ani v tomto ohledu nejsou závěry žalovaného zatíženy vadami, pro které by Napadené rozhodnutí nemohlo obstát. Žalobce nelze přisvědčit, že toto tvrzení žalovaného je pouze jeho mylnou spekulací, která není ničím podložena, neboť pan M. S. byl skutečně, jak plyne z údajů zveřejněných v obchodním rejstříku, ještě v roce 2012 členem představenstva společnosti BIOSTER a.s. Svědek přitom rovněž vypověděl, že pan M. S. (jednatel žalobce do roku 2014) rovněž nadále poskytuje právní služby společnosti BIOSTER, a.s.
95. Závěr žalovaného stran pochybností o věrohodnosti svědka byl přitom opřen mj. o úvahu, že mezi žalobcem jako pronajímatelem a společností BIOSTER a.s. jako nájemcem s ohledem na uvedené okolnosti existovala a v současné době stále může existovat personální vazba. Tomuto závěru pak podle soudu nelze ničeho vytknout. Nejvyšší správní soud ostatně v minulosti opakovaně judikoval (srov. např. rozsudek ze dne 21. 1. 2010, čj. 2 Afs 180/2006 - 75), že personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální
96. Jak však bylo popsáno shora, závěr o neunesení důkazního břemene k rozhodným okolnostem stojí v nyní posuzované věci především na jiných okolnostech. Účelem svědecké výpovědi bylo nepochybně potvrdit skutečnosti související s uzavřenou Nájemní smlouvou, kterou však z výše vysvětlených důvodů nelze v daném případě považovat za důkazní prostředek, jehož předložením žalobce unesl důkazní břemeno k prokázání splnění podmínky pro uznání nároku na odpočet daně.

97. Soud tedy s ohledem na uvedené nemohl přisvědčit obecné námitce žalobce, že finanční orgány k těmto důkazním prostředkům (Nájemní smlouvě a výpovědi svědka) přistoupily nepřijatelně jednostranným a neobjektivním způsobem, který je v rozporu s daňovým řádem, jakož i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a správních soudů, a na základě tohoto postupu daňový nárok žalobce vyloučily. Finanční orgány naopak podle soudu zcela správně vysvětlily důvody, pro které uvedené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat, že přijatá zdanitelná plnění budou v budoucnu použita k ekonomické činnosti žalobce, přičemž soud se s posouzením žalovaného ztotožnil.
98. Dalšími žalobními námitkami žalobce poukazoval na to, že předložením Nájemní smlouvy a obsahem svědecké výpovědi byla prokázána jeho tvrzení a důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který je neunesl. Žalobce namítal, že pokud na straně správce daně či následně žalovaného přetrvávaly pochybnosti ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem, jehož důkazní povinnost byla výše uvedeným způsobem splněna, byl povinen ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které prokázaná tvrzení daňového subjektu vyvracejí, což však správce daně ani žalovaný v projednávané věci neučinili. Poukazoval v tomto směru na závěry vyplývající z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a měl za to, že v daném případě finanční orgány tuto svoji důkazní povinnost nesplnily, když vycházely pouze z pochybností.
99. Soud v tomto ohledu v obecné rovině připomíná, 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 5/2011 - 130).
100. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu,

aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a další v nich citovaná rozhodnutí Ústavního soudu a správních soudů). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

101. V posuzované věci nicméně platí, že finanční orgány nezpochybňovaly uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění, ani jeho přijetí od osoby uvedené na dokladech, resp. nevyjadřovaly pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů (kde by je s ohledem na shora uvedené tížilo důkazní břemeno), ale měly za nenaplněnou podmínku nutné míry souvislosti přijatých zdanitelných plnění s ekonomickou činností vykonávanou žalobcem. Žalobcem původně předložené podklady (účetní podklady) přitom nebyly již ze své povahy s to naplnění této podmínky nijak prokázat.
102. Jak bylo uvedeno výše, bylo na žalobci, aby v daňovém řízení splnění této podmínky pro uplatnění nároku na odpočet prokázal. K prokázání naplnění tohoto předpokladu byl ostatně v průběhu daňového řízení rovněž vyzván v režimu § 92 odst. 4 daňového řádu.
103. S žalobcem přitom nelze souhlasit, pokud se domnívá, že důkazní břemeno, které jej k prokázání uvedené okolnosti tížilo, v daňovém řízení unesl. Platí, že toto své důkazní břemeno neunesl ani předložením dokladům k přijatým zdanitelným plněním, neboť z nich naplnění předmětné podmínky, tj. použití pro ekonomickou činnost, v žádném ohledu nikterak nevyplývá, ani předložením Nájemní smlouvy, jejíž existence byla potvrzena svědeckou výpovědí (ve vztahu k neunesení důkazního břemene předložením Nájemní smlouvy a skutečnostmi plynoucími ze svědecké výpovědi srov. výše).
104. Z tohoto pohledu je podle přesvědčení soudu irelevantní, zda žalobce neunesl své primární důkazní břemeno, či zda na něj v důsledku důvodných pochybností správce daně (stav nemovitosti faktický, právní, zjištění z Nájemní smlouvy, zjištění z výpovědi svědka) přešlo důkazní břemeno zpět. Za klíčovou okolnost je třeba považovat skutečnost, že žalobce své důkazní povinnosti nedostál a neprokázal souvislost přijatých zdanitelných plnění s uskutečňováním ekonomické činnosti, resp. svůj podnikatelský záměr, když klíčový důkazní prostředek, kterým žalobce opakovaně argumentoval, jím předkládanou skutkovou verzi s ohledem na ujednání obsažené v čl. 16.3. Nájemní smlouvy nepodporuje.
105. Lze shrnout, že bylo výhradní odpovědností žalobce, resp. bylo v jeho vlastním zájmu, aby (pokud zamýšlel uplatnit odpočty daně z přidané hodnoty) byl schopen správcem daně prokázat, že přijatá plnění využije pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti ve smyslu ZDPH a shora popsaného judikатурního rámce vyplývajícího z rozhodovací praxe SDEU. Tomuto zákonnému požadavku ale žalobce nevyhověl. Správce daně a žalovaný proto

dospěli ke správnému závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo, když neprokázal naplnění zákonných podmínek pro to, aby jím uplatněné odpočty mohly být posouzeny jako oprávněné (§ 72 odst. 1 ZDPH). V daném případě přitom soud nepochyboval o tom, že finanční orgány nevyžadovaly po žalobci splnění takových povinností, které by překračovaly rámec jeho zákonné důkazní povinnosti (§ 92 odst. 2, 3, 4 daňového řádu). Není pravdou, že by po žalobci nepřipustně požadovaly doložení skutečnosti, která nastane teprve v budoucnu. Z výše popsaného judikurního rámce vyplývajícího z rozhodovací praxe SDEU jednoznačně plyne, 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. Jak bylo akcentováno výše, žalovaný zcela správně vysvětlil důvody, pro které žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat, že přijatá zdanitelná plnění budou v budoucnu použita k tvrzené ekonomické činnosti žalobce.

106. Brojil-li žalobce dále proti postupu správce daně, jenž opřel své pochybnosti o budoucím využívání příslušné nemovitosti mj. o „telefonický rozhovor s pracovníkem Městského úřadu ve Cvikově“, je třeba zdůraznit, že správce daně si v dalším průběhu řízení opakovaně vyžádal součinnost stavebního úřadu procesně relevantním způsobem (výzva k poskytnutí informací), přičemž stavební úřad odpověďmi na jeho dvě výzvy potvrdil, že nemovitost je dle rozhodnutí o dodatečném povolení stavby určena k rodinné rekreaci, žalobce doposud nepožádal o změnu stavby před jejím dokončením, přičemž stavebním úřadem nebyla vyjma rozhodnutí o dodatečném povolení stavby vydána žádná jiná rozhodnutí nebo opatření, tj. rozhodnutí o změně stavby před jejím dokončením nebo souhlas s užíváním stavby, který by stavbu či její část překlasifikoval na ubytovací zařízení, a současně potvrdil, že objekt není zcela dokončen a žalobce ani nepožádal o změnu stavby před jejím dokončením, která by objekt či její část překlasifikovala na ubytovací zařízení. Uvedené podklady přitom žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí řádně vyhodnotil. S žalobcem nelze souhlasit, že by odpovědi stavebního úřadu na výzvy správce daně nebylo lze považovat za relevantní skutečnost. Poukazoval-li žalobce na to, že i pokud by žalobce vykonával ekonomickou činnost, která by zcela neodpovídala podmínkám stavebně-technických předpisů, jednalo by se o plnění, ze kterých by žalobce byl povinen odvádět DPH na výstupu, spojoval svou námitku explicitně opět s předložením Nájemní smlouvy, z níž dle žalobce jednoznačně vyplývá ekonomická činnost žalobce v podobě pronájmu dané nemovitosti. Finanční orgány přitom ve světle vyložených důvodů nepochybily, pokud odmítly předloženou Nájemní smlouvu považovat za důkaz o předmětné tvrzené budoucí ekonomické činnosti. Žalobce se v tomto směru mýlí, pokud dovozuje, že finanční orgány vyloučily skutečnost, že žalobce bude nemovitost používat k ekonomické činnosti, pouze s odkazem na to, že její stávající stav odpovídá objektu určenému k rodinné rekreaci. Jak bylo uvedeno výše, klíčovým faktorem pro předmětný závěr o neunesení důkazního břemene k naplnění podmínky nezbytné míry souvislosti přijatých zdanitelných plnění s (budoucí) tvrzenou ekonomickou činností žalobce byla neúčinnost jím předložené Nájemní smlouvy, o kterou žalobce svá skutková tvrzení ke svému tvrzenému podnikatelskému záměru opíral.

107. Pokud pak žalobce dále namítal, že spekulativní závěr finančních orgánů, podle něhož nemovitost nebude využívána k ekonomické činnosti žalobce, neodpovídá ani dispozičnímu uspořádání nemovitosti dle projektové dokumentace, která byla žalovanému

předložena a z níž vyplývá, že tato nemovitost bude způsobila k naplnění účelu uzavřené Nájemní smlouvy, je třeba zdůraznit, že žalobce setrval ve zcela obecné rovině, aniž by v daném ohledu reagoval na konkrétní závěry plynoucí z odůvodnění Napadeného rozhodnutí ve vztahu k dispozičnímu řešení nemovitosti. Především pak však tuto svou námitku v podané žalobě opět spojoval s jím předloženou Nájemní smlouvou, která však z opakovaně specifikovaných důvodů nesvědčí pro žalobcem přdestřenou skutkovou verzi. Ani v tomto ohledu tedy není Napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro kterou by nemohlo v soudním přezkumu obstát.

108. Soud se konečně neztotožnil ani s námitkami poukazujícími na možné úpravy odpočtu podle § 76 a násl. ZDPH. Jak správně poznamenal žalovaný, bylo na žalobci, aby prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně, a to včetně prokázání naplnění klíčové podmínky (souvislost s ekonomickou činností; podnikatelský záměr – srov. výše). Podle soudu přitom nelze připustit, aby orgány finanční správy v situaci, kdy daňový subjekt nárok na odpočet daně neprokáže, nárok přiznaly s tím, že pokud v budoucnu nebudou nyní deklarovaná zdanitelná plnění používána k ekonomické činnosti, bude následně provedena úprava odpočtu. Žalobce v nyní posuzované věci nárok na odpočet daně neprokázal, argumentace případnou možností úpravy odpočtu tedy nemohl soud shledat relevantní.
109. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
110. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 30. ledna 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

1.