



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **PORRUM, s.r.o.**
sídlem zelené náměstí 1291, Uherské Hradiště
zastoupen UNTAX, s.r.o.
sídlem U továren 256/14, Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1297/20/5300-22444-712153

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce uplatnil u Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce prosince roku 2016 v

celkové výši 1 458 240 Kč. Odpočet si žalobce nárokoval z plnění přijatých od dodavatele MEDICAL PLUS, s.r.o. („přefakturace založení společnosti PORRUM s.r.o.“) a od dodavatele DOMOV CZ s.r.o. (pozemek se souborem movitých věcí).

2. Správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 24. 2. 2017, č. j. 307923/17/3309-51523-708987, neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně, neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění použil nebo použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Správce daně následně vydal platební výměr na DPH za dotčené zdaňovací období ze dne 23. 5. 2017, č. j. 1179526/17/3309-51523-7089873 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým žalobci vyměřil vlastní daň ve výši 0 Kč.
3. K odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí žalovaný žalobci částečně vyhověl a prvostupňové rozhodnutí změnil, a to v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“). Změna spočívala v tom, že žalobci byl namísto vlastní daně ve výši 0 Kč vyměřen nadměrný odpočet ve výši 2 520 Kč, neboť žalovaný uznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění přijatého od dodavatele MEDICAL PLUS, s.r.o. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce má za to, že prokázal naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“). V napadeném rozhodnutí se nikde neuvádí, že žalobce porušil jakékoliv ustanovení ZDPH, ani jiného zákona. Žalobou napadené rozhodnutí tudíž postrádá zákonnou či judikatorní oporu, a proto je nutné jej považovat za protiústavní. Žalobce dále namítá, že žalovaný vychází z nesprávného a nezákonného předpokladu, že pro přiznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění je plátce povinen prokázat, že dotčená plnění bude užívat výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Pomýlenost tohoto předpokladu stvrzuje i existence institutu úpravy odpočtu zakotveného v § 78 odst. 1 ZDPH. Žalobce také uvádí, že žalovaný ničím nevyvrátil pravdivost záměru žalobce, resp. jeho předpokladu o tom, že dotčená plnění bude používat k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Nadto prokazovat lze toliko skutečnosti nastalé a nikoli budoucí. Podle žalobce žalovaný vychází rovněž z chybného předpokladu, že pokud plátce uplatňuje nárok na odpočet daně u nemovitého majetku pořizovaného za účelem jeho budoucího pronájmu s možností volby zdanění pronájmu na základě § 56a ZDPH, potom musí tuto volbu učinit již v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně. Takový předpoklad je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Konkrétně žalobce odkazuje na rozsudky SDEU ze dne 30. 3. 2016, C-184/04, *Korkein hallinto-oikeus – Finsko* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci C-184/04“), a ze dne 28. 2. 2018, C-672/16, *mofloresmira – Investimentos Imobiliários SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci C-672/16“). Dále žalobce tvrdí, že orgány daňové správy neprokázaly, že by si žalobce počínal při uplatnění nároku na odpočet daně podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Žalobce poukazuje na to, že mu žalovaný obiter dictum navrhl řešení v budoucnu postupovat podle § 78 ZDPH. Takovým postupem by však podle žalobce došlo k narušení zásady neutrality DPH a k poškození žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu. Žalovaný na podporu svých závěrů poukázal mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57.

IV. Replika žalobce

6. Žalobce v replice nadále setrval na své žalobní argumentaci. Uvedl, že vyjádření žalovaného k žalobě se míjí s podstatou sporu, která spočívá v otázce míry pravděpodobnosti naplnění předpokladu ohledně budoucího využití majetku, ze kterého žalobce uplatnil nárok na odpočet/ daně. Žalovaný vůbec nebere do úvahy specifikum uplatnění nároku na odpočet daně z pořízení dlouhodobého majetku spočívající v nemožnosti poznání a prokázání způsobu budoucího užití majetku vtělené do ZDPH prostřednictvím korekčního mechanismu dle § 78 odst. 1 ZDPH. Tento korekční mechanismus zajišťuje zachování neutrality daně a žalovaný jeho účel de facto popírá. Argumentace žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57 se míjí s meritem sporu v dané věci, neboť ve věci rozhodované Nejvyšším správním soudem nešlo o prokázání předpokládaného budoucího využití majetku.

V. Ústní jednání

7. K žádosti žalobce proběhlo ve věci ústní jednání dne 24. 3. 2022. Při něm zástupci účastníků řízení setrvali na svých dosavadních stanoviscích obsažených v písemných procesních podáních.

VI. Posouzení věci krajským soudem

8. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou.
9. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Z obsahu správního spisu vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
11. Dne 24. 1. 2017 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2016, ve kterém žalobce mimo jiné uplatnil plný nárok na odpočet daně ve výši 1 455 720 Kč z plnění přijatého od obchodní společnosti DOMOV CZ s.r.o. (pozemek a movité věci - soubor 28 krytých prodejních stánků včetně příslušenství) a ve výši 2 520 Kč z plnění přijatého od obchodní společnosti MEDICAL PLUS, s.r.o. (přefakturační společnost). Žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 458 240 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti, zda bude žalobce předmětná plnění, z nichž uplatnil nárok na odpočet daně, používat pro uskutečňování ekonomické činnosti. Správce daně podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“) vyzval žalobce, aby uvedené pochybnosti odstranil (viz výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 2. 2017, č. j. 307923/17/3309-51523-708987). Žalobce v reakci na danou výzvu pouze v obecné rovině sdělil, že předmětná plnění hodlá využít k ekonomické činnosti a ke zřízení svého sídla pro přímou podnikatelskou činnost. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal, že by předmětná plnění použil k uskutečňování ekonomické činnosti. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, v němž žalobcem vykázaný odpočet daně vyloučil (snížil na částku 0 Kč). Žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání. V průběhu odvolacího řízení žalovaný zjistil takové skutečnosti, které svědčily ve prospěch tvrzení žalobce, že předmětné plnění resp. předmětný pozemek bude využívat pro ekonomickou činnost. Žalobce prokázal, že na pozemku připravuje výstavbu polyfunkční budovy, přičemž nebytové prostory v této budově hodlá následně pronajímat. Na ústním jednání se správcem daně dne 19. 7. 2018 žalobce sdělil, že za tímto účelem jednal s různými potenciálními nájemci, např. „řetězci, které se zabývají laboratorními vyšetřeními např. IFCOR, IMALAB, SYNLAB“, a uvedl konkrétní osoby, se kterými bylo jednáno. Z předmětných jednání žalobce s potenciálními nájemci nebyly učiněny žádné konkrétní výstupy či závazky vůči jednotlivým stranám obchodních jednání (viz protokol o ústním jednání č. j. 1567307/18/3309-60563-707238 ze dne 19. 7. 2018). Jelikož žalobce vedl jednání ve většině případů se subjekty, které nebyly plátcí DPH, žalovaný vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu žalobce, aby prokázal, že plnění přijaté od obchodní společnosti DOMOV CZ s.r.o. bude používat výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2019, č. j. 15065/19/5300-22444-712153). Žalobce v reakci na výzvu uvedl, že subjekty, se kterými jednal ve věci možného pronájmu nebytových prostor v polyfunkčním domě, byly pouze potencionálními zájemci, přičemž někteří z nich z jednání odstoupili a další jednání stále probíhají. Žalobce dále předložil čestné prohlášení, že plnění přijaté od obchodní společnosti DOMOV CZ s.r.o. bude pronajímat výhradně plátcům DPH a pro uskutečňování jejich ekonomických činností, přičemž tato uskutečněná plnění budou zatížena DPH dle § 56a odst. 3 ZDPH. Žalobce v odvolacím řízení rovněž předložil smlouvu o zprostředkování nebytových prostor v zamýšlené polyfunkční budově uzavřenou dne 20. 9. 2017 s obchodní společností REAL MORAVIA s.r.o. K čestnému prohlášení žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, uvedl, že se jedná o pouhé tvrzení žalobce, které není podloženo žádným důkazním prostředkem a nadto není v souladu s ostatními důkazy resp. s původními tvrzeními žalobce, že v zamýšlené budově se budou nacházet i byty k bydlení jakož, a dále s tvrzením žalobce, že oslovil nájemníky i z řad neplátců DPH. Ke smlouvě o zprostředkování žalovaný uvedl, nijak neprokazuje nárokovaný odpočet daně, má vztah k jinému zdaňovacímu období, nezajišťuje zprostředkovateli výhradní právo na zajištění pronájmu a neplyne z ní ani závazek pro zprostředkovatele zajistit nájemce výlučně z řad plátců DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2019 v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přeneseno, neboť v otázce prokazování jím deklarovaného plného nároku na odpočet daně žalobce zůstal pouze v rovině tvrzení, že nebytové prostory v nové polyfunkční budově bude skutečně pronajímat plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti, a tudíž neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění bude skutečně využívat pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, a proto

nelze za zdaňovací období měsíce prosince roku 2016 žalobci nárok na odpočet daně přiznat.

12. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž poznamenal, že na předmětný pozemek, který je z pohledu ZDPH dlouhodobým majetkem, se podle § 78 odst. ZDPH vztahuje desetiletá lhůta pro úpravu odpočtu daně, v rámci které je daňový subjekt oprávněn/povinen upravit výši odpočtu daně podle pravidel stanovených v § 78 a násl. ZDPH, a to vždy v souladu s reálným rozsahem použití majetku (v daném roce) pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Ve vztahu k plnění přijatého od obchodní společnosti MEDICAL PLUS, s.r.o. (přefakturace založení společnosti) žalovaný dospěl k závěru, že odpočet daně z tohoto plnění žalobci náleží, neboť se jedná o tzv. režijní náklad, přičemž z režijních nákladů nárok na odpočet daně daňovému subjektu zpravidla náleží.
13. Soud vyšel z následující právní úpravy.
14. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *je plátce 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. Podle odst. 5 citovaného ustanovení plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. Podle odst. 6 citovaného ustanovení použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.*
15. Podle § 56a odst. 3 ZDPH *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň. (Pro úplnost krajský soud poznamenává, že nájem nemovité věci je standardně od DPH osvobozen a v zásadě se tedy jedná o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně - srov. § 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 56a odst. 1 ZDPH).*
16. Podle § 78 odst. 1 ZDPH *původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Obdobně se postupuje v případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určený k použití v rámci ekonomických činností plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně. Podle odst. 3 citovaného ustanovení lhůta pro úpravu odpočtu počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen a v případě pozemků činí 10 let. Podle odst. 4 citovaného ustanovení se úprava odpočtu provede v případech, kdy daňový subjekt a) uplatnil původní odpočet daně v plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v částečné výši nebo nárok na odpočet daně nemá, b) uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá, nebo pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši, c) neměl nárok na odpočet daně a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši nebo v částečné výši, nebo d) uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a vznikne rozdíl mezi poměrnými koeficienty nebo vypořádacími koeficienty.*

17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 citovaného ustanovení, *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
18. Předmětem sporu v dané věci je prokazování splnění podmínek pro nárok na odpočet daně z plnění přijatého od obchodní společnosti DOMOV CZ s.r.o. (pozemek a soubor movitých věcí) podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH.
19. K tomu soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění všech zákonných podmínek. Jak plyne z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
20. V posuzované věci žalovaný nezpochybňoval formální stránku prokazování nároku na odpočet daně daňovým dokladem ani uskutečnění a přijetí předmětného plnění či jeho přijetí od osoby uvedené na dokladech nebo souvislost přijatého plnění s ekonomickou činností žalobce jako takovou, ale vyjadřoval pochybnosti ohledně toho, zda žalobce v rámci svých ekonomických činností použije předmětné plnění výhradně pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu. Účetnictví ani jiné povinné záznamy přitom nebyly ze své povahy s to naplnění této podmínky prokázat. Použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost plátce k uskutečnění zdanitelných plnění je stránkou faktickou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40).
21. S žalobcem nelze souhlasit, že nebyl povinen prokázat, že v rámci svých ekonomických činností použije předmětné plnění výhradně pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu. Žalobce se mohl rozhodnout, zda uplatní nárok na odpočet DPH v plné nebo zkrácené výši, popř. vůbec. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z předmětného plnění v plné výši, a v takovém případě musel předmětné plnění použít výhradně k uskutečňování

zdanitelných plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, jak plyne z § 72 odst. 5 ZDPH. Žalovaný proto nepochybil, pokud naplnění daného předpokladu zkoumal. Na okraj lze poznamenat, že jelikož žalobce v dané věci neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění použije pro svá plnění, u kterých má nárok na odpočet daně (viz níže), nebylo namístě uvažovat ani o odpočtu daně v krácené výši.

22. Žalobce v průběhu daňového (odvolacího) řízení deklaroval svůj úmysl v budoucnu použít přijaté zdanitelné plnění tak, že na pozemku postaví polyfunkční budovu s nebytovými prostory, které pronajme nájemcům a pronájem bude zdaňovat, jak mu umožňuje § 56a odst. 3 ZDPH. Tím se pronájem stane zdanitelným plněním (poskytnutím služby podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH). Žalobce v daňovém řízení nerozporoval a ani v podané žalobě nečiní spornou skutečnost, že pronájem se stane poskytnutím služby podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH pouze v případě, pokud daňový subjekt nemovitou věc bude pronajímat jiným plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018 – 57, či ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020 – 85). Pro úplnost lze dodat, že žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil a neprokazoval, že předmětné plnění použije v rámci svých případných dalších ekonomických činností podle § 72 odst. 1 ZDPH.
23. Na straně jedné je třeba souhlasit se žalobcem, že otázka přípravy na budoucí ekonomickou činnost je z povahy věci vždy do jisté míry otázkou nejistou a žalobce v dané věci nemohl prokázat, že se mu podaří jeho záměr využití předmětného plnění skutečně v budoucnu zrealizovat. Z judikatury SDEU v tomto směru vyplývá, že nárok na odpočet daně je oprávněný i v případě „přípravných prací“, kdy k použití předpokládané ekonomické činnosti nakonec nedojde, resp. přijaté zdanitelné plnění nepovede ke vzniku zdanitelných plnění s povinností uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu, a to z důvodu okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 29. 2. 1996, *Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO)*, C-110/94, a ze dne 3. 3. 2005, *I/S Fini H*, C-32/03). Na straně druhé je třeba zdůraznit, že daňová správa může po daňovém subjektu požadovat objektivní důkaz stran jeho obchodního záměru a použití přijatých zdanitelných plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet, k tomuto účelu. Pokud nebude takový důkaz předložen, může nárok daňového subjektu na odpočet daně odmítnout (srov. rozsudky SDEU ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 46, a ze dne 14. 2. 1985, *Rompelman*, C-268/83, bod 24). A právě taková situace nastala v případě žalobce.
24. Jelikož žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, ale současně správci daně sdělil, že jednal s potenciálními nájemci - povětšinou neplátcí DPH, u kterých není možné aplikovat zdanění pronájmu podle § 56a odst. 3 ZDPH, vznikly žalovanému z pohledu soudu oprávněné a důvodné pochybnosti, zda žalobce použije přijaté zdanitelné plnění výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně (viz bod 22 tohoto rozsudku). Soud dále souhlasí s žalovaným, že ke vzniku těchto pochybností přispěla i absence jakýchkoli konkrétních výstupů z tvrzených jednání mezi žalobcem a potenciálními nájemci. Tvrzení žalobce o využití předmětného plnění tak bylo značně neurčité a nejisté. S ohledem na skutečnost, že 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018 - 57) a s ohledem na výše zmíněný judikatorní rámec SDEU bylo přípustné, aby žalovaný požadoval po žalobci

předložení věrohodných a objektivních důkazů stran jeho podnikatelského záměru, že na přijaté zdanitelné plnění má do budoucna navazovat další zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně. Žalovaný proto postupoval správně, pokud v režimu § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce, aby prokázal, že uplatňuje nárok na odpočet daně v plné výši oprávněně (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2019, č. j. 15065/19/5300-22444-712153). Tím došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na žalobci, aby na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2019 pochybnosti žalovaného odstranit. Dle krajského soudu požadavky žalovaného nepřekračovaly rámec zákonné důkazní povinnosti žalobce (§ 92 odst. 3, 4 daňového řádu). Žalobce byl totiž vyzván k prokázání toho, co sám ve svém daňovém přiznání tvrdil. Nutno dodat, že žalovaného s ohledem na výše zmíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení netížila povinnost vyvrátit žalobcovo tvrzení (pravdivost prezentovaného podnikatelského záměru).

25. Žalobce doložil čestné prohlášení a smlouvu o zprostředkování pronájmu nebytových prostor v zamýšlené polyfunkční budově. Hodnocení žalovaného, že tyto listiny nemají důkazní sílu osvědčit použití předmětného plnění výlučně pro účely zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, považuje soud za správné (viz bod 12 tohoto rozsudku).
26. V návaznosti na výše uvedené soud konstatuje, že plně ob stojí závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2019 v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přeneseno.
27. Nad rámec nezbytného soud uvádí, že si jako relevantní důkaz stran požadované pravděpodobnosti zmíněného záměru žalobce dokáže představit např. smlouvy o smlouvách budoucích, případně zápisy z jednání mezi žalobcem a potenciálními nájemci. Nicméně bylo čistě věcí žalobce, který zamýšlel uplatnit odpočet DPH, jak splní svoji důkazní povinnost, a žalobce se této povinnosti nezproští ani poukazem na existenci § 56a odst. 3 ZDPH a § 78 ZDPH.
28. Žalobcem nastíněný mechanismus, že mu měl být přiznán nárok na odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání s tím, že pokud v budoucnu nebude aplikovat § 56a odst. 3 ZDPH, bude provedena úprava odpočtu podle § 78 ZDPH, je v dané věci neakceptovatelný. Žalobce totiž neprokázal splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť neodstranil pochybnosti žalovaného a ničím nepodložil svá tvrzení, že na přijaté zdanitelné plnění bude navazovat ekonomická činnost zdanitelná DPH. V takovém případě je žalobcova argumentace možností následné úpravy odpočtu zcela irelevantní a žalobce nemůže úspěšně namítat ani narušení zásady neutrality DPH. Z uvedeného důvodu považuje krajský soud za nepřipadné rovněž žalobcovy odkazy na rozsudky SDEU ve věci C-184/04 a ve věci C-672/16 jakož i s nimi související žalobní námítky.
29. V první ze zmíněných věcí SDEU posuzoval otázku, zda je v souladu se šestou směrnicí, pokud podle finského práva není možné opravit odpočty DPH v rámci nájmu nemovitosti, pokud byla nemovitost původně uvedena do provozu v rámci činnosti osvobozené od daně před tím, než byla používána pro zdanitelnou činnost, ledaže by přihláška k DPH z nájmu byla podána do šesti měsíců po uvedení nemovitosti do provozu. K tomu SDEU uvedl, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není oprávněn vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud

nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

30. Rozsudek SDEU ve věci C-672/16 se týkal zachování nároku na odpočet DPH, pokud se vlastníkovi nemovité věci, jejíž pronájem měl podléhat DPH, nedařilo nemovitou věc pronajmout, ačkoli se o to prokazatelně pokoušel (budova zůstala po vypovězení nájemní smlouvy, jejímž byla předmětem, za okolností nezávislých na vůli jejího majitele během určité doby prázdná).
31. Oba uvedené rozsudky se vztahují k nemožnosti odnětí již vzniklého nároku na odpočet DPH (první z důvodu nepodání přihlášky k DPH ve stanovené lhůtě, druhý z důvodu neúspěšné snahy pronajmout nemovitou věc). Jak krajský soud zmínil již výše, v nyní souzeném případě žalobci nárokovaný odpočet daně nemohl být ze strany žalovaného přiznán, a proto se žalobce nemůže relevantně s odkazem na výše zmíněné rozsudky SDEU dovolávat jeho zachování. S ohledem na uvedené neobstojí ani námitka žalobce, že nárok na odpočet mu musí zůstat zachován, jelikož se daňovým orgánům nepodařilo prokázat, že si při jeho uplatnění počínal podvodně či zneužívajícím způsobem. Je nezbytné si uvědomit, že zde nebylo co zachovávat a bylo proto nadbytečné, aby žalovaný a následně soud posuzovali, zda žalobce uplatňoval nárok na odpočet zneužívajícím nebo podvodným způsobem.

VII. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. 3. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

