



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška, LL.M. a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera, Ph.D. a JUDr. Viktora Kučery (soudce zpravodaj) v právní věci žalobce: **P. R.**, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. 50761/16/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2020, č. j. 8 Af 5/2017 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. 50761/16/5300-22442-709739; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2015, č. j. 6951471/15/2006-52525-109874, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH)

ve výši 25 830 Kč s tím, že mu nebyl uznán nárok na odpočet daně dle podaného daňového přiznání ve výši 3 559 414 Kč.

[2] Stěžovatel si v daňovém přiznání nárokoval odpočet DPH z nákupu bytové jednotky č. X, vč. pozemků, na adrese B. 2744/8, P. 6; tuto nemovitost stěžovatel koupil ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2014 od společnosti Rezidence Na Santince s.r.o. za celkovou cenu 20 509 000 Kč, vč. DPH ve výši 3 559 414 Kč, a deklaroval její pronájem jinému plátcí daně k jeho ekonomické činnosti.

[3] Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností provedeného podle § 89 a § 90 zákona č. 280/2008 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně uvedený nárok na odpočet neuznal a vydal shora uvedený platební výměr. Správce daně nezpochybnil, že stěžovatel pořídil uvedenou nemovitost, nicméně neprokázal, že by tato nemovitost byla využita k ekonomické činnosti – uskutečněným plněním s nárokem na odpočet podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro nyní posuzovanou věc, tj. do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“).

[4] Platební výměr správce daně napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný zamítl. Žalovaný – s ohledem na zjištění správce daně a jejich doplnění v odvolacím řízení – konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal hmotněprávní nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH; konkrétně stěžovatel neprokázal, že svoji nemovitost pronajímá jinému plátcí – a sice společnosti RENTIA S.A.M., spol. s r.o. (dále „RENTIA“ nebo „nájemce“) k uskutečňování její ekonomické činnosti, což je nezbytnou podmínkou pro uplatnění DPH u nájmu nemovité věci ve smyslu § 56a odst. 3 zákona o DPH. Během opakovaných místních šetření na adrese nemovitosti stěžovatele zde nebyla zjištěna jakákoli ekonomická činnost společnosti RENTIA, ani řádné označení její provozovny. V bytě v 6. patře nebyl nikdo přítomen, byt nebyl nijak označen, naproti tomu schránka k bytu označena byla, a to jménem: „R. – H.“; stěžovatel i V. H. na dané adrese byli přihlášení k trvalému pobytu a jmenovaná zde měla navíc nahlášeno i místo podnikání. Nájemné bylo hrazeno hotově, což bylo v souladu se smlouvou o pronájmu, u níž měl však žalovaný za to, že je pouze formální. Nájemní smlouva byla sepsaná vágně, neobsahovala např. nic o vybavení bytu, o výpovědi z nájmu a ani nebyl sepsán předávací protokol s vyznačením hodnot elektroměru, vodoměru či plynoměru.

II. Rozhodnutí městského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou městský soud zamítl jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Podle městského soudu správce daně zcela oprávněně vyzval stěžovatele k odstranění pochybností ohledně podaného daňového přiznání. V reakci na tuto výzvu stěžovatel doložil smlouvu o pronájmu, ze které je zřejmá výše měsíčního nájemného (41 000 Kč + DPH) a jen velmi obecný účel předmětu nájmu; připojil i karty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, na nichž je evidován nákup bytové

pokračování

jednotky, fakturu prokazující tento nákup a rovněž faktury vystavené nájemci za měsíce leden až březen 2015, vč. příjmových dokladů, dle nichž platby nájemného proběhly v hotovosti. Jiné relevantní důkazy stěžovatel nepředložil, a to ani v rámci odvolacího řízení, a nevyvrátil tak pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, že pořízenou nemovitost skutečně pronajímал nájemci, který ji užíval ke své ekonomické činnosti. Tyto pochybnosti považoval městský soud za důvodné a dle jeho názoru bylo v souladu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení na stěžovateli, aby je vyvrátil, což se mu nepodařilo.

[7] Faktické užívání nemovitosti nájemcem k jeho ekonomické činnosti popírají zjištění správce daně z opakovaných místních šetření na adrese nemovitosti, v níž žádná činnost neprobíhala, nájemce neměl pronajatou bytovou jednotku – provozovnu řádně označenou a živnostenskému úřadu ji jako provozovnu nahlásil až na konci roku 2015. Pochybnosti o využívání nemovitosti k ekonomické činnosti nájemce nemohlo rozptýlit ani vyjádření správce objektu, společnosti Dr. Bernhard Steiner – Správa nemovitostí spol. s r.o., jež konstatovala, že podle sdělení stěžovatele měl pronajímané prostory nájemce užívat jako kancelářské či reprezentativní prostory, a že se souhlasem výboru Společenství vlastníků jednotek N. S. č. p. 2744, P. 6 (dále jen „SVJ Na Santince“) byla na vstupní dveře objektu vylepena nálepka s označením provozovny. Městský soud připustil, že toto označení mohlo být strženo, nicméně poukázal na to, že ani při jednom z místních šetření nebylo zjištěno, že by nálepka byla skutečně vylepena na dveřích bytové jednotky. A v tomto ohledu přisvědčil žalovanému, že chtěl-li stěžovatel při pronajímání nemovitosti využít § 56a odst. 3 zákona o DPH, bylo v jeho zájmu dodržet zde uvedené podmínky.

[8] Stěžovatel jako podnikatel, který by si měl být vědom všech svých povinností a rizik, mohl v rámci smlouvy o pronájmu vůči nájemci oprávněně přijmout (sjednat) patřičná opatření – povinnost řádně a viditelně označit provozovnu, povinnost ohlásit provozovnu na živnostenském úřadě apod. Nic z toho stěžovatel neučinil, naopak předložil nejasnou a tím pochybnou nájemní smlouvu, v níž chybí řada zcela běžných podmínek. Za pochybné a nestandardní, byť nikoli nezákonné, považoval městský soud i to, že platby mezi stěžovatelem a nájemcem probíhaly podle smlouvy v hotovosti. Jako další podezřelou skutečnost městský soud ve shodě s daňovými orgány vyhodnotil nahlášení trvalého pobytu stěžovatele a jeho přítelkyně na adrese nemovitosti – a to tím spíše, že ačkoli se zde dle svého tvrzení stěžovatel fakticky nezdržoval a ekonomickou činnost tu nevykonávala ani jeho přítelkyně (přestože podle živnostenského rejstříku na adrese nemovitosti měla nahlášeno místo podnikání), byla na místě zjištěna nálepka s označením jeho přítelkyně jakožto podnikající fyzické osoby. Pochybnosti v tomto směru umocnily i listiny od společnosti Pražská energetika, a.s., které dokládají, že stěžovatel při uzavírání smlouvy o energiích vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající.

[9] K námitce, že žalovaný nevyhověl návrhu stěžovatele na provedení společného místního šetření přímo v pronajatých prostorách dne 9. 12. 2016, městský soud ve shodě s žalovaným poznamenal, že toto šetření nemohlo prokázat s takovým časovým odstupem splnění podmínek podle § 56a odst. 3 zákona o DPH ve zdaňovacím období za 1. čtvrtletí roku 2015.

[10] Pokud jde o návrhy na vyslechnutí nájemce a správce objektu jako svědků, konstatoval městský soud, že stěžovatel tyto návrhy přednesl poprvé až v podané žalobě, ačkoli měl možnost tak učinit již v daňovém řízení. V něm stěžovatel tyto důkazy nenavrl, i když to byl on, koho tížilo důkazní břemeno, nikoli správce daně potažmo žalovaný. Navíc správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení vyzval nájemce, aby se ke spolupráci se stěžovatelem vyjádřil, na což nájemce reagoval jen zasláním evidence pro daňové účely, nájemních smluv a faktur vystavených stěžovatelem. Následně správce daně vyzval i správce objektu, který taktéž nepředložil žádné relevantní informace prokazující faktické užívání pronajatého bytu nájemcem k jeho ekonomické činnosti. Z toho tedy žalovaný vycházel, což městský soud akceptoval a dodal, že zákonnost závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel účinně zpochybnit pomocí důkazů, které v daňovém řízení vůbec neuplatnil a poprvé je označil až v řízení před soudem; to platí i pro další důkazní návrhy v žalobě a jejím doplnění (e-mailovou komunikaci se společností Pražská energetika, a. s., fotografie bytu, vyjádření nájemce a prohlášení starosty obce Chrustenice). Městský soud proto navržené důkazy při jednání neprovedl.

III. Kasační stížnost, její doplnění a vyjádření žalovaného

[11] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., přičemž pokračoval ve své dosavadní argumentaci a nadále rozporoval závěr o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH.

[12] V daňovém řízení stěžovatel uvedl, že svoji nemovitost v rámci podnikatelské činnosti pronajímá jinému podnikatelskému subjektu – společnosti RENTIA, což také doložil (zejm. fakturou o nákupu nemovitosti a smlouvou o jejím pronájmu). Důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením unesl a opačný závěr městského soudu nemůže obstát. Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil právě otázku unesení důkazního břemene, která tvoří podstatu kasační stížnosti. V ní stěžovatel polemizoval s důvodností jednotlivých pochybností správce daně, resp. žalovaného, které městský soud vyhodnotil jako relevantní a ve výsledku dostatečné pro neuznání nároku na odpočet daně.

[13] Stěžovatel především odmítl posouzení nájemní smlouvy jako vágní či nejasné; je přesvědčen, že smlouva obsahuje veškeré podstatné náležitosti a posuzování toho, nakolik je kvalitní či standardní nemůže mít vliv na výsledek daňového řízení, stejně tak jako skutečnost, že hrazení nájmu probíhalo v hotovosti. Pokud jde o vyjádření správce objektu, stěžovatel připustil, že možná nebylo způsobilé ve všech ohledech rozptýlit pochybnosti správce daně, nicméně svědčí o tom, že provozovna nájemce byla původně označena nálepkou a opakovaně došlo k jejímu odstranění neznámou osobou, za což nemůže nést odpovědnost stěžovatel. To platí podobně, i pokud jde o otázku včasného nenahlášení provozovny ze strany nájemce živnostenskému úřadu. Neoznačení nemovitosti ani její nenahlášení nelze klást k tíži stěžovateli s tím, že si měl uvedené sjednat s nájemcem ve smlouvě o pronájmu nemovitosti.

[14] Z vyjádření správce objektu je zřejmé, že (i) stěžovatel v souladu se stanovami SVJ Na Santince řádně oznámil, že svoji nemovitost bude pronajímat nájemci, (ii) že zde

pokračování

se svou partnerkou nebydlí, resp. bydlí mimo Prahu a že (iii) nájemce měl provozovnu označenu, avšak cedulky s označením byly v minulosti několikrát strženy. Městský soud ovšem k těmto skutečnostem bez jakéhokoli bližšího odůvodnění nepřihlédl. Naopak připomněl, že pochybnosti správce daně podpořily listiny od společnosti Pražská energetika, a. s., podle nichž stěžovatel při uzavírání smlouvy o energiích vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající. Ani tato skutečnost ovšem nikterak neprokazuje, že nájemce danou nemovitost neužíval ke své ekonomické činnosti. O způsobu užívání se správce daně mohl snadno přesvědčit v rámci společného místního šetření, které neuskutečnil, což stěžovatel považuje za porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, resp. zásad, jimiž je daňové řízení ovládáno. Ocitoval přitom část svého vyjádření k úřednímu záznamu pod č. j. 5933271/15/2006-60565-110431, v němž správci daně vytkl právě to, že nepožádal ani jednu ze smluvních stran o zpřístupnění pronajímaného prostoru; současně mu vysvětlil, že po prodeji nemovitosti na adrese M. 546/6, P. 6, kde měl dříve hlášeno místo trvalého pobytu, má nyní místo trvalého pobytu na adrese B. 2744/8, P. 6, stejně jako jeho partnerka, a proto zde mají i označenu poštovní schránku.

[15] V závěru kasační stížnosti stěžovatel znovu upozornil na porušení § 92 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalovaný, resp. správce daně měl vyvinout maximální úsilí ke zjištění skutkového stavu věci a přistoupit ke společnému místnímu šetření uvnitř nemovitosti – a to tím spíše, že sám stěžovatel provedení tohoto šetření navrhl již v roce 2015. V žalobě pak navrhl další důkazy, které ovšem městský soud neprovedl, což stěžovatel také rozporuje s poukazem na princip plné jurisdikce, jakož i to, že ne všechny tyto důkazy mohl uplatnit v daňovém řízení, které probíhalo před listopadem 2016, kdy byla pořízena e-mailová komunikace se společností Pražská energetika, a. s.

[16] S ohledem na shora uvedené stěžovatel shrnul, že napadený rozsudek pokládá za nezákonný, jakož i za nepřezkoumatelný a zatížený dalšími vadami řízení přičitatelnými jednak daňovým orgánům, jednak městskému soudu, který odmítl doplnit dokazování. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Následně stěžovatel svoji kasační stížnost ještě doplnil a připojil četné prohlášení J. T. ze dne 14. 8. 2020; v něm jmenovaný – jako majitel bytu v domě na adrese B. 2744/8, P. 6 – uvádí, že během roku 2015 byl na chodbě osloven pracovníci správce daně, jimž měl potvrdit, že stěžovatele nezná, doposud ho neviděl a v jeho bytě nikdo trvale nebydlí. Tyto informace nebyly správcem daně řádně zaznamenány ani vyhodnoceny, ačkoli podle stěžovatel potvrzují to, co dokládal po celou dobu daňového řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti popřel, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný; z jeho odůvodnění je zřejmý skutkový stav věci i její právní posouzení. Stěžovatel v zásadě přebírá svoji předchozí argumentaci, a proto žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání i na vyjádření k žalobě. Současně připomněl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Stěžovatel ovšem svoji argumentaci staví na opačném východisku a nepřipustně tak činí za svůj neúspěch (neprokázání nároku na odpočet) odpovědným daňové orgány potažmo městský soud, jimž vyčítá nedostatečné zjištění skutkového stavu. V projednávané věci správce daně vznesl řadu zcela konkrétních pochybností, na které je nutno nahlížet v souhrnu, nikoli izolovaně, jako to činí stěžovatel.

Ten byl povinen pochybnosti správce daně rozptýlit předložením relevantních důkazních návrhů, což neučinil a v řízení před městským soudem se snažil nepřipustně dohánět svoji předchozí liknavost. K doplnění kasační stížnosti a předkládanému prohlášení pana T. pak žalovaný poznamenal, že jde o tzv. novum, k němuž nelze přihlížet. Z procesní opatrnosti však uvedl, že dané prohlášení nemá žádnou výpovědní hodnotu ohledně toho, zda nemovitost fakticky užívala jako nájemce společnost RENTIA ke své ekonomické činnosti. Kasační stížnost žalovaný považoval za nedůvodnou, a proto navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud nejprve pro pořádek konstatuje, že rozsudek městského soudu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Městský soud se vypořádal se všemi námitkami, které stěžovatel uvedl v žalobě; odůvodnění rozsudku je logické a zcela srozumitelné. Skutečnost, že stěžovatel s věcným hodnocením městského soudu nesouhlasí, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje.

[22] Jádrem sporu je posouzení, zda stěžovatel prokázal, že jím přijaté zdanitelné plnění, jehož předmětem je bytová jednotka, vč. příslušného podílu na pozemcích, na adrese B. 2744/8, P. 6, bylo použito k ekonomické činnosti – uskutečněným plněním s nárokem na odpočet podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: *„Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*

[23] Úvodem je nutno poznamenat, že nájem nemovité věci je standardně osvobozen od DPH, zásadně se tedy nejedná o zdanitelné plnění, nýbrž o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně (§ 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 56a odst. 1 zákona o DPH]. Nicméně zákon stanovil výjimku a umožnil pronajímatelům, kteří jsou plátcí, u nájmu nemovité věci jiným plátcům, uplatnit DPH za podmínky, že je nemovitá věc využívána pro účely uskutečňování ekonomické činnosti – srov. § 56a odst. 3 zákona o DPH: *„Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.“*

[24] Jednoduše řečeno, plátce se může rozhodnout pronájem zdaňovat, což mu dává výhodu uplatnění nároku na odpočet daně ze všech nakoupených vstupů spojených s pronájmem, z nichž by jinak nárok na odpočet neměl, např. i ze vstupní ceny nemovité

pokračování

věci tak, jako to v nyní posuzované věci učinil stěžovatel. Ten uplatnil nárok na odpočet daně právě v návaznosti na posledně citované ustanovení, na základě něhož se nájem stává zdanitelným plněním – poskytnutím služby podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[25] V daňovém přiznání stěžovatel tvrdil, že jím pořízený byt pronajímá jako plátce v rámci své ekonomické činnosti jinému plátcovi, a to společnosti RENTIA za účelem její ekonomické činnosti. Proto si nárokoval odpočet daně na vstupu z ceny svého bytu (vč. podílu na pozemcích), u něhož ovšem správce daně pojal pochybnosti dvojího charakteru:

- 1) Správce daně pochyboval, zda stěžovatel nemovitost pořídil jako fyzická podnikající osoba; na faktuře prokazující tento nákup totiž absentovalo daňové identifikační číslo (DIČ) osoby, pro kterou se plnění mělo uskutečnit – tedy stěžovatele.
- 2) Správce daně pochyboval, zda je nemovitost užívána k uskutečněným plněním s nárokem na odpočet, protože podle místního šetření ze dne 20. 5. 2015 tomu nic nenavštěvovalo; na adrese nemovitosti se nachází luxusní rezidence, byt stěžovatele v 6. patře nebyl nijak označen a na zazvonění nikdo nereagoval.

[26] Na základě těchto zcela konkrétních pochybností správce daně výzvou ze dne 25. 5. 2015, č. j. 4104201/15/2006-52525-109874, vyzval stěžovatele v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu k odstranění pochybností. Na ústním jednání se správcem daně dne 2. 6. 2015 stěžovatel (v zastoupení zaměstnance společnosti Ant. RYBÁK a vnuk s.r.o. vykonávající daňové poradenství) sdělil, že v současné době se zabývá pouze pronájmem nemovitosti – bytové jednotky na adrese B. 2744/8, P. 6, a doložil daňový doklad (fakturu č. 006/14/876) o nákupu této nemovitosti, vč. svého DIČ: CZ6408100666 a IČO: 10196145. Dále doložil karty hmotného i nehmotného majetku, smlouvu o pronájmu nemovitosti společnosti RENTIA, faktury k platbám nájemného a příjmové doklady o jeho platbě v hotovosti. Současně do protokolu uvedl: *„Nájemce společnost RENTIA s.r.o. neznám. K využití prostoru nájemcem k jeho ekonomické činnosti v tuto chvíli nevím, nevím, zda si toto byl již DS zkontrolovat“.*

[27] Následně dne 2. 9. 2015 správce daně provedl další místní šetření na adrese nemovitosti. Opět nezjistil nic, co by navštěvovalo tomu, že by zde společnost RENTIA měla provozovnu, v níž by vykonávala ekonomickou činnost. Bytová jednotka nebyla označena a označení provozovny společnosti RENTIA nebylo nalezeno ani nikde jinde v domě, naopak poštovní schránka k bytu byla označena jmény „R. – H.“; z informačního systému evidence obyvatel přitom správce daně ověřil, že stěžovatel a V. H. zde mají evidovanou adresu trvalého pobytu. Z registru daňových subjektů a živnostenského rejstříku zase zjistil, že provozovna společnosti RENTIA na dané adrese nebyla nahlášena.

[28] S ohledem na uvedené správce daně setrval na svých pochybnostech ad 2) vztahujících se k otázce užívání nemovitosti, o čemž sepsal úřední záznam, č. j. 5933271/15/2006-60565-110431. Na tento záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatel reagoval vyjádřením, na které odkazuje též v kasační stížnosti a ve kterém správci daně vytýká především to, že *„...provedl dvakrát místní šetření na adrese, kde se předmětná nemovitost nachází, ale zřejmě nebylo jeho skutečným zájmem se přesvědčit o jejím užívání, když nepožádal ani jednu ze smluvních stran k zpřístupnění pronajímaného prostoru. Zjištění, že ani jedna z místností není vybavena jako ložnice*

a v prostorách se nenachází žádné kusy nábytku určeného ke spaní, se nehodilo správci daně k vysloveným závěrům na základě jeho domněnek. Správce daně konstatuje a k tíži daňového subjektu přičítá, že nájemce nemá označení na zvoncích, dveřích ani nikde v domě. Není povinností, ani z uzavřené smlouvy nevyplyvá povinnost pronajímatele, daňového subjektu tyto věci pro nájemce obstarávat a zařizovat, proto nemůže být na ně v rámci postupu odstranění pochybností brán zřetel.“

[29] Podle názoru Nejvyššího správního soudu toto vyjádření stěžovatele velmi výstižně dokládá jeho zásadní nepochopení posuzované věci, jejíž podstatou nebyly pochybnosti správce daně stran toho, zda byt užívá nebo neužívá stěžovatel, příp. i se svojí přítelkyní V. H. k trvalému bydlení, ale pochybnosti ohledně užívání bytu jeho nájemcem k ekonomické činnosti. K tomu stěžovatel vůbec nic neuvedl a nesprávně vycházel z toho, že je oprávněn uplatit nárok na odpočet daně, protože nájemce jeho nemovitosti je plátce DPH. Skutečnost, že nájemce nemovitosti je plátce, je však pouze první podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet; druhou podmínkou je to, že předmět nájmu používá plátce - nájemce ke své ekonomické činnosti. Obě tyto podmínky musejí být splněny současně, jak vyplývá ze znění § 56a odst. 3 zákona o DPH (viz výše) i z komentářové literatury; srov. Bartejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O. a Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. (§ 56a) Wolters Kluwer, dostupný z ASPI podle právního stavu k 1. 4. 2015: „V této souvislosti připomínáme plátcům - pronajímatelům, aby nepodceňovali druhou podmínku a aby si hned na počátku nájmu, nejlépe v nájemní smlouvě, zajistili důkazy, k jakým účelům byl předmět nájmu poskytnut.“

[30] O tom, k jakým konkrétním účelům stěžovatel poskytl předmět nájmu – tedy svůj byt společnosti RENTIA, panovaly důvodné pochybnosti správce daně a stěžovateli se tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit po celou dobu daňového řízení, v němž byl velmi pasivní. Na seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností stěžovatel reagoval pouze shora citovaným vyjádřením, aniž podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, jak předpokládá § 90 odst. 2 *in fine* daňového řádu. Správce daně proto setrval na svých pochybnostech a rozhodl o stanovení daně; vydal platební výměr, v němž neuznal nárok na odpočet daně. Ani v podaném odvolání nevznesl stěžovatel žádné důkazní návrhy a setrval na svém stanovisku, že je na správci daně, aby mimo jakoukoli pochybnost prokázal existenci skutečností, která vyvracejí tvrzení stěžovatele, a „aby cestou dokazování tyto pochybnosti proměnil v jistotu, protože jen na ní může stavět svá rozhodnutí“.

[31] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daňovém řízení to není primárně správce daně, ale daňový subjekt, na němž spočívá důkazní břemeno. To, že důkazní břemeno prvotně stíhá daňový subjekt, je zcela logické, neboť on podává daňové přiznání a má povědomost o skutečnostech, které v něm uvedl; proto je právě on povinen tyto skutečnosti prokázat. Zákonodárce rozložení důkazního břemena nastavil širěji pro daňový subjekt než pro správce daně, což potvrzuje též bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, který se otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně zabýval; viz např. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74, jakož i další rozsudky ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb.

pokračování

NSS, jež se sice vztahují k předchozí právní úpravě (zákonu č. 337/1992 Sb.), nicméně problematika dokazování v ní byla řešena v podstatě stejně jako nyní v daňovém řádu.

[32] V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS.). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]; v případě nájmu nemovité věci je navíc povinen tvrdit, že předmět nájmu poskytl jinému plátcovi k ekonomické činnosti – viz výše (§ 56a odst. 3 zákona o DPH).

[33] Současně musí daňový subjekt svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi. Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. I když je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139).

[34] Právě o faktické stránce věci měl správce daně důvodné pochybnosti, které kvalifikovaným způsobem vyjádřil, aniž by je stěžovatel vyvrátil – a to nejen v rámci postupu k odstranění pochybností, nýbrž i během odvolacího řízení. V něm stěžovatel polemizoval především s rozsahem svého důkazního břemene; ten se obecně vztahuje k prokázání skutečností relevantních pro určitou daňovou povinnost. Je tedy třeba vycházet příslušných ustanovení daňového práva hmotného – v případě stěžovatele pak především § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve vazbě na § 56a odst. 3 zákona o DPH. Právě tuto vazbu však stěžovatel setrvale pomíjí, což nelze akceptovat.

[35] Jak již bylo zmíněno, § 56a odst. 3 zákona o DPH představuje určitou výjimku z pravidla, podle něhož je jinak nájem nemovité věci osvobozeným plněním; s účinností od 1. 1. 2021 přitom zákonodárce – novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. – tuto výjimku významně omezil s tím, že nově se nemůže plátcem rozhodnout zdaňovat pronájem prostor využívaných k bydlení, což se týká též bytové jednotky, která nezahrnuje

nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru [§ 56a odst. 3 písm. c) zákona o DPH v současném znění]. V důvodové zprávě se k tomu podává: „*Dosavadní ustanovení § 56a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty doposud umožňovalo, aby se plátce rozhodl, že u nájmu jakékoliv nemovité věci jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň. Z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně se nově navrhuje změna, podle které je omezena tato volba v případech, kdy předmětem nájmu pro jiného plátce jsou stavby, části staveb, jednotky, právo stavby a pozemek, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení*“ (blíže viz sněmovní tisk č. 206/0, důvodová zpráva, zvláštní část, k části třetí – změna zákona o dani z přidané hodnoty, čl. V, bod 112, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář, www.psp.cz).

[36] Nejvyšší správní soud netvrdí, že stěžovatel ustanovení § 56a odst. 3 zákona o DPH zneužil. Na druhou stranu nelze přehlížet, že v případě nyní posuzované věci se jedná o pronájem bytové jednotky, která je určena primárně pro trvalé bydlení (nikoli podnikání), což v kontextu všech dalších zjištění vedlo k pochybnostem správce daně, resp. žalovaného, které stěžovatel nerozptýlil a své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH neunesl. Ustanovení § 56a odst. 3 zákona o DPH je třeba jako výjimku vykládat v tom smyslu, že stěžovatel jako plátce - pronajímatel bytu byl povinen prokázat, k jakému účelu, resp. jaké ekonomické činnosti byt poskytl jinému plátcovi - nájemci. To se mu za celou dobu daňového řízení nepodařilo a nelze tuto povinnost přenášet na správce daně, nota bene v situaci, kdy se správce daně sám snažil zjistit, zda vůbec a v čem konkrétně měla ekonomická činnost nájemce bytu spočívat. Prováděl opakovaná místní šetření – a to i během odvolacího řízení, v němž dokonce vyzval k součinnosti i samotného nájemce; ten mu ovšem žádné relevantní skutečnosti ke své ekonomické činnosti v pronajatém bytě nesdělil.

[37] Nutno dodat, že správce daně vyzval k součinnosti také správce objektu (společnost Dr. Bernhard Steiner – Správa nemovitostí spol. s r. o.), na jehož vyjádření se stěžovatel v kasační stížnosti odvolává s tím, že byt neužíval, oznámil jeho pronájem SVJ Na Santince a alespoň po nějakou dobu zde měl nájemce označenu provozovnu. Posledně uvedenou skutečnost opravdu vyloučit nelze, jak ostatně připustil již městský soud, ovšem nejedná se o skutečnost, která by v kontextu všech dalších zjištění mohla hrát zásadní roli, stejně jako to, že stěžovatel v bytě nebydlel anebo že oznámil pronájem bytu SVJ Na Santince. Není účelné na tomto místě opakovat a rozebírat jednotlivá zjištění správce daně, jež byla rekapitulována výše a ve svém souhrnu vedla k důvodným pochybnostem správce daně potažmo žalovaného ohledně správnosti údajů v podaném daňovém přiznání. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením shoduje podobně jako městský soud a dodává, že jeho intervence jako kasačního soudu je v tomto ohledu spíše výjimečná a omezuje se na případy extrémního nesouladu skutkových zjištění či jiných vad řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[38] Napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak již bylo predestřeno výše, a současně není zatížen ani jinými vytýkanými vadami ve vztahu k daňovému řízení a zjištění skutkového stavu věci [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, na který opakovaně upozorňoval stěžovatel v kasační stížnosti, neznamená, že by správce daně byl povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící daňovému subjektu. Primární

pokračování

aktivita v předkládání důkazů ohledně jím uváděných tvrzení spočívá na daňovém subjektu, jak je zřejmé z rozložení a logiky důkazního břemene. Povinností správce daně není věřit daňovým subjektům vše, co daňové subjekty tvrdí, nejsou-li o tom dostatečné důkazy; naopak je úkolem správce daně taková tvrzení kriticky zkoumat a prověřovat (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018 - 57).

[39] Správce daně se nevydal opakovaně na místní šetření s cílem vyvrátit stěžovatelova tvrzení, ale ve snaze prověřit jejich reálný základ. To se mu ani v jednom případě nepodařilo. Výsledky místních šetření, které nepřinesly žádná pro stěžovatele příznivá zjištění, spolu s pasivitou stěžovatele, který nic konkrétního k ekonomické činnosti nájemce neuvedl, velmi obecnou nájemní smlouvou, platbami v hotovosti, objektivně zjištěným nenahlášením provozovny nájemce živnostenskému úřadu a naopak nahlášením provozovny V. H. (na živnost masérské, rekondiční a regenerační služby), jakož i přihlášením jmenované a stěžovatele k trvalému pobytu na adrese nemovitosti, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nemohly vést k jinému závěru, než že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

[40] Nestačí jen uzavřít nájemní smlouvu s právnickou osobou a uvést do ní, že nebytové prostory (přestože se jednalo o byt) bude nájemce využívat „*k účelu provozu firmy*“; v návaznosti na shora shrnutá zjištění a z nich pramenící důvodné pochybnosti správce daně bylo nezbytné, aby stěžovatel prokázal faktické užívání bytu k soustavné ekonomické činnosti nájemce. To se mu nepodařilo a dlužno dodat, že není pravdou, že stěžovatel v této souvislosti navrhoval místní šetření na adrese nemovitosti, resp. v prostorách pronajatého bytu již v průběhu roku 2015, jak tvrdí v kasační stížnosti.

[41] Návrh na provedení společného místního šetření přišel ze strany stěžovatele až na sklonku daňového řízení a Nejvyšší správní soud je ve shodě s městským soudem toho názoru, že jeho provedení nebylo způsobilé prokázat splnění podmínek pro nárok na odpočet – a to nejen s ohledem na výrazný časový odstup od posuzovaného zdaňovacího období (důkazní břemeno má rozsah nejen věcný, ale i časový), ale i s přihlédnutím ke všem dosavadním zjištěním a pochybnostem správce daně. Jako klíčové je nutno opětovně připomenout prvotní vyjádření stěžovatele o tom, že k využití pronajímaného prostoru nájemcem nic neví a ani nájemce nic konkrétního ke své ekonomické činnosti na adrese dané nemovitosti nesdělil. Nebyl přitom problém, mělo-li se skutečně jednat o kanceláře, resp. reprezentační prostory, aby tuto skutečnost stěžovatel či nájemce sám uvedl a podpořil ji uvedením dalších relevantních okolností – kdy a s jakými klienty zde jednal, zda na základě těchto jednání uzavřel nějaké smlouvy atd. Nic z toho ovšem nájemce, resp. stěžovatel ani náznakem neuvedl. Naopak celkový kontext věci významně nasvědčuje tomu, že tvrzení stěžovatele a jím předložené doklady jsou toliko formální a neodpovídají faktické stránce věci.

[42] To se stěžovatel snažil vyvrátit tím, že atomizoval jednotlivá zjištění správce daně a jeho pochybnosti, které v žalobě dodatečně rozporoval, ačkoli v daňovém řízení měl dostatek prostotu proto, aby ve vztahu k ekonomické činnosti nájemce alespoň naznačil, co je jejím předmětem a přdestřel k tomu konkrétní tvrzení a důkazní návrhy – např. výslech nájemce nebo správce objektu jako svědků. Tyto důkazní návrhy stěžovatel

však přednesl až v řízení před městským soudem, který je neprovedl, stejně jako další důkazy, což stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje.

[43] Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí, že doplnění důkazů soudem v obecné rovině nepochybně možné je, a to i s ohledem na jím zmíněný princip plné jurisdikce. Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, je však situace poněkud odlišná a nelze před soudem provádět důkazy nové, resp. doplňovat dokazování z daňového řízení. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015 - 57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS.

[44] Stěžovatel svojí argumentací tuto judikaturu v podstatě pomíjí, byť v kasační stížnosti obsáhle cituje z odůvodnění posledně uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který je založen na povinnosti daňového subjektu navrhopat již v daňovém řízení důkazy k prokázání svých tvrzení. Nesplní-li daňový subjekt tuto povinnost, nemůže pak rozhodnutí daňových orgánů vycházející z neunesení důkazního břemene následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení.

[45] Nejvyšší správní soud nemá pochyb, že stěžovatel všechny své důkazní návrhy předložené městskému soudu mohl a měl předložit v daňovém řízení. Stěžovatel nebyl v daňovém řízení nijak omezen v navržení výsledku nájemce a správce objektu jako svědků. A podobně nebyl ničím limitován ani v případě dalších důkazních návrhů, tj. e-mailové komunikace se společností Pražská energetika, a. s., fotografií bytu, vyjádření nájemce a prohlášení starosty obce Chrustenice, v níž má mít stěžovatel nemovitost využívanou k trvalému bydlení. Všechny tyto důkazy stěžovatel mohl mít či měl k dispozici – a to včetně komunikace se společností Pražská energetika, a. s., jež pochází ze dne 3. 11. a 5. 11. 2016, kdy ještě nebylo daňové řízení ukončeno (rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 28. 11. 2016). Nehledě na to, že tato komunikace nemá z hlediska pochybností správce daně a neunesení důkazního břemene stěžovatelem žádnou významnou důkazní sílu; nevztahuje se k ekonomické činnosti nájemce, nýbrž k tomu, že stěžovatel nemovitost pořídil jako fyzická podnikající osoba (podobně jako původně neměl stěžovatel na faktuře k nákupu nemovitosti své DIČ, neuvedl DIČ ani při uzavírání smlouvy o sdružených službách dodávky elektřiny, což se snažil zpětně napravit v komunikaci s dodavatelem elektřiny).

[46] Konečně námitce stěžovatele odkazující na čestné prohlášení J. T. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o námitku založenou na skutečnostech uplatněných poté, co byl vydán napadený rozsudek městského soudu, k nimž nelze přihlížet (§ 109 odst. 5 s. ř. s.) Připuštění uplatnění skutkových (i právních) novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního

pokračování

soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Jedná se proto o nepřípustnou námitku, která se navíc mívá s podstatou věci, jak správně poukázal žalovaný, a jak je patrné také z argumentace zdejšího soudu (skutečnost, že stěžovatel či někdo jiný jeho byt trvale neužíval, neznamena, že ho užívala společnost RENTIA ke své ekonomické činnosti).

[47] Ve světle všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že společnost RENTIA jako nájemce v jeho bytě uskutečňovala ekonomickou činnost; neprokázal tedy ani svůj nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu na základě § 72 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 56a odst. 3 zákona o DPH.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalobce), který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému, žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 8. prosince 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu