ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BYWAR Invest s. r. o.,** se sídlem Svitákova 2902/18, Praha 5, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2020, č. j. 33507/20/5300-21444-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 17 Af 33/2020-51,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 17 Af 33/2020-51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně jako stěžovatelka včasnou kasační stížností napadá rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 31. 5. 2022, č. j. 17 Af 33/2020-51, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2020, č. j. 33507/20/5300-21444-709739, zamítajícímu její odvolání a potvrzujícímu platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 5. 4. 2019, č. j. 3064254/19/2005-52521-110434. Tímto platebním výměrem jí byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve výši 49 312 Kč. Důvodem bylo neprokázání nároku na odpočet daně spojený s pořízením bytu na adrese Svitákova 2902, Praha 5 a účelem jeho pronájmu a s pořízením osobního automobilu TOYOTA C-HR Hybrid (dále jen „automobil TOYOTA“) pro neprokázání využívání k ekonomické činnosti.

II. Rozhodnutí městského soudu

[2] Městský soud v napadeném rozsudku k žalobním námitkám směřujícím proti přenesení důkazního břemene na žalobkyni v daňovém řízení a proti nesprávnému posouzení faktického důvodu pronájmu předmětného bytu zaujal právní názor, že výzvy Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 2. 2018 a ze dne 26. 11. 2018 byly dostatečně konkrétní a odůvodněné, a proto vedly k přenesení důkazního břemena na žalobkyni ve vztahu k prokázání podstaty užívání bytu na adrese Svitákova 2902/18, Praha. Ta své důkazní břemeno k tvrzení o pronájmu k ekonomické činnosti nájemce neunesla. Žalobkyně pořídila předmětný byt a pronajala ho společnosti *tech4u.cz* s obecným vymezením nájmu „*za účelem uskutečňování ekonomické činnosti nájemce*“, což odporuje požadavkům plynoucím z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57, z něhož cituje. Městský soud poukázal na obsáhlé dokazování provedené správcem daně včetně místních šetření. Z výpovědi jednatele společnosti *tech4u.cz* konstatoval, že byt používal k přespávání a k řízení svých zaměstnanců a také k jejich přespávání při dojíždění za zákazníky. Toto tvrzení ovšem společnost nebyla schopna doložit. Podle názoru městského soudu nebyly splněny podmínky ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Argumentaci dobrou vírou žalobkyně v oznámenou činnost nájemce označil městský soud za nepřípadnou. K žalobní námitce neoprávněného odmítnutí odpočtu spojeného s pořízením automobilu TOYOTA uvedl městský soud, že předložení seznamu jedenácti jízd bez konkretizace data, účelu, počtu ujetých kilometrů, či jiných skutečností prokazujících, že jízdy souvisely s ekonomickou činností žalobkyně, je nedostatečné. Stejně tak neuznal jako doklad užití k ekonomické činnosti prodej vraku automobilu a jeho kol, neboť k tomu účelu si jej žalobkyně nepořizovala.

III. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá především nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti. Tvrdí, že městský soud bez elementárního posouzení podkladů v bodech 18 - 20 svého rozsudku převzal zmatečný, nesrozumitelný a nepravdivý názor žalovaného na prodej osobního automobilu TOYOTA, který nemá oporu ve spise ani v realitě. Stěžovatelka předmětný automobil v rozhodné době vlastnila, ale neměl podobu vraku a v této době jej ani nezcizila. Vlivem laxního a neodborného postupu žalovaného došlo k záměně automobilů. K prodeji předmětného automobilu došlo až ke dni 30. 6. 2022. Žalovaný nesplnil řádně povinnost zjištění skutkového stavu ve smyslu § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť pouhým nahlédnutím do registru automobilů by nepravdivost svého tvrzení seznal. Pokud by žalovaný vnímal tvrzení stěžovatelky a doklady jí předložené, zjistil by, že havarovaným vozidlem byl osobní automobil BMW X6 50i (dále jen „automobil BMW“). Městský soud tento postup aproboval, čímž zatížil svůj rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka namítá i ve vztahu k posouzení nepřiznání nároku na odpočet daně z pořízení bytu. Městský soud se i zde spokojil se závěry žalovaného nemajícími oporu ve spise. Stěžovatelka byt pořídila za účelem pronájmu dalšímu plátci daně společnosti *tech4u.cz* k její ekonomické činnosti. To bylo také uvedeno v nájemní smlouvě, nájemcem byla společnost zajišťující IT servis pro své zákazníky v Praze a okolí. V řízení před správcem daně byl předložen soupis prací

prováděných v této lokalitě včetně faktur. Jednatel společnosti Jiří Hrabovský ve své výpovědi uvedl, že byt v Praze je pro něho stěžejní jako výchozí místo podnikání, může z něho řídit své zaměstnance i lépe dojíždět za zákazníky. Obecnost smlouvy je vyvrácena fakticitou a tvrzení stěžovatelky nebylo ničím vyvráceno. Nájemce v řízení dále uvedl, že k bytu existovaly dva svazky klíčů, druhý měli jeho zaměstnanci a byt byl využíván několikrát týdně. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu o neexistenci řetězce důkazů prokazujícího užívání bytu k ekonomické činnosti. Naopak spis neobsahoval nic, čím by bylo tvrzení stěžovatelky vyvráceno. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že svědecká výpověď, která je důkazem, má být dále prokazována. Ostatně, pokud by měl správce daně o výpovědi jednatele nájemce pochybnosti, mohl vyslechnout jeho zaměstnance, což neučinil. Pokud se městský soud spokojil se správcem daně provedenými místními šetřeními, ty samy o sobě o ničem nevypovídají, nehledě na to, že byly provedeny až po předmětném zdaňovacím období, pro které z nich nelze činit žádný relevantní závěr. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, z něhož je zřejmé, za jakých okolností nelze přihlížet k návrhu na místní šetření. Situace stěžovatelky je od tam posuzovaného stavu odlišná, v řízení uvedla předmět pronájmu i v čem spočívá ekonomická činnost nájemce. Nad rámec svého tvrzení předložila soupis faktur a prací v rámci nájmu uskutečňovaných. Pokud správce daně toto nezpochybnil, konkludentně to akceptoval. Stěžovatelka proto považuje za očividné, že v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno a její tvrzení nebylo správcem daně vyvráceno. Akceptováním nedostatečného zjištění skutkového stavu městský soud zatížil své rozhodnutí vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ze všech těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas se stěžovatelčinou argumentací. Ve vztahu k záměně automobilů upozorňuje, že stěžovatelka v odvolání zjištění správce daně nerozporovala a učinila tak až v soudním řízení. To porušuje zásadu subsidiarity soudního přezkumu. Žalovaný cituje ze svého rozhodnutí s tím, že v něm netvrdil, že by stěžovatelka automobil TOYOTA prodala jako vrak, ale jen to, že jako ekonomickou činnost vykázala prodej vraku a jeho kol. To uvedla stěžovatelka v žalobě, kde spojila ekonomické využití automobilu i s tímto prodejem. Žalovaný ve svém rozhodnutí pouze tvrdil, že využití k ekonomické činnosti není doloženo předloženým seznamem jedenácti navštívených míst. Reakce krajského soudu v napadeném rozsudku pak pouze odráží formulaci žalobní námitky. Stěžovatelka se snaží vyvolat dojem nepřezkoumatelnosti rozsudku, kterou založila nepravdivým žalobním tvrzením. Pokud jde o nárok na odpočet daně z pořízení bytu, musí být splněny podmínky plynoucí z § 56a odst. 3 zákona o DPH. Stěžovatelka ovšem předložila pouze nekonkrétní nájemní smlouvu, v níž nebyl uveden účel pronájmu, počet osob, které budou byt užívat, nebylo popsáno vybavení bytu. Využívání bytu k ekonomické činnosti nebylo potvrzeno ani třemi místními šetřeními správce daně; pokud stěžovatelka namítá, že ta byla uskutečněna v jiném než zdaňovacím období, neuvedla to v žalobě – tato kasační námitka je proto nepřípustná. Kromě toho logicky mohlo být místní šetření provedeno až v době, kdy stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet a její nárok byl prověřován. Přistoupení na názor stěžovatelky o nutnosti prověřovat podmínky v rámci rozhodného zdaňovacího období by popřelo veškeré kontrolní postupy. Pokud jde o svědeckou výpověď jednatele společnosti *tech4u.cz* pana Hrabovského, nelze ani při její akceptaci dospět k závěru, že v bytě

probíhala ekonomická činnost, nehledě na to, že jeho tvrzení nebylo prokázáno, neboť přehled zakázek nebyl dostatečně konkrétní. Rovněž z jeho výpovědi nevyplynulo, že by společnost *tech4u.cz* měla v bytě svou provozovnu. Závěr krajského soudu o neexistenci uceleného řetězce důkazů prokazujících využití bytu k ekonomické činnosti proto byl správný. Výhrady proti nedostatečné procesní aktivitě správce daně, který mohl např. vyslechnout zaměstnance společnosti *tech4u.cz*, rovněž nebyly součástí žaloby, a proto jsou nepřípustné. Shledal-li by je kasační soud přípustnými, namítá žalovaný, že důkaz výslechem zaměstnanců společnosti *tech4u.cz* nebyl v daňovém řízení navrhován, přičemž se jedná o řízení, které není založeno na vyšetřovací zásadě; je to daňový subjekt, který navrhuje důkazy k tomu, co sám tvrdí. Kromě toho správce daně sám vyzval společnost *tech4u.cz* k předložení listin a k podání vysvětlení s cílem zjistit způsob využití bytu. Žalovaný stěžovatelce nevytýkal nedostatek procesní aktivity, ale neunesení důkazního břemene. Správce daně ve výzvě ze dne 2. 2. 2018 dostatečně ozřejmil své pochyby a bylo na stěžovatelce, aby je vyvrátila, což v dostatečné míře neučinila. V další výzvě z 26. 11. 2018 byl popsán dosavadní skutkový stav s uvedením důvodů pochybností o ekonomické činnosti nájemce. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, měla stěžovatelka prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností. Ze všech těchto důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, řádně zastoupenou, a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., skutkový stav považuje za nedostatečně zjištěný, pročež měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit ve smyslu písm. b) téhož ustanovení, a nakonec poukazuje na nesprávné posouzení právní otázky splnění podmínek nároku na odpočet daně podle písm. a) téhož ustanovení.

[7] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů; současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný upozorňuje na skutečnost, že kasační stížnost mj. poukazuje na nerelevantnost provedení místních šetření a na nedostatečně zjištěný skutkový stav spočívající v neprovedení výslechů zaměstnanců společnosti *tech4u.cz*., ačkoliv tyto vady nebyly namítány v žalobě. Kasační důvody neuvedené v žalobě, přestože tomu nic nebránilo, jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné a kasační soud se jimi nezabývá. To zde platí jen ve vztahu k námitce neprovedení výslechu zaměstnanců společnosti *tech4u.cz*. Pokud jde o námitku směřující vůči místním šetřením, je třeba je připustit proto, že jimi v napadeném rozsudku argumentoval městský soud způsobem, s nímž stěžovatelka nesouhlasí.

[8] věci Nejvyšší správní soud rozhodl bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.; dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[9] Předně se kasační soud zabýval kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit naplnění dalších kasačních důvodů. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v převzetí závěrů žalovaného při posouzení podmínek nároku na odpočet daně související s pořízením automobilu TOYOTA, kdy jak žalovaný tak soud s tímto automobilem spojily skutkové okolností týkající se jiného automobilu (BMW). Ze správního spisu je přitom zřejmé, že havarovaným vozidlem, z něhož mohl být prodán vrak a kola, nemohl být automobil TOYOTA. Ve spise jsou založeny technické průkazy k oběma automobilům, doklad o nákupu automobilu TOYOTA z října roku 2017, doklady k prodeji vraku a kol automobilu BMW a doklady pojišťovny k havárii automobilu BMW včetně fotografií, na nichž je havarovaný automobil BMW.

[10] Je ovšem pravdou, že takto formulovaná kasační námitka nebyla obsahem odvolání podaného v daňovém řízení a žalovaný se proto zjevně zabýval pouze otázkou splnění podmínek nároku na odpočet daně související s pronájmem předmětného bytu. Ve vztahu k automobilu TOYOTA pouze v odst. 10 svého rozhodnutí konstatoval skutkový stav zjištěný správcem daně, přičemž z toho není zřejmé, že nákup automobilu TOYOTA a prodej vraku vozidla a jeho kol spolu nesouvisí.

[11] Bylo tak na městském soudu, aby v prvé řadě posoudil, v jakém rozsahu se má zabývat žalobní námitkou neuplatněnou v odvolacím řízení. Vodítkem je zde usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71 (publ. pod č. 3577/2017 Sb. NSS), které vymezuje hlediska, k nimž je třeba za takové situace přihlížet. Pokud jde o daňové řízení, pak podle § 114 odst. 2 daňového řádu je povinností odvolacího orgánu přezkoumat rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, není však vázán návrhy odvolatele. V každém případě však musí skutečnosti uvedené v prvostupňovém rozhodnutí a v tvrzení odvolatele posoudit na základě v řízení zjištěného skutkového stavu. Jen tak může zjistit, zda bude naplněn cíl správy daní spočívající ve správném zjištění a stanovení daně, jak předpokládá § 1 odst. 2 daňového řádu.

[12] Městský soud, aniž to zdůvodnil, implicitně takto postupoval, neboť námitku neuplatněnou v odvolacím řízení jako žalobní námitku akceptoval a věcně posoudil. Je dále pravdou, že tato žalobní námitka byla uplatněna zkresleně, neboť v ní uvedená skutková tvrzení zčásti nemají odraz v realitě. Na to by městský soud přišel, pokud by se zabýval skutečnostmi zjevnými ze správního spisu. Městský soud namísto toho do svého rozsudku převzal zjištění konstatovaná v rozhodnutí žalovaného a uzavřel mj., že prodej vraku vozidla (které ani blíže nespecifikoval) a jeho kol neprokazuje využití automobilu k ekonomické činnosti, neboť automobil se nepořizuje za účelem vytvoření vraku a jeho prodeje. Spojil tím tedy odlišné skutečnosti týkající se dvou různých vozidel.

[13] Je tak třeba přisvědčit stěžovatelce, že závěry městského soudu uvedené v bodech 18-20 napadeného rozsudku ohledně podmínek nároku na odpočet daně u blíže neuvedeného vozidla, nemají oporu ve spise a s ohledem na ze spisu zjevnou záměnu vozidel jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[14] V otázce využití pronajímaného bytu k ekonomické činnosti pronajímatele stěžovatelka soudu vytýká nekritické převzetí závěrů žalovaného. Obecně lze akceptovat

ztotožnění krajského (zde městského) soudu se závěry žalovaného, pokud ověří, že mají oporu ve spisu, jsou správné a úplné.

[15] Podle § 56a odst. 3zákona o DPH se plátce může rozhodnout uplatnit daň u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností, přičemž ekonomická činnost je definována v § 5 odst. 2 téhož zákona. Městský soud ve shodě se spisem konstatuje zejména obsah nájemní smlouvy, obsah svědecké výpovědi jednatele společnosti *tech4u.cz p.* pana Hrabovského a výsledek místních šetření konaných ve dnech 8. 3., 24. 4. a 16. 8. 2018. Hodnocení obsahu nájemní smlouvy odpovídá městským soudem citované judikatuře (rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57) a lze mu přisvědčit, že samotná smlouva pro svou značnou nekonkrétnost dostatečným dokladem o prokázání využití bytu k uskutečňování ekonomické činnosti nájemcem není. Nekonkrétnost smlouvy by mohla být překonána fakticitou, tedy prokázáním skutečného využívání bytu k potřebnému účelu. Pokud jde o výpověď svědka Hrabovského, pak jeho popis využití bytu nebyl ničím doložen. Namítá-li stěžovatelka, že svědeckou výpověď není třeba prokazovat, jde o určité nepochopení. Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků podle § 93 daňového řádu. Svědek tvrdil využití bytu k ekonomické činnosti, přičemž tato ekonomická činnost je v rámci jeho podnikání předmětem určitých evidencí a dokumentů. Tvrdil-li tedy zajišťování zakázek v okolí Prahy, logicky by musely existovat doklady s jeho výpovědí korespondující. Správce daně prostřednictvím dožádaného správce daně zjistil, že společnost *tech4u.cz* neevidovala cestovní příkazy a předložila nekonkrétní doklady – v soupisu provedených prací jsou uvedena pouze čísla faktur a názvy obchodních partnerů bez uvedení jejich sídla, v soupisech provedených prací a dodávek jsou sice obecně uvedena místa prací (mezi nimi je i Praha) ovšem bez bližší specifikace zakázek (vyjádření společnosti *tech4u.cz* a jí předložené doklady jsou uvedeny pod č. N45 a N48 neveřejné části spisu správce daně). Pokud tedy městský soud konstatuje nevyhotovování cestovních příkazů, seznam faktur bez bližší konkretizace zakázek, nedostatek podkladů fakturace a nedoložení jejich zaúčtování, a další neprokázané okolnosti zajištění zakázek (doprava, pracovník atd.), má jeho tvrzení oporu ve spise. Rovněž lichá je kasační námitka vztahu zdaňovacího období a termínů místních šetření. Zdaňovacím obdobím, kdy stěžovatelka učinila platbu spojenou s nákupem bytu, bylo 3. čtvrtletí roku 2017. Není rozhodující, že místní šetření se logicky provádí až v rámci postupů při prověřování daně; v daném případě stěžovatelka předmětný byt převzala od dodavatele společnosti Stodůlky Jih, a. s. až dne 8. 1. 2018, nájemní smlouvu se společností *tech4u.cz* uzavřela dne 20. 2. 2018 a byt fakticky předala nájemci dne 1. 3. 2018, nehledě na to, že správce daně dokumentoval i následné zakázky na práce v bytě zpochybňující možnost jeho okamžitého užívání. Šetření se tedy vztahovalo k době, kdy měl být účel pronájmu deklarovaný v rozhodném zdaňovacím období zřejmý. Skutkový stav ve vztahu k pronájmu bytu byl ze strany žalovaného zjištěn v souladu s požadavky § 92 a § 93 daňového řádu; své důkazní břemeno neunesla stěžovatelka. Závěry městského soudu odpovídající závěrům žalovaného mají oporu ve spise a odpovídají zákonu. V tomto směru nebyly kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. naplněny.

[16] Zůstává však nepřezkoumatelnost rozsudku popsaná výše v posouzení nároku na odpočet daně spojený s neprokázáním užití automobilu TOYOTA k ekonomické

činnosti stěžovatelky a bude na městském soudu, aby tuto otázku znovu posoudil na základě skutečností zjevných ze spisu, které nesrozumitelným způsobem zkreslil.

V. Závěr a náklady řízení

[17] Z důvodů výše uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto je třeba podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[18] Právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným výše je v dalším řízení městský soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. městský soud rozhodne v dalším rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení tohoto kasačního řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu