



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobkyně: **D.K.D.**, bytem P. 1, K. 1210/16, zast. JUDr. Dušanem Strýčkem, advokátem se sídlem Příbram II, Mariánské údolí 126, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.7.2011, č.j. 8806/11-1300-100924

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 487,- Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu změnilo na základě odvolání žalobkyně platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2010 vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) dne 15.2.2011 pod č.j. 56535/11/001912109647 takto:

„v části IV. nárok na odpočet daně se:

na řádku 40 částka základu daně z částky 0,- Kč mění na částku 134 063,- Kč,

na řádku 40 částka daně v plné výši z částky 0,- Kč mění na částku 21 803,- Kč,

na řádku 40 částka daně kráceného odpočtu z částky 0,- Kč mění na částku 5 010,- Kč,

na řádku 41 částka základu daně z částky 0,- Kč mění na částku 367 439,- Kč,

na řádku 41 částka daně v plné výši z částky 0,- Kč mění na částku 36 741,- Kč.

na řádku 47 částka odpočtu daně celkem v plné výši z částky 0,- Kč mění na částku 58 544,- Kč,

na řádku 47 částka odpočtu daně celkem kráceného odpočtu z částky 0,- Kč mění na částku 5 010,- Kč
v části V. krácení nároku na odpočet daně se:
na řádku 52 částka vypočtené poměrné části odpočtu z částky ve výši 0,- Kč mění na částku 5 010,- Kč

v části VI. výpočet daňové povinnosti se:
na řádku 64 částka odpočtu daně z částky 0,- Kč mění na částku 63 554,- Kč,
řádek 65 s částkou vlastní daňové povinnosti ve výši 6 640,- Kč vypouští,
doplňuje se řádek 66 s částkou nadměrného odpočtu ve výši 56 914,- Kč

Odstavce „Vyměřená daň ve výši Kč 6 640,- je v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu splatná do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru na účet správce daně (včetně čísla účtu)“ a „Náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení (§ 252 odst. 2 daňového řádu)“, se vypouští.

V ostatních částech zůstává rozhodnutí o vyměření daně beze změny.“

V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán konstatoval, že odvolání žalobkyně směřovalo proti vyměření daně z přidané hodnoty po vytýkacím řízení, v němž nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet ve výši 1.167.945,- Kč. Odvolací orgán přezkoumal napadený platební výměr v souladu s § 114 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), provedl hodnocení předložených důkazních prostředků i zjištění správce daně a shodně se správcem daně došel k závěru, že žalobkyně měla v souladu s § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) u nájmu pozemků, bytu a nebytových prostor jinému plátcí doložit, že je pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Protože tuto podmínku nedoložila, u přijatých plnění přímo souvisejících s pořízením a vybavením nemovitostí (kromě vybavení uvedeného v příloze č. 1 nájemní smlouvy) nemá nárok na odpočet daně. Zároveň ale vzhledem k tomu, že se nájemce dle nájemní smlouvy zavázal samostatně platit úhrady za užívání vybavení bytu uvedeného v příloze č. 1, má žalobkyně u plnění přímo souvisejících s tímto zařízením bytu plný nárok na odpočet daně. U plnění použitých v souladu s § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jak pro zdanitelná plnění s plným nárokem na odpočet, tak pro plnění, u kterých není nárok na odpočet daně, má žalobkyně krácený nárok na odpočet daně. Na základě těchto skutečností změnil odvolací orgán napadený platební výměr tak, jak bylo uvedeno výše.

Odvolací orgán následně popsal průběh řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Uvedl, že Finanční úřad pro Prahu 1 obdržel dne 19.10.2010 přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za třetí čtvrtletí 2010, ve kterém byl uplatněn nadměrný odpočet ve výši 1.167.945,- Kč. Správce daně měl již v souvislosti s předchozím přiznáním žalobkyně povědomost o tom, že uplatněná přijatá zdanitelná plnění se vztahují k pořízení bytu, dvougaráže, nebytového prostoru a pozemků v k.ú. Hlubočepy. Žalobkyně správci daně v písemnosti ze dne 5.11.2010 sdělila, že podpisem kupní smlouvy dne 3.11.2010 nabyta nemovitost č. 701/3 v Hlubočepích, zařadila ji do svého majetku, upravuje ji k pronájmu dle požadavku nájemce společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., čehož důkazem je kopie smlouvy o budoucí nájemní smlouvě ze dne 1.10.2010. Dále žalobkyně v písemnosti uvedla, že nemovitost bude pronajímána ode dne 1.1.2011 plátcí daně za cenu včetně DPH (poznámka odvolacího orgánu - nemovitosti si žalobkyně pořídila na své rodné

číslo, ve smlouvě o smlouvě budoucí nebyl účel a způsob užívání smluven a dle výpisu z Obchodního rejstříku byla žalobkyně v uvedené společnosti nájemce dříve jednatelkou).

Protože podle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor může být zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně pouze, pokud je poskytován jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomické činnosti, vystavil správce daně dne 16.11.2010 výzvu č.j. 361180/10/ 001912109647 dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), ve které žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o údajích v přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2010 s tím, že z dokladů nevyplývá, že nájemce bude v pronajímané bytové jednotce uskutečňovat ekonomickou činnost. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala písemností zaslanou dne 14.12.2010 (s datem vyhotovení 5.11.2010), v níž uvedla, že pochybnost, zda nájemce GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., v pronajímané bytové jednotce uskutečňuje ekonomickou činnost, nijak nesouvisí s její činností a že ani nemá žádnou možnost, aby ekonomickou činnost nájemce zjistila. Dále poukázala na usnesení Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) č.j. 9 Afs 110/2007-102 a uvedla, že daňový subjekt je povinen reagovat jen na výzvy správce daně týkající se konkrétních, jednoznačných a srozumitelných pochybností správce daně k údajům, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, což bylo potvrzeno rozsudkem NSS ze dne 26.8.2010 č.j. 1 Afs 54/2010-74. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 zákona o správě daní sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu s tím, že zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkáčím řízením je, že v případě vytýkáčím řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Protože správce daně nesdělil ve své výzvě žádné konkrétní pochybnosti a ani jakým způsobem mají být tyto pochybnosti vyvráceny, necítí se žalobkyně nijak vázána nést negativní procesní důsledky nevyhovění této výzvě.

Na uvedenou písemnost reagoval správce daně písemností č.j. 404043/10/ 001912109647 ze dne 30.12.2010, ke které byla přiložena zpráva o vytýkáčím řízení ze dne 30.12.2010 č.j. 394702/10/001912109647 a žalobkyni byl navržen termín projednání zprávy o vytýkáčím řízení na 20.1.2011 s tím, že do uvedeného termínu může předložit důkazní prostředky požadované ve výzvě č.j. 361180/10/001912109647 ze dne 16.11.2010. Zpráva o vytýkáčím řízení č.j. 394702/10/001912109647 ze dne 30.12.2010 byla se zástupcem žalobkyně projednána dne 11.1.2011. Ke zprávě zástupce žalobkyně sdělil, že vytýkáčím řízení bylo zahájeno nezákonně, neboť nebyly sděleny konkrétní pochybnosti a správce daně se s touto připomínkou nevyrovnal, ve zprávě o vytýkáčím řízení se nezabýval důkazy předloženými před zahájením vytýkáčím řízení, neposoudil je ve všech souvislostech a nesdělil, v čem spatřuje nezákonnost a důvod k neuznání odpočtu. Před vytýkáčím řízením byla správci daně poskytnuta kupní smlouva na koupi nemovitosti a smlouva o budoucí kupní smlouvě nájemní. Žalobkyně překládá uzavřenou nájemní smlouvu se společností GOTTFRIED ENTERPRISES, s.r.o., ze dne 1.12.2010, s tím, že první úhrada nájmu byla uhrazena dle potvrzení banky dne 29.12.2010. Dále zástupce žalobkyně uvedl, že jednoznačně dokládá, že předmětnou nemovitost používá pro svou ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně. K pochybnosti správce daně o tom, zda společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., využívá předmětnou nemovitost pro svou ekonomickou činnost, nemá žádné informace. Správce daně k uvedeným námitkám zástupce žalobkyně do protokolu sdělil, že nedošlo k odstranění pochybností uvedených ve zprávě o vytýkáčím řízení ze dne 30.12.2010. Dne 15.2.2011 správce daně vystavil platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2010, ve kterém žalobkyni neuznal nárok na odpočet ze všech přijatých plnění.

Odvolací orgán se v napadeném rozhodnutí následně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků, které žalobkyně předložila. Uvedl, že přijaté faktury související s koupí nemovitostí a dokončením bytové jednotky samy o sobě nijak neprokazují, že nájemce byt s dvougaráží, nebytovým prostorem a pozemky použije pro svoji ekonomickou činnost. K této pochybnosti přitom žalobkyně sama sdělila, že o tom, zda nájemce využívá předmětnou nemovitost pro svou ekonomickou činnost, nemá žádné informace. Kupní smlouva a smlouva o zřízení věcného břemene ze dne 3.11.2010 uzavřená mezi společností Fox Invest spol. s r.o., a žalobkyní o koupi nemovitostí nijak neprokazuje, že nájemce byt, dvojgaráž nebytový prostor a pozemky použije pro svoji ekonomickou činnost. Smlouva o budoucí nájemní smlouvě ze dne 1.10.2010 uzavřená mezi žalobkyní a společností GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., ve které není účel ani způsob užívání smluven, nijak nedokládá, že nájemce předmětná plnění použije pro svoji ekonomickou činnost. Nájemní smlouva uzavřená dne 30.11.2010 dle ustanovení § 685 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy platném znění, mezi žalobkyní a společností GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., rovněž nedokládá, že nájemce předmětné nemovitosti používá pro svoji ekonomickou činnost, přičemž nebyl smluven účel ani způsob jejich užívání. V odstavci 8.4. této smlouvy je pouze uvedeno, že pronajímatel bere na vědomí, že nájemce může sjednat v předmětu nájmu podnájem dalším osobám či společností a že předmět nájmu použije ke svému podnikání, obě strany uplatňují DPH (poznámka odvolacího orgánu - ve smlouvě není stanovena např. povinnost oznámit žalobkyni např. to, kdo bude podnájemcem bytu atd., ani povinnost sdělovat a dokladat, k jakému účelu jsou nemovitosti využívány). Ze smlouvy rovněž vyplývá, že nájemce se zároveň zavázal samostatně platit úhradu za užívání" zařízení bytu, které je uvedeno v příloze č. 1 nájemní smlouvy včetně bazénu. Předávací protokol o předání bytu ze dne 30.11.2010 (příloha č. 1 nájemní smlouvy), který obsahuje výčet vybavení bytu, nijak neprokazuje, že nájemce jej použije pro svoji ekonomickou činnost (poznámka odvolacího orgánu - pochybnosti o použití bytu pro ekonomickou činnost nájemce vzbuzuje i to, že byt je vybaven např. kuchyní včetně jídelního servisu, sklenic a příborů, jsou v něm kompletně vybavené ložnice včetně postelí atd.).

Po zhodnocení důkazních prostředků se odvolací orgán vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně. Ta v odvolání namítala, že vytýkácí řízení bylo zahájeno nezákonně, neboť dle usnesení NSS č.j. 9 Afs 110/2007-102 je povinná reagovat jen na výzvy týkající se konkrétních pochybností k údajům, které uvedla ve svém přiznání. Pochybnost, zda nájemce GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., v pronajímané bytové jednotce uskutečňuje ekonomickou činnost, nesouvisí s její činností, neuvedla ji ve svém daňovém tvrzení a nemá ze zákona žádnou možnost, aby činnost nájemce zjistila. Protože správce daně neuvedl konkrétní pochybnost k údajům v daňovém tvrzení, byl jeho postup v rozporu s § 92 daňového řádu a závěry kontrolních zjištění jsou nezákonné a nesprávné. Žalobkyně dále namítla, že v průběhu vytýkácího řízení správce daně nepostupoval dle zásady legitimního rozhodování ani dle zásady právního úkonu (§ 8 daňového řádu) a předloženými důkazy se nezabýval. Pouze konstatoval, že nebyly předloženy důkazní prostředky, které by vedly k odstranění pochybností, že nájemce využívá nemovitost pro svou ekonomickou činnost, a neakceptoval ani námitku, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu (§72 zákona o dani z přidané hodnoty). Správce daně neuvedl, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení řídil a jak věc posoudil po právní stránce, jak se vypořádal s důkazy, nezabýval se účetními doklady, neuvedl, proč neuznává nárok na odpočet daně u ostatních plnění, např. PHM, telefonní služby apod. Tím, že správce daně neuvedl, proč takto rozhodl, které zákonné předpisy byly porušeny a z jakého důvodu

neuznává nárok na odpočet daně, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné a nezákonné (§102 daňového řádu).

K těmto odvolacím námitkám odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že ze spisového materiálu naopak vyplývá, že žalobkyně ve svém daňovém tvrzení deklarovala poskytnutí nájmu pozemků, bytu a nebytových prostor jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti, což měla dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, protože jinak u tohoto pronájmu nemohla uplatňovat daň z přidané hodnoty (v souladu s § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomické činnosti uplatňuje daň, v opačném případě je dle § 56 odst. 3 téhož zákona tento nájem osvobozen od daně). Správce daně ve své výzvě uvedl konkrétní pochybnost a z reakce žalobkyně na tuto výzvu je zřejmé, že si byla vědoma, jaké pochybnosti má odstranit. Pochybnosti přitom vzbuzovalo i to, že se jednalo o byt vybavený pro bydlení s dvougaráží a bazénem. Podle názoru odvolacího orgánu bylo vytýkácí řízení zahájeno oprávněně a výzva správce daně byla v souladu s § 43 zákona o správě daní. K námitce, že žalobkyně neměla žádnou možnost, aby činnost nájemce zjistila, odvolací orgán poznamenal, že při návrhu smlouvy o nájmu si mohla smluvit účel a způsob užívání včetně příslušných kontrolních mechanismů. K námitce, že žalobkyně má nárok na uplatnění odpočtu u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, pak odvolací orgán uvedl, že právě nedoložení této podmínky žalobkyní bylo důvodem, proč správce daně neuznal její nárok na odpočet daně, neboť nedoložila, že přijatá plnění týkající se nájmu pozemků, bytu a nebytových prostor poskytne jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti v souladu s § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy že u tohoto nájmu může být uplatněna daň.

Současně odvolací orgán uvedl, že vzhledem k tomu, že nájemce (společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o.) se zavázal samostatně platit úhrady za užívání zařízení bytu uvedeného v příloze č. 1 nájemní smlouvy, má žalobkyně u přímo souvisejících přijatých plnění plný nárok na odpočet daně (poznámka odvolacího orgánu - nájemné za užívání tohoto zařízení je zdanitelným plněním). U přijatých „režijních“ plnění (např. PHM, telefonní služby), které byly použity v souladu s § 72 odst. 4 zákona pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet v plné výši i pro plnění, u kterých není nárok na odpočet daně, má žalobkyně nárok na krácený odpočet daně. Přes závěr správce daně, který se nájmem zařízení ve vztahu k nároku na odpočet daně nezabýval, neboť žalobkyni na tuto skutečnost nijak neupozornil, je jeho rozhodnutí přezkoumatelné s výsledkem změny napadeného platebního výměru. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán jednotlivě uvedl, u kterých konkrétních dokladů má žalobkyně plný nárok na odpočet, u kterých dokladů má částečný nárok na odpočet a u kterých dokladů nárok na odpočet nemá vůbec.

Poté odvolací orgán konstatoval, že v doplnění odvolání žalobkyně navíc namítla, že není povinna sdělovat ani prokazovat povinnosti třetího daňového subjektu, předkládat jeho doklady a dokumentaci. Pochybnost o třetím daňovém subjektu byla požadována po žalobkyni, což je v rozporu se zásadou přiměřenosti definovanou v § 5 odst. 3 a se zásadou § 6 odst. 3 daňového řádu. Dále namítla, že jí nebyla sdělena žádná pochybnost ke skutečností uváděným v jejím daňovém tvrzení a nebylo jí umožněno žádné právo na slyšení v její věci a rovnou byl vystaven platební výměr, což je nezákonné, neboť se jedná o přímé porušení zásady klientského přístupu dle § 6 odst. 4 daňového řádu. K této argumentaci žalobkyně odvolací orgán poznamenal, že žalobkyně má nárok na uplatnění odpočtu u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely zdanitelných plnění,

u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Žalobkyně ale nedoložila, že nájem pozemků, bytu a nebytových prostor poskytne pro účely uskutečňování ekonomické činnosti nájemce, přitom pouze v případě dodržení této podmínky uvedené v § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty může při nájmu nemovitostí uplatnit daň na výstupu. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by v případě předmětné výzvy došlo k porušení zákona o správě daní a daňového řádu, navíc ani nebylo požadováno, aby byly předkládány doklady a dokumentace nájemce. Žalobkyni byla sdělena pochybnost ke skutečnostem uvedeným v jejím daňovém tvrzení, neboť ona v něm uplatnila nárok na odpočet daně. Žalobkyně ale v rozporu s § 6 odst. 2 daňového řádu se správcem daně dostatečně nespolupracovala a svých práv v souladu s § 6 odst. 3 téhož zákona nevyužila. Ze spisového materiálu přitom vyplývá, že se správce daně v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu snažil použít jen takové prostředky, které by žalobkyni co nejméně zatěžovaly, přesto požadovaná součinnost poskytnuta nebyla.

K tvrzení, že žalobkyni nebylo umožněno žádné právo ve slyšení v její věci a rovnou byl vystaven platební výměr, odvolací orgán podotkl, že tomu tak nebylo, neboť žalobkyni byla předem zaslána zpráva o vytýkacím řízení s tím, že může předložit důkazní prostředky požadované ve výzvě č.j. 361180/10/001912109647 ze dne 16.11.2010. Ty ale při následném jednání dne 11.1.2011 předloženy nebyly, přičemž k pochybnosti správce daně o tom, zda společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., využívá předmětnou nemovitost pro svou ekonomickou činnost, a žalobkyně je tak oprávněna na předmětný nájem uplatnit daň, zástupce žalobkyně pouze sdělil, že nemá žádné informace. Vzhledem ke znění § 56 odst. 4 zákona o DPH bylo na žalobkyni, aby podmínila nájemní vztah tak, aby nemovitost mohl nájemce užívat pouze pro účely své ekonomické činnosti, pokud chtěla při jejím pořízení uplatnit nárok na odpočet. Tím neučinila veškerá opatření k tomu, aby nájemní vztah splňoval podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, který tvrdí.

Odvolací orgán shrnul, že prostudoval celý spisový materiál a odvolání a posuzoval všechny okolnosti, za kterých měla být předmětná plnění přijata, přitom hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Po provedeném hodnocení dospěl k závěru, že žalobkyně v rozporu s § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní) předloženými důkazními prostředky neprokázala, že nájem bytu, pozemků a nebytových prostor poskytla pro účely uskutečňování ekonomické činnosti nájemce - společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., a že tedy může u tohoto nájmu v souladu s § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uplatňovat daň. Uvedený nájem je tedy v souladu s § 56 odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně. Podle § 72 odst. 2 téhož zákona má plátce nárok na odpočet, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely zdanitelných plnění, u kterých a) vzniká povinnost přiznat daň na výstupu (ostatní zde uvedené možnosti se žalobkyně netýkají). Podle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak plnění uvedených v § 75 odst. 1 téhož zákona (jedná se o přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet), je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 téhož zákona. Proto žalobkyně u přijatých plnění souvisejících s pořízením a vybavením nemovitostí, kromě vybavení bytu uvedeného v příloze č. 1 nájemní smlouvy, nemá nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že nájemce se dle nájemní smlouvy zavázal samostatně platit úhrady za užívání zařízení bytu uvedeného v příloze č. 1, má žalobkyně u přímo souvisejících plnění s tímto vybavením bytu plný nárok na odpočet daně a u plnění použitých v souladu s § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jak pro zdanitelná plnění s plným nárokem na odpočet, tak pro plnění, u kterých není nárok na odpočet daně, má nárok na krácený odpočet daně.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uvedla, že rozhodnutí napadá v plném rozsahu, s výjimkou vyhovujících výroků vymezených v odstavcích prvním až čtvrtém. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívá podle žalobkyně předně v tom, že napadené rozhodnutí je již z hlediska formálního naprosto nepřehledné jak ve výrokové části, tak ve svém odůvodnění, z tohoto pohledu je materiálně nevykonatelné a ve svém důsledku nepřezkoumatelné. Žalobkyni totiž není zřejmé ani to, zda jí byl vlastně uznán alespoň zčásti nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2010.

Zásadní pochybení žalovaného spatřuje žalobkyně v nesprávném postupu (žalovaného) při hodnocení jednotlivých důkazů prováděných v daňovém řízení a v nesprávném právním hodnocení věci při výkladu konkrétního ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Podstata sporu spočívá ve správném výkladu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle jeho prvního odstavce je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Podle jeho druhého odstavce je dále osvobozen od daně také nájem pozemků, staveb a nebytových prostor s tím, že se osvobození nevztahuje na krátkodobý nájem. Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení platí, že plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností daň uplatňuje. V dané věci žalobkyně jako plátce daně nabyla kupní smlouvou ze dne 3.11.2010 do svého výlučného vlastnictví bytovou jednotku č. 701/3 nacházející se v domě čp. 701 v prvním nadzemním podlaží, dále nebytovou jednotku č. 1190/1 nacházející se v prvním nadzemním podlaží domu čp. 1190, pozemky parc. č. 135/24a parc. č. 135/26 a k tomu příslušné spoluvlastnické podíly na společných částech domů a stavebních pozemcích k oběma jednotkám. Tyto nemovitosti se staly součástí majetku žalobkyně jako plátce daně, a to bez ohledu na fakt, že v kupní smlouvě bylo uvedeno v označení žalobkyně jako kupující mimo jiné i její rodné číslo. Uvedení tohoto údaje v převodní smlouvě je podstatnou náležitostí každé smlouvy. V tomto ohledu je poznámka žalovaného obsažená v odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jakoukoli právní argumentaci. Obdobně bez jakýchkoli právních konsekvencí žalovaný akcentoval fakt, že žalobkyně pracovala v minulosti jako jednatelka obchodní společnosti Fox Invest spol. s r.o., které dotčené nemovitosti na základě řádně uzavřené smlouvy ze dne 30.11.2010 pronajala. Jako jednatelka (nikoli společnice, tedy majitelka příslušného obchodního podílu) pracovala v dané společnosti do 11.2. 2005. Majitelem společnosti byl tehdy občan USA, který ji nakonec prodal. Od té doby žalobkyně není se společností jakkoli (majetkově či pracovně) provázána.

Pokud to podle žalobkyně vůbec lze z nesrozumitelného odůvodnění napadeného rozhodnutí vyčíst, žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že na nadměrný odpočet v převážné části nevznikl žalobkyni nárok, neboť hodnověrně neprokázala, že pronajaté prostory používá nájemník rovněž jako plátce daně pro účely uskutečňování svých ekonomických činností. Žalobkyni je známa judikatura Nejvyššího správního soudu, případně Ústavního soudu k výkladu § 92 daňového řádu (dříve § 31 zákona o správě daní) vycházející ze zásady, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu a jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost v řízení před správním orgánem, nemůže jít taková skutečnost k tíži správního orgánu. Žalobkyni je také známo, že výkladem ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je nutno dojít k závěru, že k možnosti uplatnění nadměrného odpočtu DPH při nájmu bytů či nebytových prostor musí plátce daně doložit, že svůj majetek pronajal jinému plátcovi k uskutečňování jeho ekonomických činností. Žalobkyně je nicméně toho

názoru, že obě tyto skutečnosti doložila dostatečným způsobem předložením budoucí nájemní smlouvy a zvláště předložením vlastní nájemní smlouvy ze dne 30.11.2010. Fakt, že nájemník (společnost Gottfried Enterprises s.r.o.) je také plátcem DPH, podle žalobkyně vyplývá ze samotného charakteru právní formy existence nájemníka a rovněž tak z vlastní úřední činnosti žalovaného. Z ní a zároveň tak z doloženého výpisu z obchodního rejstříku nájemníka navíc vyplývá předmět jeho podnikání. Výklad pojmu „ekonomická činnost“ je v podstatě legislativní zkratkou zákona o dani z přidané hodnoty a nelze ho beze zbytku ztotožňovat s pojmem „předmět podnikání“ ve smyslu zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, nicméně lze dovodit, že ekonomická činnost nájemníka z předmětu jeho podnikání nepochybně vychází. Nájemník (předmětné nemovitosti) mimo jiné provozuje realitní činnost. Je obecně známou skutečností, že předmětem takové činnosti je mimo jiné zprostředkování nákupu, prodeje a nájmu (podnájmu) nemovitostí. Pokud nájemník v souladu s nájemní smlouvou (viz článek VIII. bod 8.4) pronajaté prostory dále podnájímá, nepochybně tak v souladu s ustanovením § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uskutečňuje svou ekonomickou činnost, která vychází z předmětu jeho podnikání. Pak je zcela v logice věci, že žalobkyně pronajala žalovanému zcela zařízený byt, jak to opět vyplývá z nájemní smlouvy ze dne 30.11.2010 a přílohy č. 1 k ní. Byt jako předmět občanskoprávních vztahů ve smyslu § 119 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku a ve smyslu § 4 odst. 1 písm. z) zákona o dani z přidané hodnoty je nepochybně stavebně technicky vymezeným prostorem určeným k trvalému bydlení osob. Proto jej nájemník zcela v intencích nájemní smlouvy dále podnájel. Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, že z předložené nájemní smlouvy jasně nevyplývá fakt, že nájemník prostor také skutečně podnájmul (podnájme), a tím naplní znaky pojmu uskutečňování své ekonomické činnosti, pak měla být žalobkyně správcem daně jasně poučena o tom, že naplnění skutkové podstaty § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty v daném případě nevyplývá z předložené nájemní smlouvy a mělo jí být jasně sděleno, proč je takový důkaz nedostatečný. Žalovaný (respektive správce daně) se místo toho spokojil s pouhým, byť opakovaným, vyzváním žalobkyně k doložení „relevantních“ důkazů pro důvodné uplatňování nadměrného odpočtu DPH. Bez zmíněného poučení ale byla žalobkyně v patové situaci, neboť jí nebylo známo, z jakého důvodu po ní správce daně požaduje další blíže nespecifikované důkazy a přitom jejich doložení nezáleželo na vůli samotné žalobkyně. Nepochybně zde nastala situace, kdy žalobkyně měla podle zákona prokazovat splnění povinnosti někoho jiného (třetí osoby); v tomto případě fakt, že nájemník „uskutečňuje svou ekonomickou činnost“. I tady lze argumentovat tím, že si sám správce daně mohl z vlastní úřední činnosti danou skutečnost ověřit, respektive zjistit. Jestliže tak neučinil, jednal v rozporu s principy ústavního práva žalobkyně na spravedlivý proces. Stát při vybírání daně nemůže vycházet pouze z fiskálního zájmu, ale cílem musí být vybrání daně ve správně stanovené výši. Při realizaci tohoto práva státu je proto nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.

Procesní práva žalobkyně byla porušena postupem správce daně i žalovaného nejenom nedostatečným poučením - sdělením - týkajícím se závěrů, jež plynou z provedeného dokazování, nýbrž i způsobem, jakým oba správní orgány hodnotily jednotlivé provedené důkazy. To se týká i té fáze daňového řízení před správcem daně, jež probíhalo jako tzv. vytýkácí řízení ještě před vydáním platebního výměru čj. 56535/11/001912109647 ze dne 15.2.2011. Zejména žalovaný dovedl tuto činnost v napadeném rozhodnutí ad absurdum, když neuváděl, co z jednotlivých důkazů také skutečně vyplývá, nýbrž pouze to, co z nich nevyplývá (a co z nich po hříchu ani vyplývat nemůže). Proto se „skutková zjištění“ žalovaného jeví jako souhrn spekulativních závěrů, které mají pouze podpořit právní závěr o neoprávněnosti nároku žalobkyně. Takový postup je ale opět v rozporu nejen s daňovým

řádem (dříve zákonem o správě daní), nýbrž i s ústavními právy žalobkyně. Zásadu volného hodnocení důkazů totiž nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak plynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. To, že žalovaný naprosto nesprávně interpretuje (vykládá) obsah § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, vyplývá ostatně i z toho, že odvolání žalobkyně částečně vyhověl, když připustil oprávněnost uplatnění odpočtu DPH za “samostatný” pronájem vybavení jejího bytu.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem a je přezkoumatelné; skutkové důvody neuznání nároku na odpočet jsou zřejmé a průkazné. Daňové řízení v této věci proběhlo v souladu se zákonem o správě daní a daňovým řádem (účinným od 1.1.2011).

Žalobkyně měla u předmětného pronájmu plátcí daně z přidané hodnoty, společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., dvě možnosti. Buď mohla jmenované společnosti pronajímat předmětné nemovitosti jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet, nebo jako zdanitelné plnění s nárokem na odpočet, pokud si ovšem byla jistá, že předmětný pronájem tato společnost použije pro účely své ekonomické činnosti. Bylo tedy na žalobkyni, kterou z variant zvolí, přičemž zvolila zdanitelné plnění s nárokem na odpočet, které ale mohla uplatnit pouze při splnění zákonných podmínek. U správce daně v tomto případě vzbuzovala pochybnosti skutečnost, že byt byl vybaven k bydlení, součástí byl bazén a garáž a nájemce měl své sídlo na jiné adrese.

Žalobkyně nebyla jednatelkou Fox Incest spol. s r.o. (to byl subjekt prodávající nemovitost žalobkyni), ale jednatelkou firmy GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., tj. nájemce. K údajům o rodném čísle žalovaný poznamenal, že pouze citoval z kupní smlouvy. Ze skutečnosti, že žalobkyně byla v minulosti jednatelkou nájemce, žádné skutečnosti nedovožoval, což je z napadeného rozhodnutí patrné.

To, že nájemce byt podnájal, se žalovaný dozvěděl až ze žaloby. V posledním protokole sepsaném před vydáním platebního výměru dne 11.1.2011 zástupce žalobkyně sdělil, že k pochybnostem správce daně o tom, zda společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., využívá předmětnou nemovitost pro svou ekonomickou činnost, nemá žádné informace. V závěru žaloby je mezi důkazními prostředky uvedena i smlouva o podnájmu ze dne 1.12.2010, k té se však žalovaný nemůže vyjádřit, neboť ji žalobkyně správci daně ani žalovanému nepředložila.

Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že již ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16.11.2010 bylo uvedeno, že z předložených dokladů nevyplývá, zda nájemce GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., bude v pronajímané bytové jednotce uskutečňovat ekonomickou činnost. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala písemností, kde polemizovala se správcem daně, přičemž uvedla, že výzva s její činností nesouvisí, nemá možnost ekonomickou činnost nájemce zjistit a odkazovala na judikaturu NSS, dle které nepostačuje, vyzve-li správce daně daňový subjekt pouze k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku daňového přiznání, a dále že správce daně musí ve výzvě sdělit své pochybnosti a před zahájením vytýkácího řízení musí disponovat konkrétními pochybnostmi. Žalovaný konstatoval, že znění § 56 odst. 4 muselo být žalobkyni známo, pokud se u pronájmu rozhodla daň uplatňovat. Jestliže jí správce daně sdělil, že nejsou zcela splněny

podmínky pro zdanění pronájmu (pronájem plátcí pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti), musel mít oprávněné pochybnosti o možnosti uplatnění odpočtu. Dne 30.12.2010 správce daně vystavil písemnost, ve které žalobkyni seznámil se zprávou o vytýkacím řízení, kde byly jasně uvedeny pochybnosti týkající se odpočtu z faktur týkajících se nabytých nemovitostí. Zároveň bylo konstatováno, že z dokladů, které předložil zástupce žalobce, není zřejmé, zda budoucí nájemce bude v pronajímaných prostorách uskutečňovat svoji ekonomickou činnost. Žalobkyně tedy byla s pochybnostmi správce daně dostatečně seznámena a věděla, co má prokázat. Správce daně tehdy jednal s daňovým poradcem Ing. M. M., z jehož vyjádření bylo zřejmé, že chápe, co správce daně požaduje.

K názoru žalobkyně, že správce daně měl konkrétně uvést důkazní prostředky, které požaduje předložit, žalovaný uvádí, že správce daně nemůže mít informace o tom, jaké důkazní prostředky má daňový subjekt k dispozici. Nelze požadovat po správci daně, aby zcela náhodně uváděl konkrétní důkazní prostředky. Tímto postupem by se žalobkyně dostala do situace, kdy by již dopředu byly správcem daně vyloučeny všechny ostatní důkazní prostředky a současně by nemohla splnit požadavky správce daně, pokud by některý z požadovaných důkazních prostředků neměla. V daném případě postupoval správce daně správně, když upřesnil, jakou skutečnost mají požadované důkazní prostředky prokázat (to, že nájemce bude v pronajímaných bytových prostorách uskutečňovat svoji ekonomickou činnost). Důkazní břemeno bylo na žalobkyni, nemovitosti byly v jejím vlastnictví a ze smlouvy vyplývá, že do nich měla i přístup (nájemce byl povinen umožnit jí prohlídku), ale žádný důkazní prostředek nepředložila ani nenavrhla. Při jednání dne 11.1.2011 (projednání zprávy o vytýkacím řízení) byla sice předložena nájemní smlouva platná ode dne 1.12.2010 a podepsaná dne 30.11.2010, ta se ale od smlouvy o budoucí nájemní smlouvě, kde nebylo žádné omezení podnájmu, v této věci věcně nelišila, přičemž při jejím předložení zástupce žalobkyně sdělil, že k pochybnostem správce daně o tom, zda společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., využívá předmětnou nemovitost pro svou ekonomickou činnost, nemá žádné informace. Pokud ale takové informace neměla žalobkyně k dispozici, nemohla si uplatnit nárok na odpočet z nákupu nemovitosti, neboť jí muselo být jasné, že jej nebude schopna doložit. Jestliže zákon stanoví jasnou podmínku pro možnost zdaňování pronájmu a s tím související nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení nemovitosti, je nutné provést taková opatření, aby ze smlouvy byl nájemce zavázán k používání předmětu nájmu pro svou ekonomickou činnost. To však ze smlouvy nevyplývalo a i z přístupu žalobkyně je patrné, že žádné kroky k zajištění takových opatření nečinila. Podstatné v dané věci je, že výzva správce o pochybnostech v tom směru, že z předložených dokladů nevyplývá, zda nájemce GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., bude v pronajímané bytové jednotce uskutečňovat ekonomickou činnost, předcházela sepsání nájemní smlouvy s nájemcem. Žalobkyně tedy předem věděla, co bude muset doložit. Proto se její argumentace, že se nacházela v patové situaci, neboť jí nebylo známo, z jakého důvodu po ní správce daně požaduje další blíže nespecifikované důkazy, jejichž doložení nezáleželo na vůli samotné žalobkyně a že měla prokazovat splnění povinností třetí osoby, jeví žalovanému jako neoprávněná. Dle žalovaného je rovněž neoprávněná argumentace žalobkyně, že správce daně si mohl toto ověřit či zjistit předmětné skutečnosti. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní) je to především plátc, kdo je povinen nést důkazní břemeno a prokázat správnost a pravdivost údajů, které v přiznání tvrdí. I když je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat to, co sám uvádí (viz rozsudek NSS č. 8 Afs 99/2005-81 ze dne 16.3.2007). Se správcem daně jednal v dané věci daňový poradce, přičemž ze spisového materiálu i z jeho vyjádření vyplývalo, že podstata problému je mu zřejmá. Z hodnocení

dokladů, které zástupce žalobkyně předložil, je zřejmé, že neprokazují použití pronajímaných prostor pro uskutečňování ekonomické činnosti nájemce. Hodnocení dokladů obsažené v napadeném rozhodnutí je tedy podle žalovaného odpovídající a závěry odpovídají požadavkům formální logiky.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poznamenal, že žalobkyně konkrétně neuvádí, jak mělo být „správně“ interpretováno ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Ve smlouvě platné od 1.12.2010 ze dne 30.11.2010 se nájemce zavázal samostatně platit úhrady za užívání zařízení bytu dle přílohy č. 1 a byla uvedena celková částka úhrad za užívání zařízení bytu. Pronájem movitých věcí je zdanitelné plnění s nárokem na odpočet (jedná se o poskytnutí služby § 14 zákona o dani z přidané hodnoty), přičemž v tomto konkrétním případě cena nájmu jednotlivých předmětů nebyla uvedena a nebylo ani prokazatelné, zda tyto předměty byly či nebyly součástí nemovitosti. Proto žalovaný zvolil přístup, dle kterého se v případě nejasností postupuje ve prospěch daňového subjektu, a žalobkyni byl u souvisejících přijatých faktur nárok na odpočet uznán a částka za nájem byla ponechána jako zdanitelné plnění.

V závěru svého vyjádření k žalobě žalovaný upozornil na to, že žalobkyně v napadeném rozhodnutí neuznané faktury znovu uplatnila na vstupu v přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2011. Předložena byla i nová nájemní smlouva ze dne 1.9.2011, kde je v závěrečných ustanoveních mj. uvedeno, že nájemci je známo ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH a že předmět nájmu slouží pouze k uskutečňování ekonomické činnosti a že nájemce na požádání pronajímatele neprodleně předloží veškeré potřebné doklady a údaje k prokázání jeho ekonomické činnosti, pokud to bude dle požadavku správce daně požadováno, jako například identifikace podnájemce nemovitosti, účel využití nemovitosti, přitom si jsou obě strany vědomy povinností podle zákona na ochranu osobních údajů (přiložen byl i nový předávací protokol, který je podepsán, ale není vyplněn).

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že považuje za podstatné doplnit svou skutkovou i právní argumentaci. K tvrzení žalovaného o neznalosti podnájemní smlouvy uvedla, že si teprve v souvislosti s přípravou žaloby v této věci opatřila smlouvu o podnájmu z 1.12.2010, podle níž dal nájemce pronajaté nemovitosti do podnájmu. Tato smlouva byla předložena společně s žalobou a je věcí žalovaného, aby případně nahlédl do spisu a s obsahem této listiny se seznámil. Žalobkyně zdůraznila, že s ohledem na všechny okolnosti případu a skutečnosti popsané v žalobě neměla důvod v průběhu daňového řízení kontaktovat nájemce a vyžádat si od něj tuto podnájemní smlouvu. Tu žalobkyně označila jako nový důkaz k prokázání oprávněnosti svého žalobního nároku. Učinila tak teprve v řízení před soudem s ohledem na nesprávný postup žalovaného, respektive správce daně v souvislosti s poučovací povinností ohledně důkazního břemene v daňovém řízení. Tento důkaz si mohl z úřední povinnosti opatřit případně sám správce daně, který není vázán jen tvrzeními daňového subjektu. Žalobkyně dodala, že pokud jde o provádění "nových" důkazů v řízení vedeném podle soudního řádu správního, soudní praxe se již ustálila na tom, že podle § 77 s. ř. s. může soud ve správním řízení důkazy z původního správního řízení zopakovat, ale provést také důkazy nové, přičemž dokonce není ani vázán důkazními návrhy tak, aby dospěl k úplnému přezkoumání skutkového stavu věci.

Žalobkyně má za to, že správce daně postupoval zcela formalisticky a v rozporu s principy ústavního práva žalobkyně na spravedlivý proces. Ve vytýkacím řízení sice skutečně žalobkyni poučil, že "z jí předložených dokladů nevyplývá, zda nájemce GOTTFRIED ENTERPRISES, s. r. o. v pronajímané bytové jednotce č. 701/3 v k. ú. bude uskutečňovat

ekonomickou činnost", touto výzvou však rozhodně nedostál své povinnosti postupovat při zjišťování skutkového stavu věci podle principů přiměřenosti a zákazu libovůle. Po doručení výzvy k odstranění pochybností z 16.11.2010 zaslal tentýž orgán žalobkyni zprávu o vytýkacím řízení datovanou 30.12.2010, z jejíhož obsahu je zřejmé, že žalobkyně v souvislosti s uplatněním nadměrného odpočtu při podání přiznání k dani z přidané hodnoty kromě faktur doložila mimo jiné smlouvu o budoucí nájemní smlouvě. Tato skutečnost je jediným věcným faktem, který je ve Zprávě obsažen. Závěr Zprávy totiž obsahuje na zhruba 20-ti řádcích citaci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a opětovné strohé sdělení, že "daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky požadované výzvou k odstranění pochybností. Nárok na odpočet daně v celkové výši 1,174.585,- Kč nebude uznán". Stejně nekonkrétní je i obsah protokolu o ústním jednání následně sepsaný se zástupcem žalobkyně dne 11.1.2011 s tím, že text tohoto protokolu obsahuje zase jen strohé sdělení o "nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně". Z tohoto protokolu nicméně vyplývá, že zástupce žalobkyně předložil nájemní smlouvu z 30.11.2010 s předávacím protokolem z téhož dne a rozpisem služeb, výpisem z obchodního rejstříku ze dne 24.5.2010 a potvrzením o provedené platbě u ČSOB, a. s. z 11.1.2011.

Žalobkyni je zřejmé, že povinnost označit a prokázat svá tvrzení z hlediska úspěšnosti uplatnění vrácení odpočtu DPH musí učinit právě ona. Může se tak stát ovšem jediné tehdy, pokud v probíhajícím daňovém řízení je správcem daně poučena o tom, v čem konkrétně má její důkazní povinnost spočívat. Pouhá citace zákonných ustanovení ve spojení s formulací "uskutečňování ekonomické činnosti nájemce" nemůže rozhodně postačovat. Daňový subjekt sice prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), zároveň ale platí, že správce daně není vázán jen tvrzeními daňového subjektu, přičemž prověřuje i sám správnost tvrzení ve snaze odstranit případné důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu. Dbá přitom na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 téhož zákona). Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, že předložená nájemní smlouva z 30.11.2010 (či předtím smlouva o budoucí nájemní smlouvě) dostatečně neprokazuje, že nájemce bude v pronajatých nemovitostech uskutečňovat svou ekonomickou činnost, měla být žalobkyně zcela konkrétně vyzvána k tomu, aby se například s nájemcem spojila a skutečnosti, které měla v souvislosti s daňovým přiznáním prokázat, také prokázala (jinak). Navíc nelze přehlédnout, že v souladu s výše popsanou soudní praxí mohl sám správce daně z úřední povinnosti prověřit, zda nájemce bude v pronajatých prostorách skutečně ekonomickou činnost uskutečňovat, respektive již uskutečňuje. Právě díky nedostatečnému, nekonkrétnímu poučení ze strany správce daně nemohlo být žalobkyni zřejmé, co přesně a čím má prokazovat. Jestliže žalovaný, respektive správce daně dospěl k závěru, že sama nájemní smlouva v článku 8.4. dostatečně neprokazuje, že nájemce bude v pronajatých prostorách uskutečňovat svou ekonomickou činnost, měl žalobkyni sdělit (vysvětlit), z jakého důvodu je takový důkaz nedostatečný. Jinými slovy, co z uvedeného důkazu vyplývá, či naopak nikoli. Zároveň měl žalobkyni v obecné rovině poučit o tom, jaký důkaz by k prokázání jejích tvrzení byl naopak relevantní. Bez tohoto vysvětlení není daňový subjekt objektivně schopen případně doložit jiný, pro správní orgán relevantní důkaz.

Nezákonosti se správní orgány obou stupňů dopustily také tím, že v průběhu daňového řízení nesprávně hodnotily jednotlivé provedené důkazy. Stěžejním bylo hodnocení obsahu nájemní smlouvy z 30.11.2010, neboť ani touto smlouvou se podle žalovaného nepodařilo žalobkyni prokázat požadovanou podmínku uskutečňování ekonomické činnosti nájemcem. Žalovaný se dopustil pouhých právních spekulací, když poukazoval na to, co ve smlouvě údajně chybí

(například povinnost nájemce oznámit žalobkyni, kdo bude podnájemcem bytu, účel nájmu a podobně). Takového úvahy žalovaného nemají opodstatnění v žádném zákonném předpisu. Nájemní smlouva z 30.11.2010 byla uzavřena podle občanského zákoníku a předmětem nájmu byly nemovitosti včetně jejich vybavení (mobiliáře). Nejednalo se o nájem a podnájem nebytových prostor podle zákona č. 116/1990 Sb. Naprosto absurdní je i požadavek žalovaného, aby smlouva obsahovala způsob užívání pronajatých nemovitostí. Z logiky věci také vyplývá, že pokud se pronajímal jako celek byt, který byl plně zařízený, předmětem pronájmu se stalo i vybavení bytu. To byl ale pro žalovaného naopak důvod k pochybnostem o tom, zda nájemce bytu bude tento užívat k uskutečňování své ekonomické činnosti. Obdobně se nezákonnosti při hodnocení důkazů žalovaný dopustil i v případě ostatních listin.

Podle žalobkyně je zcela mimo realitu poukaz žalovaného na to, že nemůže při poučení v rámci provádění důkazů daňovému subjektu uvádět náhodně konkrétní důkazní prostředky. Stejně tak bizarně zní tvrzení žalovaného, že pokud nemovitosti byly ve vlastnictví žalobkyně a ona do nich měla podle nájemní smlouvy přístup, bylo důkazní břemeno v tomto smyslu pouze na ní. Spekulativnost a nezákonnost rozhodnutí žalovaného a současně správce daně prvního stupně vyplývá i z jeho absurdního tvrzení, že "žalobkyně dopředu věděla, že nebude schopna nárok na odpočet doložit". Rozporné je i další tvrzení žalovaného, který ve vyjádření připouští předložení nájemní smlouvy při jednání dne 11.1.2011, současně však opakovaně zdůrazňuje existenci protokolu o ústním jednání z téhož dne obsahujícího vágní sdělení, že žalobkyni nebyly předloženy žádné nové důkazní prostředky. Demagogická je též argumentace žalovaného, že pokud výzva o pochybnostech správce daně k předložení dokladů předcházela sepsání vlastní nájemní smlouvy, muselo být žalobkyni zřejmé, co má dokládat.

Nezákonnost rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně spočívá také v tom, že přes výše popsany závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyni v daňovém řízení (neprokázání uskutečňování ekonomické činnosti nájemcem v pronajatých nemovitostech) žalovaný přesto odvolání žalobkyně částečně vyhověl, když připustil oprávněnost uplatnění odpočtu DPH za "samostatný" pronájem vybavení její bytové jednotky. Při výkladu obsahu předložené nájemní smlouvy se i zde dopustil nesprávnosti, neboť byt byl pronajat jako celek i s vnitřním vybavením a pokud nájemní smlouva neprokázala splnění podmínky pro odpočet DPH, nebyl důvod žádosti o odpočet zčásti vyhovět.

Opětovné uplatnění nároku na odpočet daně v přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2011 žalobkyně učinila pouze z důvodu své právní jistoty, neboť i žalovanému je nepochybně známo, že vydáním napadeného rozhodnutí byla správní věc pravomocně skončena a v případě neúspěchu žalobkyně v této věci by jí mohla uplynout (propadnout) lhůta k uplatnění jejího nároku, který je podle jejího tvrzení dán zcela po právu. Proto také z důvodu právní jistoty žalobkyně uzavřela se stejným nájemcem novou nájemní smlouvu za zcela shodných smluvních podmínek a pouze precizovala článek 8.4 upravující možnost nájemce pronajaté nemovitosti dát do podnájmu tak, aby toto ustanovení pokud možno odpovídalo formálním požadavkům správce daně k doložení, že nájemce pronajaté prostory užívá ke své ekonomické činnosti. Toto nové daňové přiznání žalobkyně není a nemůže být překážkou pro kladné rozhodnutí správního soudu v této věci.

Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, původně žalované Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ke dni 1.1.2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství. Od uvedeného data je tedy žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství (§ 69 s.r.s.).

Při ústním jednání před soudem setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobkyně zopakoval argumenty uplatněné v žalobě a replice a k věci samé dále uvedl, že obdobně jako soud v občanském soudním řízení, také správce daně by měl daňový subjekt poučit o tom, že jejich skutková tvrzení jsou nedostatečná, o tom, v čem spočívá ta nedostatečnost a pokud jsou sice dostatečná, ale jejich existence není prokázána relevantními důkazy, měli by to účastníci z hlediska předvídatelnosti rozhodování také vědět. Správce daně nemůže svoji činnost založit na tom, že bude formálně sofistikovaně dodržovat literu zákona tím, že daňový subjekt k něčemu vyzve, avšak ta výzva bude z větší části obsahovat jenom přepis zákonných poučení, ale ve skutečnosti tomu daňovému subjektu nebude zřejmé, co se po něm chce. Pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala předložením konkrétních důkazů, že nájemce provozuje nebo bude provozovat ekonomickou činnost, tak měl vysvětlit, co z těch jednotlivých důkazů, které byly do té doby předloženy, vyplývá, nikoliv jenom opačně říct, že z těchto důkazů nevyplývá neprokázání splnění podmínek § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgán měl možná nějaké podezření na obcházení zákona a říkal si, je to divné, je tady personální propojení, i když je to absurdní, žalobkyně byla přechodnou dobu jenom jednatelkou té společnosti, od té doby s ní nemá absolutně nic společného. Zároveň se jedná o byt, který je dokonce opatřen bazénem, takže asi jde o luxusní byt, a to byl nakonec asi skutečný důvod, proč finanční úřad nepostupoval tak, jak postupovat měl. Pokud byla nějaká pochybnost o tom, zda tam nájemce ekonomickou činnost provozuje, tak si to mohl správce daně z úřední povinnosti, jak mu to velí daňový řád, ověřit sám, a to tak, že by učinil dotaz na nájemce, nebo si od něj vyžádal konkrétní listiny. To samé mohl zjistit nahlédnutím do účetních sestav nájemce za rok 2011, z nichž je zřejmé, že oni ten byt skutečně pronajímali. Správní orgán naopak nutil žalobkyni, aby si ve spolupráci s třetí osobou, se kterou nemá nic společného, něco takového vyžádala. Je naprosto běžné, že obchodní společnost, jejímž předmětem podnikání je mimo jiné provádění realitní činnosti, také sama nemovitosti pronajímá či podnájímá. Právní zástupce žalobce dále uvedl, že si po podání žaloby obstaral další informace o tom, že nájemce tam dlouhodobě realizoval podnájem, tj. byt pronajatý od žalobkyně dál se ziskem pronajímal. Má k dispozici další podnájemní smlouvu, která nebyla jenom na měsíc, ale na rok, pak byla prodloužena. Poukázal dále na to, že ve správním spise se nachází nejen nájemní smlouva, která byla uzavřena 30. 11. 2010 s účinností od 1.12. 2010, ale i další nájemní smlouva z následujícího roku, kterou žalobkyně s nájemcem uzavřeli jenom proto, aby dostáli požadavkům finančního úřadu.

Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že správce daně hodnotil důkazy ve vztahu k prokázání zákonné podmínky, a proto se vyjadřoval k tomu, zda to z nich vyplývá nebo nevyplývá. Správce daně má prostředky, jak např. předvolat svědka či třetí osoby, ale takový důkaz by musel být navržen daňovým subjektem, který nese břemeno důkazní ve vztahu k zákonným podmínkám, pokud uplatňuje nárok na odpočet daně. Žalobkyni nově označené důkazy měly být navrženy už v daňovém řízení. Žalovaný navrhl, aby mu soud při zamítnutí žaloby přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny jednak cestovným a stravným pověřeného zaměstnance, a dále dvěma tarifními paušály po 300,- Kč za dva úkony (vyjádření k žalobě a účast na jednání soudu) ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31.12.2012, je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň.

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období (3. čtvrtletí 2010), nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole.

Podle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.

Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem,

nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci uvažil takto:

Nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Z jeho výrokové části je zcela zřejmé, jakým způsobem bylo změněno prvostupňové rozhodnutí správce daně – platební výměr na DPH ze dne 15.2.2011. Na uvedení výčtu jednotlivých měněných položek, jednoznačně specifikovaných jejich označením a příslušným číslem řádku daňového přiznání, neshledává soud nic nepřehledného. Z napadeného rozhodnutí – ve spojení s prvostupňovým platebním výměrem – je možné snadno zjistit, k jakému konečnému závěru stran odpočtu daně odvolací orgán dospěl. Tyto číselné údaje plynou z (napadeným rozhodnutím změněné) části VI. platebního výměru „Výpočet daňové povinnosti“, v níž byl sice ponechán beze změny údaj o výši daně na výstupu na řádku 63 (6.640,- Kč), nicméně na řádku 64 byla částka odpočtu daně změněna z 0,- Kč na 63.554,- Kč, dále byl vypuštěn řádek 65 s částkou vlastní daňové povinnosti ve výši 6.640,- Kč a doplněn *řádek 66 s částkou nadměrného odpočtu ve výši 56.914,- Kč*. Z těchto údajů je dle náhledu soudu zcela jasné, v jaké výši odvolací orgán uznal nárok žalobkyně na odpočet DPH za rozhodné zdaňovací období.

Ani odůvodnění napadeného rozhodnutí není stíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Odvolací orgán dostal své povinnosti vypořádat se s námitkami, které žalobkyně uplatnila v odvolání, řádně posoudil jednotlivé důkazní prostředky, které žalobkyně k prokázání svých tvrzení předložila, a své závěry náležitě zdůvodnil s poukazem na relevantní právní předpisy. Z napadeného rozhodnutí je možné bez obtíží seznat, z jakých důvodů správce daně a potažmo též žalovaný neuznal žalobkyni nárokový odpočet daně v plné výši. Tímto důvodem bylo neunesení důkazního břemene žalobkyni ohledně prokázání splnění podmínky plynoucí z § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy toho, zda se v daném případě jednalo o nájem jinému plátcu daně *pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností*. Jak žalobkyně správně vyčetla z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný své rozhodnutí skutečně odůvodnil tím, že na nadměrný odpočet žalobkyni v převážné části nevznikl nárok, neboť hodnověrně neprokázala, že pronajaté prostory nájemce jako plátce daně používá pro účely uskutečňování svých ekonomických činností. Se žalobkyní však nelze v žádném případě souhlasit v tom, že tento závěr žalovaného je v napadeném rozhodnutí formulován nesrozumitelně či nejednoznačně.

Skutečnost, že v kupní smlouvě, na základě které žalobkyně nabyla do vlastnictví nemovitosti, které následně pronajala společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., bylo u označení žalobkyně uvedeno i její rodné číslo, byla pro rozhodnutí žalovaného, jenž je zbudováno na klíčovém závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyni, zcela nepodstatná, stejně jako to, že žalobkyně v minulosti byla ve jmenované společnosti jednatelkou. Z těchto

skutečností žalovaný, a stejně tak ani správce daně, nečerpal žádná zjištění, jež by byla relevantní pro rozhodnutí ve věci samé. Zmínil je pouze okrajově, zcela mimo rámec nosných důvodů napadeného rozhodnutí, aniž by je jakkoliv akcentoval.

Podstata sporu v souzené věci nespočívá v otázce výkladu výše citovaného ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně nikterak nezpochybňuje závěr správních orgánů obou stupňů, že k tomu, aby plátce daně mohl postupovat podle tohoto ustanovení, tj. aby se rozhodl, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům se bude uplatňovat daň, může dojít pouze v případě nájmu jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. Aby tedy bylo možné nárokovat odpočet daně žalobkyni uznat, muselo by být prokázáno, že se i v jejím případě jednalo o nájem jinému plátcu daně pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností. Žalobkyně to v žalobě nijak nezpochybňuje, naopak výslovně uvádí, že je jí „také známo, že výkladem ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je nutno dojít k závěru, že k možnosti uplatnění nadměrného odpočtu DPH při nájmu bytů či nebytových prostor musí plátce daně doložit, že svůj majetek pronajal jinému plátcu k uskutečňování jeho ekonomických činností.“ V tomto směru tedy žádný rozpor mezi účastníky řízení není.

Podstatou sporu není nesouhlas žalobkyně s výkladem § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty ze strany správního orgánu, ale její nesouhlas se závěrem žalovaného, jakož i správce daně, že v řízení neprokázala, že svůj majetek pronajala jinému plátcu, společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., k uskutečňování jeho ekonomických činností. Žalobkyně má za to, že tuto skutečnost doložila dostatečným způsobem, a sice předložením smlouvy o budoucí nájemní smlouvě ze dne 1.10.2010 a zvláště předložením nájemní smlouvy ze dne 30.11.2010. Přestože se žalovaný oběma listinami v napadeném rozhodnutí zabýval, žalobkyně jeho závěry týkající se hodnocení těchto důkazních prostředků žádnou konkrétní argumentací nezpochybnila ani nevyvrátila. Závěry, k nimž žalovaný dospěl při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, soud považuje za zcela správné. Plně přisvědčuje žalovanému v tom, že ve smlouvě o budoucí nájemní smlouvě ze dne 1.10.2010 uzavřené mezi žalobkyní a společností GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., není účel ani způsob užívání předmětu nájmu vůbec upraven. Nájemní smlouva uzavřená mezi týmiž subjekty dne 30.11.2010 rovněž nedokládá skutečný účel použití předmětu nájmu ze strany nájemce, a tedy ani to, že nájemce předmětné nemovitosti používá pro svoji ekonomickou činnost. Ani v této smlouvě totiž nebyl smlouven konkrétní účel užívání předmětu nájmu. V odstavci 8.4. nájemní smlouvy je pouze obecně uvedeno, že pronajímatel bere na vědomí, že nájemce může sjednat v předmětu nájmu podnájem dalším osobám či společností, že předmět nájmu použije ke svému podnikání a že obě strany uplatňují DPH. Ve smlouvě sjednaná možnost nájemce sjednat v předmětu nájmu podnájem dalším osobám či společností samozřejmě neznamená, že nájemce tohoto oprávnění skutečně využije. Pro posouzení věci není podstatné, že v nájemní smlouvě není upravena povinnost nájemce oznámit žalobkyni jakožto pronajímateli, kdo bude podnájemcem bytu, ale to, že v nájemní smlouvě není uveden konkrétní účel užívání předmětu nájmu, takže tato smlouva neprokazuje, že účelem nájmu je uskutečňování ekonomických činností nájemce. Podrobná specifikace toho, jakým konkrétním způsobem a za jakým účelem bude nájemce předmět nájmu užívat, jistě není obligatorní náležitostí nájemní smlouvy. Pokud však žalobkyně hodlala nárokovat odpočet daně z plnění vztahujících se k předmětu nájmu, mohla a měla se ze své pozice smluvní strany ve vlastním zájmu zasadit o to, aby nájemní smlouva obsahovala i tyto náležitosti.

Pojal-li správce daně pochybnosti o tom, zda je v daném případě splněna shora uvedená podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně vyplývající z § 56 odst. 4 zákona o dani

z přidané hodnoty, neboť v řízení nebylo doloženo, jaký je konkrétní účel užití předmětu nájmu, resp. zda nájemce skutečně předmět nájmu užívá k uskutečňování svých ekonomických činností, a vyzval-li žalobkyni k tomu, aby splnění této podmínky prokázala, bylo podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní povinností žalobkyně, aby tak učinila. Tatáž povinnost (důkazní břemeno) pro žalobkyni, která nárok na odpočet daně uvedla v daňovém přiznání za rozhodné zdaňovací období, vyplývá i z § 92 odst. 3 daňového řádu.

V souzené věci nebyla předmětem sporu skutečnost, zda je společnost GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., plátcem daně či nikoliv. Z této skutečnosti, ani z předmětu podnikání jmenované společnosti zapsaného v obchodním rejstříku však nelze usuzovat na to, k jakému konkrétnímu účelu bude tato společnost užívat nemovitosti, které jí žalobkyně nájemní smlouvou ze dne 30.11.2010 pronajala. Totéž platí i pro obecnou argumentaci žalobkyně o tom, že „ekonomická činnost nájemníka z předmětu jeho podnikání nepochybně vychází.“ To, o jakou konkrétní ekonomickou činnost nájemce se při užití předmětu nájmu jednalo, žalobkyně opět nespecifikovala.

Žalobkyně v žalobě tvrdí (a dokládá listinným důkazem, jímž je smlouva o podnájmu ze dne 1.12.2010), že nájemce pronajatý byt „v intencích nájemní smlouvy“ dále podnajíval třetí osobě, čímž uskutečňoval svou ekonomickou činnost vycházející z předmětu jeho podnikání. Povinností žalobkyně však bylo toto tvrzení uplatnit a relevantními důkazy prokázat v daňovém řízení před správcem daně. Mohla tak učinit i v rámci odvolacího řízení vedeného Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu. Protože tak neučinila, finanční orgány právem dospěly k závěru, že neunesla důkazní břemeno, neboť v průběhu daňového řízení neprokázala splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně vyplývající z 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy to, že nájemce předmět nájmu skutečně užívá k uskutečňování jeho ekonomických činností.

Závěr správního orgánu o neunesení důkazního břemene nemůže žalobkyně zvrátit tím, že relevantní důkazy prokazující skutečný účel užití předmětu nájmu nájemcem předloží (a bude se domáhat jejich provedení) až v řízení o žalobě vedeném správním soudem. Jak již Městský soud v Praze judikoval v rozsudku ze dne 25.10.2006 č.j. 9 Ca 271/2004 – 41, stojí-li napadené rozhodnutí na závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem v průběhu daňového řízení, nemůže se žalobce s úspěchem domáhat doplnění dokazování důkazy navrženými až v řízení před soudem, když předtím neumožnil správním orgánům, aby se takovými důkazními prostředky zabývaly. Soud v přezkumném soudním řízení vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.r.s.), přičemž skutkový stav k tomuto okamžiku v sobě zahrnuje i uzavřený okruh důkazních prostředků, jejichž provedení žalobce správním orgánům navrhl s cílem unést důkazní břemeno, které jej podle § 31 odst. 9 daňového řádu tížilo. Tento závěr zdejšího soudu byl potvrzen v řízení o kasační stížnosti rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5.9.2007 č.j. 7 Afs 18/2007-72. K totožnému závěru pak Nejvyšší správní soud dospěl i v rozsudku ze dne 16.3.2010 č.j. 1 Afs 10/2010 -71, v němž uvedl, že „nemůže akceptovat námitku žalobkyně, že výsledky svědků navržených v doplnění odvolání a posléze i v žalobě měl provést městský soud. V daném případě správce daně (žalovaný) uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od společnosti PROPAG INVEST s.r.o. tak, jak bylo deklarováno na faktuře č. 04/1/413. Takový závěr musel žalovaný učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobkyni umožnil předložit jakékoliv jí dostupné důkazy, případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložila ani nenavrhla důkazy, které by mohly prokázat, že došlo ke zdanitelnému

plnění), nemůže tento nedostatek napravovat v soudním řízení: připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány a tyto předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor ostatně zaujal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz: „neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.“

Z výše popsaných důvodů soud při ústním jednání neakceptoval návrhy žalobkyně na provedení důkazů, jimiž mělo být v řízení před soudem prokázáno, že nájemce pronajatý byt podnájal třetí osobě, čímž uskutečňoval svou ekonomickou činnost. Žalobkyně měla tyto důkazy předložit v průběhu daňového řízení, a pokud tak (k vlastní škodě) neučinila, nemůže negativní následky neunesení důkazního břemene dodatečně napravovat až v řízení před správním soudem.

Soud neshledal opodstatněnými ani námitky, v nichž žalobkyně vytýká správci daně a též žalovanému, že nebyla řádně poučena o tom, co má v řízení prokázat, či o tom, že jí předložené důkazní prostředky správní orgán nepovažuje za dostatečné k unesení důkazního břemene. Z obsahu správního spisu je nade vší pochybnost zřejmé, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16.11.2010 žalobkyni řádně vyrozuměl o tom, že z dokladů, které předložila, *nevyplyvá, zda nájemce bude v pronajímané bytové jednotce uskutečňovat ekonomickou činnost*, a vyzval jí, aby ve stanovené lhůtě tuto rozhodnou skutečnost prokázala. Stejnou pochybnost deklaroval správce daně i ve zprávě o vytýkacím řízení ze dne 30.12.2010. Poté, co při ústním jednání konaném dne 11.1.2011 zástupce žalobkyně předložil správci daně další listinné důkazní prostředky (nájemní smlouvu ze dne 30.11.2010 včetně příloh), správce daně konstatoval, že ani tyto nově předložené důkazní prostředky nevedly k odstranění jeho pochybností a že tyto pochybnosti přetrvávají. Současně zástupci žalobkyně sdělil, že může dále postupovat podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Protože žalobkyně ani po tomto upozornění návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků neuplatnila, vydal správce daně dne 15.2.2011 předmětný platební výměr.

Soud má vzhledem k výše uvedenému za to, že žalobkyně byla správcem daně dostatečně konkrétně poučena o tom, jakou skutečnost má v řízení prokázat, aby jí bylo možno přiznat uplatněný nárok na odpočet daně, a stejně tak byla poučena o tom, že důkazní prostředky, které dosud správci daně dosud předložila, jsou k prokázání této skutečnosti nedostačující. I přes toto poučení však správci daně ani odvolacímu orgánu žádné důkazní prostředky, jež by prokazovaly konkrétní účel užití předmětu nájmu nájemcem, nepředložila, a proto nelze než přisvědčit závěru žalovaného, že neunesla zákonem stanovené důkazní břemeno stran prokázání toho, že nájemce předmět nájmu užívá k uskutečňování jeho ekonomických činností.

Žádné ustanovení zákona správci daně neukládá, aby označoval konkrétní důkazní prostředky, jimiž má daňový subjekt v řízení prokázat skutečnost, o níž vyvstaly pochybnosti. Soud se plně ztotožňuje s argumentací žalovaného, že správce daně nemůže vědět, jakým okruhem možných důkazních prostředků daňový subjekt disponuje, popř. jaké důkazní

prostředky, jimiž lze danou skutečnost prokázat, je schopen si opatřit, a proto nemůže jejich okruh předem zužovat nějakým konkrétním výčtem. Tato argumentace rozhodně není „zcela mimo realitu“, jak tvrdí žalobkyně. Je v zájmu daňového subjektu, aby správci daně předložil, popř. označil všechny důkazní prostředky, které jsou mu známy a o nichž se domnívá, že jimi lze danou skutečnost prokázat. To, že žalobkyně v souzené věci takto nepostupovala a iniciativu ohledně předložení důkazních prostředků začala vyvíjet až v průběhu řízení před právním soudem, jde plně k její tíži.

Žádné ustanovení zákona správci daně neukládá ani to, aby v průběhu daňového řízení detailně zdůvodňoval žalobkyni, proč považuje jí předložené důkazy za nedostatečné. Toto zdůvodnění (hodnocení důkazních prostředků) je nutně součástí odůvodnění rozhodnutí ve věci samé. V průběhu daňového řízení správce daně splní poučovací povinnost, jestliže daňový subjekt informuje o tom, že jím předložené důkazy považuje za nedostatečné, z čehož pro daňový subjekt nutně vyplývá jediné - že by měl správci daně předložit, popř. označit (veškeré) další dostupné důkazní prostředky, s jejichž pomocí lze spornou skutečnost prokázat.

Jak již bylo konstatováno shora, žalobkyní předložené důkazní prostředky vskutku nedokládaly skutečný účel užití předmětu nájmu ze strany nájemce, a tedy ani to, že nájemce předmětné nemovitosti užívá pro svou ekonomickou činnost. Rozhodně nebylo povinností správce daně, aby v napadeném rozhodnutí uváděl, co z těchto listinných důkazních prostředků naopak vyplývá. Podstatné je to, zda důkazní prostředky prokazují rozhodnou skutečnost (to, k jakému účelu nájemce fakticky předmětné nemovitosti užíval), nikoliv to, zda z nich vyplývají jiné, pro posouzení věci nepodstatné skutečnosti. Pokud tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, jaké (nepodstatné) skutečnosti z hodnocených důkazních prostředků vyplývají, nijak tím neporušil zásadu volného hodnocení důkazů ani nezasáhl do ústavních práv žalobkyně.

Neopodstatněná je rovněž námitka žalobkyně, že správce daně si mohl a měl spornou skutečnost, tj. jaký je skutečný účel užití předmětu nájmu ze strany nájemce, sám zjistit z úřední povinnosti, a jestliže tak neučinil, porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces. Důkazní břemeno ohledně prokázání zmíněné skutečnosti, a tím i oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, totiž jednoznačně tížilo žalobkyni a nikoliv správce daně. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní, § 92 odst. 2 daňového řádu), *není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí*. Nebylo proto (úřední) povinností správce daně tvrdit a prokázat, jak byla nájemní smlouva konkrétně naplněna, pokud jde o účel užití předmětu nájmu. Naopak, *daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, www.nssoud.cz, a rozhodnutí publikované pod č. 94/2004 Sb. NSS).

V souzené věci byla žalobkyně tím, kdo uplatnil nárok na odpočet daně v souvislosti s plněními vztahujícími se k předmětnému nájmu, a bylo proto její povinností prokázat splnění shora uvedené podmínky vyplývající z 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. To

platí tím spíše, byla-li k prokázání této skutečnosti správcem daně vyzvána. Správce daně na žalobkyni nepožadoval prokazování skutečností nad rámec zákona, ani jí nezatěžoval daňovými povinnostmi jiných subjektů. Rovněž není pravdou, že by na žalobkyni požadoval prokázání skutečností, které byly mimo sféru jejího vlivu. Žalobkyně nesporně byla jednou ze smluvních stran nájemní smlouvy. Pokud hodlala využít možnosti, kterou pronajímateli – plátcí daně přiznává § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy pokud na základě tohoto ustanovení rozhodla, že se u nájmu jejích nemovitostí společnosti GOTTFRIED ENTERPRISES s.r.o., uplatňuje daň, a z tohoto titulu uplatnila nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, musela počítat s tím, že v daňovém řízení bude její povinností prokázat oprávněnost tohoto postupu. Bylo na ní, aby jako jedna ze smluvních stran trvala na takové formulaci nájemní smlouvy, z níž by byl skutečný účel užití předmětu nájmu zřejmý. Stejně tak mohla trvat na tom, aby v nájemní smlouvě byla zakotvena povinnost nájemce věrohodně doložit pronajímateli skutečný účel užití předmětu nájmu, a takto získané důkazy poté mohla sama předložit správci daně. Pokud tak neučinila a následně v daňovém řízení neprokázala, že nájemce předmět nájmu skutečně užívá k uskutečňování jeho ekonomických činností, nemůže vlastní odpovědnost za neunesení důkazního břemene svalovat na správce daně, jehož toto břemeno v řízení netížilo, a vytýkat mu neobjektivně provedené dokazování, které nevedlo k řádně zjištěnému skutkovému stavu věci.

Skutečnost, že odvolací orgán částečně vyhověl odvolání a uznal oprávněnost žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně u plnění souvisejících s pronájmem movitého zařízení bytu, nikterak neprokazuje nesprávnost výkladu § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zastávaného v dané věci žalovaným. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou dostatečně podrobně popsány důvody, které žalovaného vedly k tomu, že zčásti uznal oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně, ovšem pouze pokud jde o plnění související se „samostatným“ pronájmem zařízení bytu. Tyto důvody nesouvisí s neuznáním nároku na odpočet daně u plnění vztahujících se k nájmu nemovitostí jako celku, k němuž správce daně i žalovaného vedlo neprokázání skutečného účelu užívání předmětu nájmu ze strany žalobkyně. Je pravdou, že byt žalobkyně byl pronajat i s movitým zařízením jako celek, avšak podmínky pro uznání nároku na odpočet byly splněny pouze u plnění souvisejících s pronájmem movitého zařízení bytu. Nutno dodat, že proti správnosti postupu žalovaného, spočívajícího v uznání oprávněnosti nároku na odpočet daně u plnění souvisejících s pronájmem zařízení bytu, žalobkyně nevznesla žádnou konkrétní námitku, stejně jako neuvedla, jaký je podle ní správný výklad daného ustanovení.

Zbývá dodat, že to, jakým způsobem žalobkyně jednala ve vztahu k jinému zdaňovacímu období (3. čtvrtletí 2011), i to, že s totožným nájemcem po vydání napadeného rozhodnutí uzavřela novou, jinak formulovanou nájemní smlouvu, je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí zcela irelevantní.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalovanému, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, avšak nikoliv ve výši nárokové žalovaným. Náklady, které žalovaný v řízení důvodně vynaložil, spočívají jednak v cestovním pověřeného zaměstnance žalovaného ve výši 420,- Kč za jízdu autobusem z Brna do Prahy k ústnímu jednání soudu a zpět a dále ve stravném ve výši 67,- Kč, které musí žalovaný svému zaměstnanci za tuto pracovní cestu poskytnout podle § 163 odst. 1 písm. a/ zákoníku práce a § 2 písm. a/ vyhlášky č. 472/2012 Sb. Celková výše důvodně vynaložených nákladů, které žalovanému v řízení vznikly, tak činí 487,- Kč.

Nedůvodným soud shledal požadavek žalovaného, který se s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 7.10.2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 domáhal toho, aby mu soud přiznal na nákladech řízení také paušální náhradu nákladů hotových výdajů za 2 úkony po 300,- Kč (sepsání vyjádření k žalobě a účast u jednání). Soud je totiž přesvědčen o tom, že závěry citovaného nálezu na žalovaného, který v řízení vystupuje jako správní orgán státu, nedopadají. Ústavní soud v citovaném nálezu vycházel ze specifického účelu civilního procesu s tím, že se snažil vyřešit nerovné postavení „zejména chudých a právně nevzdělaných jednotlivců při uplatňování jejich práva na přístup k soudu.“ Z toho je patrné, že Ústavní soud řešil přiznání paušální náhrady procesně úspěšnému účastníku řízení za zcela jiných podmínek. Nelze přitom odhlédnout od toho, že žalovaný v řízení před správním soudem obhájí závěry svého vlastního rozhodnutí, takže je ve zcela odlišném postavení nežli žalovaný v civilním řízení. V souladu s ustálenou judikaturou soudy ve správním soudnictví nepřiznávají žalovaným správnímu orgánu ani právo na náhradu nákladů řízení spočívajících v odměně za zastoupení advokátem, pokud si ho správní orgán k zastupování v řízení před soudem zvolí. Soudy vychází z toho, že obhajoba vlastního rozhodnutí v soudním řízení je povinností správního orgánu patřící do jeho běžné pracovní agendy. Stejný postup je nutno s použitím argumentu a maiori ad minus aplikovat i na paušální částku na náhradu hotových výdajů ve smyslu § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 22. října 2014

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková